

SOMMAIRE

LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES.....	2
LISTE DES FIGURES.....	3
LISTE DES TABLEAUX.....	4
LISTE DES ANNEXES	5
INTRODUCTION GENERALE.....	6
CHAPITRE I : DES THEORIES COMPTABLES.....	14
CHAPITRE II : LE REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL IAS/IFRS.....	57
CHAPITRE III : LE REFERENTIEL COMPTABLE AMERICAIN US GAAP.....	110
CHAPITRE IV : LES REFORMES COMPTABLES EN ALGERIE.....	155
CHAPITRE V :L'ANALYSE DOCUMENTAIRE DES REFERENTIELS COMPTABLES EN PRESENCE IAS/IFRS, US GAAP et SCF.....	216
CHAPITRE VI : L'ETUDE QUANTITATIVE ET QUALITATIVE.....	262
CONCLUSION GENERALE.....	311
NOTICE BIBLIOGRAPHIQUE.....	317
LES ANNEXES.....	334
TABLE DES MATIERES.....	425

LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

APB: Accounting Principles Board

ARB: Accounting Research Bulletins

CAP : Committee on Accounting Procedures

CSC : Conseil Supérieur de la Comptabilité

CMUP : Coût Moyen Unitaire Pondéré

CNC : Conseil National de la Comptabilité

EITF: Emerging Issues Task Force

FTB: Financial Technical Bulletin

FAF: Financial Accounting Foundation

FASAC: Financial Accounting Standards Advisory Council

FASB: Financial Accounting Standards Board

FIFO: First In First Out

FAS: Financial Accounting Standards

GASB: Governmental Accounting Standards Board

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

IAS: International Accounting Standards

IASC: International Accounting Standards Committee

IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation

IFRS: International Financial Reporting Standards

IOSCO: International Organization of Securities Commission

IASB: International Accounting Standards Board

IFAC: International Federation of Accountants

IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee

LA LISTE DES FIGURES

Figure 1. Classification des systèmes comptables nationaux de

Christopher Nobes.....42

Figure 2. Distinction entre harmonisation et normalisation.....49

LA LISTE DES TABLEAUX

<u>Tableau 1</u> : Les concepts de base dans les approches descriptives.....	19
<u>Tableau 2</u> :Facteurs d'influence de la comptabilité recensés dans la littérature.....	39
<u>Tableau 3</u> :L'essentiel des différences comptables entre lapensée européenne continentale et anglo-saxonne.....	44
<u>Tableau4</u> : Les critères de différenciation entre la pensée européenne continentale et anglo-saxonne.....	47
<u>Tableau 5</u> :L'évaluation initiale des immobilisations incorporelles.....	69
<u>Tableau 6</u> : État des amendements dans le cadre de l'harmonisation (IFRS/US GAAP) et de l'amélioration des IFRS.....	153
<u>Tableau 7</u> : Les principes comptables du PCN.....	162
<u>Tableau 8</u> : Comparaison des classes comptables PCN/SCF.....	214
<u>Tableau 9</u> :Synthèse des résultats de la comparaison entre les trois référentiels.....	315

LA LISTE DES ANNEXES

ANNEXE A : La liste des normes comptables internationales IFRS et des interprétations	334
ANNEXE B : Le Modèle des états financiers selon les IFRS.....	339
ANNEXE C : La liste des normes comptables américaines et interprétations.....	346
ANNEXE D : Le Modèle des états financiers selon les US GAAP.....	367
ANNEXE E : La liste des normes comptables algériennes.....	372
ANNEXE F : Le modèle des états financiers selon le SCF.....	375
ANNEXE G : Glossaire comparatif.....	384
ANNEXE H : Le Questionnaire adressé aux filiales des multinationales.....	419
ANNEXE I : Le Questionnaire adressé aux professionnels de la comptabilité.....	421
ANNEXE J : Le Questionnaire adressé aux entreprises nationales ayant des dimensions internationales.....	423

INTRODUCTION GENERALE

La comptabilité est un produit de l'industrie humaine et son histoire n'est pas séparable de l'histoire économique, sociale et culturelle comme le montre son évolution tout au long des siècles¹. La comptabilité générale traditionnelle a été plus orientée vers la satisfaction des besoins internes de l'entreprise et de la nation. Selon Françoise Rey, « le développement de la mondialisation des marchés financiers et la croissance des sociétés multinationales ont entraîné la transformation de la comptabilité générale outil de tenue des comptes, en comptabilité financière, outil de reddition des comptes », ainsi la comptabilité a progressivement évolué pour s'adapter aux évolutions des sciences économiques, commerciales, de gestion et sociales. Colasse² partage cet avis ; il soulève effectivement que les états financiers sont plus utilisés par le marché financier (les bourses de valeurs et les actionnaires-investisseurs) d'où le qualificatif de comptabilité financière et il indique que « la comptabilité était couramment qualifiée de « générale », ce qui pouvait laisser entendre que l'information qu'elle produisait, était destinée à une « généralité » de parties prenantes ; la comptabilité est, comme dans les pays anglo-saxons, de plus en plus fréquemment qualifiée de « financière » sans doute parce qu'elle s'adresse désormais principalement aux actionnaires-investisseurs ». En effet, cette transformation dans les objectifs a été soulignée par Richard et Collette qui indiquent « que la comptabilité est protéiforme : elle apparaît sous la forme de divers systèmes d'information poursuivant des objectifs différents ».³

Selon C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh, « La comptabilité financière est un instrument permettant d'établir des états financiers qui donnent des informations fiables, pertinentes et fidèles aux dirigeants, aux actionnaires et aux tiers, ces informations permettent les prises de décision et la comparaison des performances ».⁴ La comptabilité financière présente des différences particulièrement importantes d'un pays à l'autre comme il a été soulevé par plusieurs auteurs, que ce soit dans son contenu (présentation) et/ou dans ses modalités d'application (comptabilité, mesure, principes).

La diversité des pratiques comptables des pays nuit à la transparence de l'information financière et empêche toute comparaison des performances des entreprises. De cette divergence constatée au niveau des systèmes comptables des pays, il y a eu les premières réflexions sur l'adoption d'un langage comptable

¹ Françoise Rey, « Comptabilité pratique », éditions CNRS, 1979, p 2.

¹ Bernard Colasse Rey, « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique », éditions CNRS, 1979, p 2.

² Bernard Colasse, « les fondements de la comptabilité », la Découverte, 2007, p 56.

³ Christine Collette, Jacques Richard, « Les systèmes comptables français et anglo-saxons, normes IAS », Dunod, 2002, p 4.

⁴ Maillet-Baudrier et a. Le Manh, « normes comptables internationales IAS/IFRS »,

commun afin de rendre les comparaisons des états financiers de pays différents possibles et pertinentes ; plusieurs solutions ont été proposées. On cite deux d'entre elles, proposées par Bernard Raffournier « deux solutions ont été imaginées pour remédier à cet inconvénient. La première, de nature coercitive, qui consiste à imposer aux entreprises étrangères de recalculer leurs résultats et leurs capitaux propres selon les méthodes admises dans le pays de financement. L'autre solution, plus souple et moins contraignante, consiste à favoriser l'utilisation des normes comptables internationales »⁵.

La solution retenue a été celle proposée par Henry Benson, qui a dit que 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. C'est ainsi que « le 29 juin 1973 a été signée à Londres, -à l'initiative de Henry Benson, associé de Coopers et 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 »⁶ c'est à partir de cette date qu'on a commencé à parler d'une comptabilité internationale.

Contrairement à la comptabilité financière qui a été définie par un grand nombre d'auteurs, la comptabilité internationale n'a pas été suffisamment définie dans les ouvrages. Selon Bernard Raffournier,⁷ l'expression «comptabilité internationale» désigne à la fois les problèmes comptables posés par l'internationalisation des entreprises (comptabilisation des opérations en devises étrangères, informations financières par zone géographique, etc...) et ceux liés à la diversité des pratiques comptables dans le monde. Weirich et Al⁸, cités par Belkaoui dans son ouvrage « Accounting Theory » traduit en arabe par Riad ElAbdellah, ont présenté une définition de la comptabilité internationale que nous avons traduite en français comme suit :

Belkaoui note que la comptabilité internationale dispose d'une diversité de définitions qui incluent diverses frontières. Parmi les définitions qui ont retenu l'attention de l'auteur, c'est celle fournie par Weirich et al qui décomposent la comptabilité internationale en trois branches de base :

⁵Encyclopédie d'audit et comptabilité, Economica, 2000, p 378.

⁶ Robert Obert, «pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 7.

⁷ Encyclopédie d'audit et comptabilité, Economica, 2000, p 371.

⁸ A. Belkaoui, « Accounting théorie », traduit en arabe par Riad el Abdellah, Edition yazori, 2009, p 455.

1. Branche de la comptabilité de la société-mère ou la comptabilité des filiales étrangères,
2. Comptabilité comparative ou internationale,
3. Comptabilité internationale ou mondiale, la comptabilité internationale ou de portée mondiale est la catégorie la plus importante ; elle est orientée vers la formulation et l'étude des principes comptables reconnus au niveau mondial.

D'après Weirch et al, cités par Belkaoui, la définition de la comptabilité internationale ou mondiale est la suivante « la comptabilité internationale représente le système mondial / international, qui peut être adopté par tous les pays. En développant un ensemble de principes comptables généralement reconnus sur une échelle mondiale, il est possible de développer des moyens et des principes applicables dans tous les pays, ce concept représente l'objectif ultime d'un système mondial». Les deux auteurs ajoutent qu'il est peu probable que cet objectif soit atteint dans un avenir proche.

Avant l'apparition de la comptabilité financière et par la suite de la comptabilité internationale, les praticiens appliquaient pour l'établissement des états financiers les principes comptables généralement admis, qui sont nés de la pratique comptable, reconnus par les praticiens et les théoriciens⁹. Plusieurs travaux de recherche ont porté sur la classification des systèmes comptables selon leurs caractéristiques. La classification la plus célèbre c'est celle de Christopher Nobes qui distingue deux grands ensembles de pays :

- Un groupe à orientation micro-économique, constitué principalement des pays anglo-saxons,
- Et un autre ensemble, d'orientation macro-économique, constitué principalement des pays d'Europe continentale et du Japon.

C'est ainsi qu'il y eu l'apparition de deux importants groupes, le référentiel comptable international IAS/IFRS de l'Europe continentale et le référentiel US GAAP (référentiel américain). Les IAS/IFRS constituent le seul référentiel comptable international élaboré par un organisme privé à vocation internationale tandis que pour les US GAAP, il s'agit de normes nationales américaines reconnues par la plupart des marchés financiers mondiaux, compte tenu de l'importance des marchés financiers américains dans le financement de l'économie mondiale.¹⁰ En 2002, il y a eu l'apparition de l'harmonisation comptable des normes IFRS et US GAAP. En effet, le besoin s'est fait sentir par les deux normalisateurs européen l'IASB «International Accounting Standards Board » et américain le FASB «*Financial Accounting Standards Board*» afin qu'ils s'engagent à faire converger leurs normes

⁹ B. Colasse, « qu'est-ce que la comptabilité », Encyclopédie de gestion, 1997, page 2720.

¹⁰ B. Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité », Economica, 2000, p 380.

dans un premier temps compte tenu des divergences culturelles, des orientations économiques et des financements.

En 2013, Obert¹¹ relève que le processus d'harmonisation des deux référentiels « est extrêmement ardu : il est difficile de convaincre les Américains de changer de position. De son côté, l'IASB s'attache à des positions qu'il estime justifiées. La convergence se révèle en fait comme un processus lent et peut-être non susceptible d'aboutir. L'issue de ce rapprochement devrait être la décision de la SEC d'adopter le référentiel IFRS ».

A l'instar des changements opérés au niveau international, l'Algérie est un pays qui a connu aussi des mutations politiques, économiques et sociales importantes. Cette mutation consiste sur le plan économique dans le passage d'une économie planifiée à une économie en transition et l'installation de filiales des groupes multinationaux. Cette mutation a été suivie par une réforme du système comptable qui est passé d'un système comptable à **plan comptable (PCN)** à un système comptable financier à **cadre conceptuel (SCF)**.

Ainsi, les fondements du PCN sont différents des fondements du SCF. En effet, La comptabilité, basée sur les fondements de l'économie planifiée qui répondait aux besoins de développement et de planification de la Nation, où l'utilisateur principal de l'information comptable élaborée selon les normes du PCN était l'Etat, n'est plus adaptée à une économie en transition « le terme économie en transition a été utilisé à partir de la fin des années 1980 pour désigner les pays qui ont rompu avec le système des économies de type soviétique et se sont engagés dans un processus de passage à l'économie de marché »¹², caractérisée par l'autonomie des Entreprises Publiques Economiques, l'ouverture du marché extérieur, la création de la bourse des valeurs, le partenariat avec des entreprises étrangères, la privatisation des entreprises publiques, **l'apparition d'autres modes de financement**.

Depuis sa promulgation, le Plan Comptable National (PCN) n'a pas été adapté au changement du contexte économique, juridique et social qui a été réalisé depuis 1975. Ce n'est qu'à partir de 1995 que les premières réflexions sur le changement du système comptable ont été engagées. En 2001, il ya eu l'apparition du projet du nouveau système comptable intitulé le Système Comptable Financier « SCF », qui a été élaboré par une collaboration entre le Conseil National de la Comptabilité algérien et des intervenants français. Ce groupe de travail a été marqué par l'absence de chercheurs universitaires nationaux. L'académie universitaire n'a pas été invitée à participer à l'élaboration du nouveau système comptable.

¹¹ Obert Robert, (2013), « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod. 5^{ième} édition, page 38.

¹² Beitone Alain (2002) « Dictionnaire des Sciences économiques » éditions Armand colin. Page 155.

En 2007, il y a eu la promulgation du Système Comptable Financier, qui a comme objectifs :

- La prise en compte par l'outil comptable des réalités économique, juridique, sociale du pays,
- Une harmonisation avec les référentiels internationaux.

Ce n'est qu'en 2010 que l'Algérie a effectivement abandonné son plan comptable pour adopter un cadre conceptuel qui s'inspire des cadres conceptuels des référentiels comptables internationaux à savoir les US GAAP et les IAS/IFRS. Contrairement aux dispositions du PCN qui n'étaient pas assez comparables par rapport aux référentiels comptables internationaux, le SCF dispose d'un socle théorique similaire à celui des référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP. **C'est justement dans cet objectif que cette recherche s'est focalisée pour identifier les points de divergence et de similitude entre les trois référentiels à savoir le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP.**

Cette harmonisation des principes, concepts, règles et méthodes comptables constitue la première harmonisation qu'on puisse constater entre le SCF et les autres référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP à défaut de l'harmonisation dans l'application et l'adaptation des normes au contexte économique qui n'est pas possible vu le contexte économique du SCF qui n'est pas identique à celui des autres référentiels comptables. Cette comparaison des dispositions des cadres conceptuels des trois référentiels se fera par thèmes qui peuvent être résumés comme suit :

Les sources du droit comptable, la nomenclature des comptes, la présentation des états financiers, les produits, les ventes de biens, les prestations de service, l'évaluation des produits des activités ordinaires, le produit d'intérêts, le produit redevances, le produit des dividendes, le produit agricole, les charges, les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les provisions pour risques et charges des actifs et passifs éventuels, le stock, les actifs financiers, les subventions, le contrat de location, le contrat de location simple, le contrat de location-financement, le contrat à long terme, les avantages octroyés au personnel, les impôts différés, les changements d'estimation ou de méthodes comptables, les corrections d'erreurs ou d'omissions, les regroupements d'entreprises, l'événement postérieur à la date de clôture, l'opération effectuée en monnaie étrangère, l'abandon d'activités, l'organisation de la comptabilité, le cas particulier des très petites entreprises.

Cette recherche a un double intérêt :

- D'une part, elle constitue un support de travail pratique qui relève l'essentiel des divergences et similitudes entre les trois référentiels précités, nécessaires pour les retraitements comptables pour les sociétés étrangères qui ont des filiales installées en Algérie et qui doivent consolider leurs comptes.
- Et d'autre part, elle constitue un support théorique renfermant l'ensemble des concepts et notions nécessaires au cursus académique et à la comparaison entre les trois référentiels.

L'ambition de notre travail est d'essayer de répondre à la problématique suivante :

- Comment pouvons-nous situer le SCF par rapport aux référentiels comptables internationaux (IAS/IFRS et US GAAP) ? En d'autres termes, quelles sont les divergences et similitudes que nous pouvons relever entre le nouveau système comptable financier algérien et les référentiels comptables internationaux? (en appréciant le degré d'harmonisation).

De cette problématique, on peut retenir l'hypothèse suivante :

- Le SCF s'inscrit-il dans le processus de l'harmonisation comptable internationale, le SCF est-il en harmonie avec les deux principaux référentiels IAS/FRS et US GAAP ? L'hypothèse sera soit confirmée, soit infirmée par les travaux de cette recherche.

La démarche méthodologique suivie dans les travaux de cette recherche repose sur :

1. La recherche documentaire, tant sur l'harmonisation comptable internationale, les référentiels IAS/IFRS et US GAAP, la réforme comptable du PCN, les réformes économiques engagées par l'Algérie que sur le Système Comptable Financier, la comparaison que nous menons entre les trois référentiels, repose sur la comparaison des dispositions des cadres conceptuels (terminologie, règles, méthodes et concepts),
2. Et sur l'enquête par questionnaire menée auprès des 3 échantillons suivants :
 - Filiales des entreprises multinationales,
 - Professionnels de la comptabilité,
 - Des entreprises algériennes souhaitant faire appel à l'épargne publique sur les marchés financiers internationaux.

Cette étude essaie de déterminer les divergences et similitudes entre le SCF et les deux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP. La structuration de la thèse est organisée en six chapitres suivants :

1. Premier Chapitre : L'harmonisation comptable internationale,
2. Deuxième Chapitre : Le référentiel comptable international IAS/IFRS,
3. Troisième Chapitre : Le référentiel comptable américain US GAAP,
4. Quatrième Chapitre : Les réformes comptables en Algérie,
5. Cinquième Chapitre : Analyse documentaire des référentiels comptables en présence IAS/IFRS, US GAAP et SCF,
6. Sixième Chapitre : L'étude quantitative et qualitative.

Le premier chapitre aborde l'harmonisation comptable internationale. Pour cela nous avons présenté les théories comptables traditionnelles dans la première section suivie par le cadre conceptuel à la deuxième section. Dans la troisième section nous avons présenté les systèmes comptables et la dernière section nous avons présenté l'intérêt de l'harmonisation comptable internationale.

Le deuxième chapitre renferme la présentation du référentiel IFRS qui se fera sous forme de cinq sections. La première section évoque les sources du droit comptable international IFRS, la deuxième section est réservée à la présentation des états financiers selon les IFRS, la troisième section est consacrée aux règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs ; quant à la quatrième section, elle expose les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs. Enfin la dernière section de ce chapitre est consacrée à la présentation des règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.

Le troisième chapitre de cette étude porte sur la présentation du référentiel américain US GAAP. Cette présentation se fera en abordant les sections suivantes : première section : spécificités de l'environnement américain et les sources des normes comptables américaines, deuxième section : Les sources du droit comptable international, troisième section : présentation des états financiers selon les US GAAP, quatrième section : les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, cinquième section : les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs, sixième section : les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers. Nous terminons ce chapitre par la présentation d'un état des amendements des normes dans le cadre de l'harmonisation IFRS/US GAAP.

L'essentiel des réformes économiques engagées par l'Algérie depuis son indépendance ainsi que la réforme du système comptable seront développées tout au long du quatrième chapitre qui s'articule autour de trois sections suivantes : la première section aborde les évolutions de l'environnement économique algérien, le système comptable et les limites du PCN ; dans la deuxième section, nous présenterons l'essentiel du Système Comptable Financier et la dernière section nous établirons une comparaison entre le PCN et le SCF.

Les deux derniers chapitres seront consacrés aux déterminants permettant de répondre à notre problématique. Le cinquième chapitre est consacré à la comparaison et au rapprochement des concepts, règles, notions et méthodes des trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP. Dans ce chapitre, nous allons présenter les divergences et similitudes entre les trois référentiels sur les concepts, règles d'évaluation et de comptabilisation et de la nature et du contenu des états financiers. Quant au sixième chapitre, il sera consacré à l'étude quantitative et qualitative par laquelle on s'interroge sur l'harmonisation des normes comptables algériennes par rapport aux référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP. Ce chapitre s'articule autour de trois sections : la première l'examen réalisé auprès de la population « filiales des sociétés multinationales », la deuxième section concerne l'examen effectué auprès de la population « professionnels de la comptabilité » et dans la troisième section, nous avons examiné la population « des entreprises nationales ayant une dimension internationale ».

CHAPITRE I.

L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

Dans ce premier chapitre, nous allons essayer de cerner tous les champs théoriques qui sont susceptibles de se rattacher à notre recherche portant sur l'harmonisation comptable internationale et le nouveau plan comptable algérien dit système comptable financier -SCF- en 2014.

Cette démarche s'inscrit dans la perspective d'identifier l'ancrage théorique se rapportant à notre objet de recherche. Cette quête va nous permettre de définir les fondements théoriques de l'harmonisation comptable internationale. Ces fondements théoriques sont nécessaires pour définir tous les champs théoriques qui peuvent nous permettre de comprendre notre sujet de recherche mais aussi de choisir la problématique la plus appropriée ou la plus pertinente pour notre sujet de recherche.

La problématique choisie pour notre recherche porte sur **l'identification des points de divergence et de similitude entre les trois référentiels à savoir le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP.**

Suite à l'accumulation de plusieurs pensées comptables, une littérature comptable s'est formée ; celle-ci est structurée autour des trois théories suivantes : les théories descriptives, les théories normatives et les théories positives en plus des apports effectués par différents auteurs ne s'inscrivant pas totalement dans ce découpage théorique en 3 théories. Ces théories se sont développées avant l'apparition des organisations professionnelles en matière de comptabilité. Nous allons présenter ces théories accompagnées par les controverses de quelques auteurs.

Après l'apparition des organisations professionnelles, d'autres théories ont été créées : la notion du cadre conceptuel qui constitue comme nous allons le voir une théorie comptable. Les différentes théories comptables ont donné naissance à différents systèmes comptables dont nous avons identifié deux principaux systèmes comptables. Avec l'arrivée de l'internationalisation des entreprises et la mondialisation financière, d'autres besoins comptables ont été ressentis. Tout au long de ce chapitre, nous allons présenter l'intérêt de l'harmonisation comptable internationale. Pour ce faire, nous allons présenter les théories comptables dans la première section, la deuxième section sera consacrée au cadre conceptuel et la troisième section porte sur les systèmes comptables et enfin la quatrième section est réservée à la présentation de l'intérêt de l'harmonisation comptable internationale.

SECTION 1 : LES THEORIES COMPTABLES

Tout au long de presque 6 siècles, la théorie comptable s'est construite et continue encore à évoluer, à l'aide des apports de plusieurs scientifiques et praticiens. La théorie comptable n'a pas été distancée de la pratique comptable généralement ce sont les praticiens qui sont devenus théoriciens par leur pensée comptable. Comme le confirme Littleton,¹³ « les méthodes comptables sont élaborées par la pratique qui procède par essais et erreurs pour dégager les plus adaptées. Des règles et procédures sont énoncées et formalisées puis elles sont transmises par la littérature et l'enseignement. Cette transmission génère des problématiques qui peuvent déboucher sur une théorie. »

Colasse a adressé un inventaire des plus imminentes pensées de la comptabilité parmi lesquelles on peut citer :

L'apport de Luca Pacioli, l'apport de Jacques Savary et Mathieu de la Porte, l'apport de Edmond Degrange père et fils, l'apport de Eugène Léautey et Adolphe Guilbaut, l'apport de Herman Veit Simon, Eugen Schmalenbach et Fritz Schmidt et Simon l'apport de Jean Dumarchy, l'apport de Jr Limperg, l'apport de Gino Zappa, l'apport de AnaniasC.Littleton, l'apport de William Paton, l'apport de Kiyoshi Kurosawa, l'apport de David Solomons, l'apport de Raymond John Chambers, l'apport de Richard V et Mattesich, l'apport de Gerald Feltham, l'apport de Anthony G. Hopwood, l'apport de Watts et Zimmerman et l'apport de Tony Tinker.

Il n'est pas facile de synthétiser l'ensemble des apports dans le domaine de la comptabilité et le présenter dans une recherche. En effet, les apports de tous ces auteurs constituent la théorie comptable c'est le résultat de l'accumulation de plusieurs apports pendant plusieurs siècles. La théorie¹⁴ « est une expression générique qui désigne néanmoins des constructions intellectuelles très variées ». Belkaoui¹⁵ présente une définition de la théorie plus exhaustive que nous avons traduit en français comme suit : « La théorie est un ensemble de constructions intellectuelles interconnectés composée de concepts, notions, définitions et d'hypothèses qui constituent un ensemble homogène qui représente un événement ».

La théorie comptable constitue un ensemble homogène de principes, méthodes, hypothèses issues de l'application qui constitue un cadre de référence pour l'évaluation et l'évolution des applications comptables, comme le montrent les définitions suivantes :

¹³ Bernard Colasse « les grands auteurs en comptabilité » éditions Ems 2005. Page 152.

¹⁴ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1233.

¹⁵ A. Belkaoui, « Accounting théory », traduit en arabe par Riad El Abdellah, tome 01

Hendriksen¹⁶ définit la théorie comptable « un ensemble de principes généraux qui permettent de :

1. Fournir un cadre de référence général qui permet d'évaluer la pratique comptable,
2. Guider le développement des applications et les nouvelles procédures comptables.

Aussi la théorie comptable a été définie comme « un ensemble d'idées, de concepts abstraits, plus ou moins organisés, appliqués à la pratique comptable »¹⁷.

J. Richard expose la nécessité de la théorie comptable en évoquant qu'elle est « indispensable pour identifier les modèles comptables et en analyser leur fonctionnement. Elle est évidemment indispensable à toute recherche en comptabilité mais elle l'est aussi à toute pédagogie de la comptabilité qui veut construire un livre d'enseignement : comment présenter les concepts comme ceux d'actif, de passif, de charge, de produits etc.... Sans théorie ? »¹⁸

Plusieurs auteurs ont écrit sur la classification de la théorie comptable, Jacques Richard¹⁹ classe les apports de la théorie comptable en trois classes :

1. Les théories normatives traditionnelles,
2. La théorie positive de la comptabilité,
3. La théorie conditionnelle normative de la comptabilité.

Colasse propose une autre classification et note qu'elle peut être remise en cause, il s'agit de ranger les théories en :

1. Les théories descriptives,
2. Les théories normatives,
3. Les théories positives,

Les théories sociologiques. Belkharoubi²⁰ relève aussi trois classes de théories qui sont :

¹⁶Cité par A. Belkaoui, « Accounting théory », traduit en arabe par Riad El Abdellah, tome 01 EditionsYazori, 2009, p 143.

¹⁷ Bernard Colasse en collaboration avec C. Lesage, « introduction à la comptabilité » Economica, 10^{ème} édition, 2007 p78. Cité par H. Belkharoubi dans sa Thèse portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus »année universitaire 2010/2011.page 15. Université d'Oran.

¹⁸ Jacques Richard et Christine Collette « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons » éditions Dunod 2000. Page 32.

¹⁹ Christine Collette, Jacques Richard « Comptabilité Générale Les systèmes français et anglo-saxons » Dunod 2000. 7^{ème} édition. page 32.

²⁰ H. Belkharoubi dans sa Thèse portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus » année universitaire 2010/2011.page 29, 30,32.Université d'Oran.

1. Les théories descriptives,
2. Les théories normatives,
3. Les théories explicatives.

La classification qui a le plus retenu notre attention, est celle proposée par Belkaoui qui range les théories comptables en deux volets :

1. La théorie comptable traditionnelle :
 - a. Théorie descriptive,
 - b. Théorie normative.
2. La nouvelle théorie comptable.

Rey²¹ s'inscrit dans cette présentation de la théorie comptable qui sépare entre la théorie comptable avant l'apparition des organismes professionnels internationaux et celle après l'apparition de ces derniers. Par la suite, nous ferons la présentation de ces différentes théories comptables.

1.1. Les théories comptables traditionnelles

La diversité des approches entre application de la comptabilité et la recherche comptable a conduit à l'apparition de deux grandes théories comptables, la théorie descriptive et la théorie normative.

1.1. 1. La théorie descriptive

La recherche scientifique utilisée par la théorie descriptive réside dans la justification de ce « qui est ». En d'autres termes elle observe la pratique comptable et l'enregistre comme théorie. « Les théories descriptives visent à décrire la pratique comptable par le dévoilement et l'explicitation de ses principes fondamentaux »²². Parmi les auteurs de cette théorie, Belkaoui²³ cite Grady, Skinner, Ijiri. La théorie descriptive « procède bien souvent d'une approche inductive. Partant de l'observation pragmatique des faits, elle découvre une propriété commune à ces faits et la suppose applicable à tous les cas. »²⁴

La pensée inductive part de la constatation des faits comptables et puis elle construit les généralités et les principes comptables sur la base des constatations des opérations répétitives.

²¹Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS 1979. Page 7.

²² Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1233.

²³ A. Belkaoui, « Accounting théorie », traduit en arabe par Riad El Abdellah, tome 01 Editions Yazori, 2009, p 145.

²⁴ Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS 1979. Page 8.

L'approche inductive nécessite le passage par quatre étapes :

1. « L'enregistrement des observations,
2. Analyse et classification des observations pour identifier les opérations répétitives,
3. La dérivation inductive des généralités et des principes comptables de la constatation des opérations répétitives,
4. Le choix des généralités. »²⁵

Rey présente ci-après une synthèse des concepts de base dans les approches descriptives :

²⁵ A. Belkaoui, « Accounting theory », traduit en arabe par Riad El Abdellah, tome 01 EditionsYazori, 2009, p 150.

<p>International Accounting standards Committee Norme Internationale n° 1 novembre 1974</p>	<p>Accounting Principles board (A.P.B) « basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises » statement 4</p>	<p>Robert Anthony Management accounting Irwin III, 1975</p>	<p>Paul Grady Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises. Accounting research study n° 7 New York A.I.C.P.A 1965</p>
<p>3 Conventions -Continuité de l'exploitation -Constance des méthodes -Spécialisation des exercices La 4e directive ajoute à ces 3 principes fondamentaux le principe de prudence</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Entité comptable 2. Continuité de l'exploitation 3. Mesure des biens économiques et des dettes 4. Périodicité 5. Nominalisme unité monétaire 6. Correspondance des charges et des produits 7. Prix d'échange 8. Nécessité de procéder à des estimations 9. Nécessité de jugements informés 10. Généralités de l'information comptable 11. Bilan et comptes de résultats sont fondamentalement liés 12. Prééminence de la réalité sur la forme 13. Importance relative 	<ol style="list-style-type: none"> 14. Nominalisme unité monétaire 15. Entité comptable 16. Continuité de l'exploitation 17. Coûts 18. Partie double 19. Prudence 20. Réalisation 21. Correspondance des charges et des produits 22. Constance des méthodes comptables 23. Importance relative 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Une société et un gouvernement reconnaissant la propriété privée 2. Entité comptable 3. Continuité de l'exploitation 4. Nominalisme unité monétaire 5. Constance des méthodes comptables 6. Diversité des méthodes comptables entre entités indépendantes 7. Prudence 8. Contrôle interne des données 9. Importance relative <p>Périodicité des états financiers implique des estimations.</p>

Tableau 1- Les concepts de base dans les approches descriptives

Source : Rey Françoise, (1979), « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique », édition CNRS. Page 9

Cette théorie n'a pas connu beaucoup d'écrits contrairement à d'autres théories parce que l'on était encore au commencement de la théorisation comptable ; le seul effort de théorisation qui ait été enregistré, consiste dans la description de quelques principes fondamentaux après le principe de la partie double. Colasse²⁶ identifie deux grands volets de cette théorie : les théories de fonctionnements et les théories classificatoires.

1.1.1.1. Les théories de fonctionnement des comptes composé de :

Cette théorie comptable est caractérisée par l'importance de ses pensées qui ont porté sur la tenue des comptes ; on cite à titre non exhaustif les théories suivantes qui ont été retenues par Colasse et qui se présentent comme suit :

1.1.1.1. a. La théorie de la personnalisation des comptes

Cette théorie s'inscrit dans la continuité de la pensée de Luca Pacioli (1494) qui repose sur l'enregistrement des opérations de l'entreprise en ouvrant des comptes débiteurs qui reçoivent les flux et des comptes créditeurs qui livrent les flux. « Elle consiste à voir une personne derrière tout compte qu'il s'agisse effectivement d'un compte de personne (un client ou un fournisseur), par exemple) ou de tout autre compte. »

1.1.1.1. b. La théorie patrimoniale

Dans cette théorie, il ya eu l'émergence des notions « Actif, Passif, Situation Nette, Bilan ». Cette théorie s'intéresse à la situation patrimoniale de l'entreprise qui regroupe l'ensemble des biens et des obligations de l'entreprise. Parmi les adeptes de cette théorie, Dumarchey, mentionné par Colasse dans son ouvrage (les grands auteurs en Comptabilité) dont ci-après l'extrait de la pensée de l'auteur²⁷ :

« Dumarchey définit trois groupes de compte :

- L'ensemble des unités de valeur à la disposition d'un organisme économique appelé Actif,
- L'ensemble des unités de valeur dues appeler Passif,
- De leur différence découle un compte de situation nette qui peut être active, passive ou nulle.

Le bilan est l'expression de la relation qui existe entre l'Actif et le Passif et la Situation Nette. Toute variation de l'un des comptes Actif, Passif ou Situation Nette entraîne la variation de l'un des deux autres».

²⁶ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1234.

²⁷ Bernard Colasse « les grands auteurs en Comptabilité » éditions Ems 2005. Pages 94 et 95.

1.1.1.1. c. La théorie de l'échange

Dans cette théorie, il ya eu l'apparition des notions d'emplois et de ressources et leur équation et l'émergence de la personnalité morale de l'entreprise et ses échanges avec son environnement où la mission de la comptabilité consiste dans la transcription dans les livres comptables des différents flux économiques et financiers nés des relations d'échange entre l'entreprise et son environnement. « La relation d'échange est une relation qui s'établit entre cocontractants à partir de la détention d'une ressource et est envisagée dans la perspective d'usage de l'acquisition d'un emploi »²⁸.

1.1.1.2. Les théories classificatoires

Dans cette théorie, la pensée comptable s'est penchée sur la rationalisation rigoureuse et la théorisation de ce qui est exercé ou pratiqué dans le domaine de la comptabilité. C'est la pratique théorisée pour reprendre l'expression de Colasse. Dans son intervention sur cette théorie, Colasse²⁹ continue et expose qu'entre 1930 et le début des années 1970, il ya eu l'émergence de nombreuses classifications des principes et postulats comptables fondamentaux et il cite Schmidt et la classification de Moonitz qu'il présente comme suit :

« Moonitz identifie quatorze postulats fondamentaux qu'il classe en trois catégories :

1. Les postulats relatifs à l'environnement des entreprises (une économie fondée sur des échanges monétaires entre des agents autonomes dotés de patrimoine propre),
2. Des postulats définissant l'objet et le domaine de la comptabilité (La production périodique d'états financiers établis par référence au marché),
3. Des postulats exprimant des hypothèses ou des contraintes opératoires, (continuité d'exploitation, objectivité, permanence des méthodes, stabilité de la monnaie, bonne information). »

Colasse présente seulement l'objet des postulats sans pour autant présenter les quatorze postulats.

A notre avis, cette insertion par Colasse des travaux de Moonitz dans un sous-titre de la théorie descriptive ne colle pas avec la pensée de Moonitz qui est plus un adepte de la pensée de la théorie normative et non pas descriptive. En effet, il a présenté une classification qui est plutôt normative que descriptive.

²⁸ Thèse doctorat d'Etat de Mr Belkharroubi Hocine portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus » année universitaire 2010/2011. Page 29. Université d'Oran.

²⁹ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1235.

Dans cette idée, il y a aussi Rey³⁰ qui présente la théorie normative en citant les travaux de Moonitz et aussi Belkaoui³¹ qui cite Moonitz comme adepte de la théorie normative. Dans la littérature comptable, la théorie descriptive commence à être oubliée. Richard et Collette³² notent qu'ils n'ont pas présenté la théorie descriptive dans leurs travaux en évoquant que celle-ci n'est pas une théorie. « Les théories purement descriptives ne seront pas présentées ici. On peut se demander si les descriptions des pratiques et des réglementations comptables sont dignes d'être considérées comme des théories et non pas plutôt une « simple » utilité pédagogique (voir B. Colasse, 2000) ».

En effet, ces auteurs ont parlé dans leur ouvrage des théories normatives traditionnelles, de la théorie positive de la comptabilité et de la théorie conditionnelle normative. Ce renvoi vers Colasse 2000 on ne l'a pas retrouvé dans l'exposé fait par Colasse portant sur les théories comptables inséré dans l'Encyclopédie d'audit et comptabilité » *Economica*, 2000. Par contre, Rey³³ note l'utilité de la théorie descriptive « les divers types de théories se complètent de même que sont nécessaires l'approche déductive et l'approche inductive. Pour comprendre la pratique, les théories descriptives sont souvent utiles ». En effet, toutes les théories comptables se complètent, la théorie descriptive constitue la première théorisation de la pratique comptable, sans elle la théorie normative n'apparaît pas.

A notre avis, c'est la théorie descriptive qui a donné naissance à la théorie normative par ses difficultés et son dépassement. En effet, à l'époque de la théorie descriptive la tenue des comptes et le renseignement des livres comptables étaient considérés comme un apport important.

Chambers s'attaque à la critique de cette pratique raisonnée dont il révoque l'absence de rigueur et raisonnement scientifique.

Selon lui, la pratique raisonnée ne peut aboutir à l'élaboration d'une théorie comptable cohérente, ni au perfectionnement des pratiques, dans la mesure où il s'agit d'une simple démarche descriptive et de classification il propose une autre démarche. Selon l'auteur, une théorie comptable doit avoir pour objectif de servir de cadre à la pratique et être fondée sur un ensemble de propositions relatives à l'entreprise et à son contexte. « Ces propositions relèvent essentiellement de l'analyse économique, elles sont extérieures à la comptabilité, d'où le soin qu'il met dans son ouvrage à décrire un environnement inflationniste. À partir de ces propositions, il est possible d'énoncer des principes et des concepts comptables pertinents et de proposer des outils efficaces »³⁴.

³⁰ Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS 1979. Page 10.

³¹ A. Belkaoui, « Accountingthéory », traduit en arabe par Riad El Abdellah, tome 01 EditionsYazori, 2009, Page 145.

³² Jacques Richard et Christine Collette « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons » éditions Dunod 2000. 7^{ème} édition. Page 31.

³³ Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS 1979. Page 11.

³⁴ Bernard Colasse « les grands auteurs en Comptabilité » éditions Ems 2005. Page 200.

1.1.2. La théorie normative

Les difficultés rencontrées dans la théorie descriptive ont « poussé de nombreux auteurs à construire une théorie comptable normative, qui établirait ce qui devrait être et non plus ce qui est »³⁵. De nombreuses critiques ont été soulevées par plusieurs auteurs et le besoin de chercher la théorie s'est fait ressentir. Ce changement a été induit par le changement de l'approche abordée. La théorie normative utilise l'approche déductive qui conduit à la construction de la théorie pour la pratique et non la théorie de la pratique qui utilisait l'approche inductive, comme le soulève Chambers³⁶. La pensée normative est basée sur les hypothèses fondamentales fixées selon des objectifs précis suivies par l'élaboration des principes et postulats comptables qui seront mis en application. « Une telle théorie serait offerte comme norme générale pour la pratique, d'où le qualificatif de normative ou de prescriptive ». Les auteurs de cette pensée d'après Rey sont Moonitz, Limperg, Trueblood.

Chambers « faisait dans ce sens une critique de la pratique théorisée et lançait l'idée féconde qu'il fallait construire une théorie pour la pratique comptable sans faire référence aux usages, et donc rompre avec une approche théorique inductive. Une telle théorie, selon Ray J. Chambers, devait se déduire d'un certain nombre d'hypothèses relatives à l'entreprise et notamment à ses objectifs en matière d'information financière, à ses relations avec son environnement ainsi qu'aux caractéristiques socio-économiques et à l'état de cet environnement »³⁷.

L'approche déductive utilise les étapes suivantes dans le raisonnement :

1. Fixation des objectifs,
2. Le choix des hypothèses,
3. Principes comptables,
4. L'évolution des méthodes comptables.

Richard et Collette évoquent que la théorie normative traditionnelle se caractérise par deux éléments fondamentaux, à savoir :

1. « Premièrement, ces théories utilisent un raisonnement déductif pour faire découler les principes et les concepts d'une comptabilité à partir d'un objectif assigné à cette comptabilité : elles sont donc à ce titre totalement différentes des « théories » purement descriptives qui ne visent qu'à reformuler, d'une manière certes pédagogique, les pratiques existantes,
2. « Deuxièmement, ces théories se situent généralement dans un contexte socio-économique donné et n'envisagent pas d'offrir un choix de plusieurs contextes possibles »³⁸.

³⁵ Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS1979. Page 10.

³⁶ Cité par Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1237.

³⁷ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1236.

³⁸ Jacques Richard et Christine Collette « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons » édition Dunod 2000. 7^{ème} éditions .page 32.

Dans les travaux de Colasse portant sur la théorie comptable et plus précisément au titre de la théorie normative³⁹ on remarque que Moonitz n'est pas cité parmi les auteurs de cette pensée ce qui confirme la détermination de Colasse de classer Moonitz dans la théorie descriptive au lieu de la théorie normative. La théorie normative dont la pensée a besoin de tester l'acceptabilité des méthodes, concepts, postulants et principes par la pratique et d'apprécier leurs résultats au niveau de la pratique comptable. Dans cette idée, il ya eu deux recherches qui ont été entreprises, celle de Moonitz et celle Trueblood rapporte Rey. Les résultats des travaux des deux auteurs précités peuvent se présenter comme suit :

MOONITZ-ACCOUNTING RESEARCH N° 1 (1961)

“THE BASIC POSTULATES OF ACCOUNTING”

5 postulats décrivant l'environnement

- A1. *Quantification* : Des données quantifiées sont utiles à la prise de décisions économiques rationnelles.
- A2. *Échange* : La plupart des biens et services produits sont échangés et ne sont pas consommés directement par les producteurs.
- A3. *Entités* : L'activité économique est menée par des entités spécifiques et doit être rapportée à l'entité responsable.
- A4. *Période* : L'activité économique est conduite pendant des périodes de temps précises et doit être rapportée à chaque période concernée.
- A5. *Unité de mesure* : La monnaie est le dénominateur commun qui mesure les biens et services, y compris la main d'œuvre, les ressources naturelles et le capital.

4 postulats s'appliquent à la comptabilité

- B1. *États financiers* (liés à A1). Les résultats du traitement comptable apparaissent dans une série de documents financiers qui s'articulent et utilisent les mêmes données de base.
- B2. *Prix du marché* (A2). Les données comptables sont mesurées par les prix résultant des échanges passés, présents ou futurs qui ont eu lieu ou auront lieu.
- B3. *Entités* (A3). Les résultats du traitement comptable sont liés à des unités spécifiques.
- B4. *Estimations* (A4). Les résultats des opérations pour des périodes de temps relativement courtes constituent des estimations dans la mesure où des allocations entre les périodes passées, présentes et futures sont nécessaires.

³⁹ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1236.

5 règles normatives

- C1. Continuité de l'exploitation
- C2. Objectivité
- C3. Permanence des procédures comptables
- C4. Stabilité de l'unité monétaire
- C5. Pertinence de l'information.

Source : Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS1979. Page 12.

Rapport Trueblood

OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS (A.I.C.P.A. 1973)

1. L'objectif essentiel des états financiers est de fournir l'information utile à la prise des décisions économiques. Sont ensuite listés des objectifs supplémentaires :
2. Etre au service des utilisateurs qui ont autorité ou la possibilité ou les moyens de les obtenir et pour qui ces documents constituent la principale source d'information sur les activités économiques de l'entreprise.
3. Fournir l'information utile aux investisseurs et créanciers lors de leurs prévisions, comparaisons et évaluations des flux nets de trésorerie potentiels en termes de montant, périodicité et risque.
4. Fournir aux utilisateurs les informations nécessaires pour prévoir, comparer et évaluer la capacité bénéficiaire de l'entreprise.
5. Fournir l'information nécessaire pour apprécier la capacité de la direction à réaliser les objectifs de l'entreprise en utilisant efficacement ses ressources.
6. Fournir des informations factuelles sur les échanges et autres événements qui sont utiles pour prévoir, comparer et évaluer la capacité bénéficiaire de l'organisation. Les conventions de base concernant l'interprétation, l'évaluation, la prévision, l'estimation doivent être données.
7. Fournir un état de la situation financière utile pour prévoir, comparer et évaluer la capacité bénéficiaire de l'organisation. Cet état doit donner des informations sur les échanges et autres événements concernant des cycles inachevés des opérations. Les valeurs actuelles doivent être données si elles diffèrent substantiellement des coûts historiques. Actifs et dettes doivent être groupés ou différenciés en fonction de l'incertitude relative quant à leur montant ou à la date probable de réalisation.

8. Fournir un compte de résultats utile pour prévoir, comparer et évaluer la capacité bénéficiaire. Le résultat des cycles achevés des opérations et des activités de l'entreprise qui représentent des étapes essentielles pour la complétion des cycles inachevés, doit être indiqué. Les variations de valeurs qui apparaissent dans les bilans successifs sont à noter séparément, dans la mesure où la certitude de leur réalisation varie.
9. Fournir un état des opérations financières utile pour la prévision, la comparaison et l'évaluation de la capacité bénéficiaire de l'entreprise. Cet état doit indiquer essentiellement les traits des opérations ayant ou devant avoir des conséquences en matière de trésorerie. Cet état doit donner des informations qui n'impliquent pratiquement ni jugement ni interprétation par celui qui le prépare.
10. Fournir l'information utile pour la prévision. Les prévisions financières doivent être données quand elles améliorent la qualité des prévisions des utilisateurs.
11. Un objectif des états financiers des organisations gouvernementales ou sans but lucratif est de fournir des informations nécessaires pour évaluer la bonne utilisation des ressources à l'accomplissement des objectifs par la direction. Des indicateurs de performances doivent être quantifiés en fonction des objectifs reconnus.
12. Fournir des informations sur les activités de l'entreprise affectant la société qui peuvent être identifiées, décrites ou mesurées et qui sont importantes pour évaluer le rôle de l'entreprise dans son environnement social.

Source : Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS1979. Page 13.

L'évolution de la théorisation comptable a été élaborée suite aux apports et pensées différentes d'un auteur à l'autre. C'est cette diversité qui était à l'origine de la richesse de la théorie comptable. Certains auteurs relèvent que les théories descriptives et normatives se complètent et parfois se chevauchent. Comme le soulève Rey, « Malgré l'existence de normes et de standards, la théorie comptable est descriptive en ce sens qu'elle décrit essentiellement comment l'information financière est saisie, traitée et présentée alors qu'une théorie normative définirait comment celle-ci « devrait » être traitée, présentée, etc... »⁴⁰. Belkharroubi⁴¹ cite Hendriksen qui note que Belkaoui a écrit que les théories comptables se confondent. Tinker⁴² aussi a critiqué l'école de Rochester en démontrant les origines normatives de la pensée de l'école Rochester.

⁴⁰ Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS 1979. Page 8.

⁴¹ Thèse doctorat d'Etat de Mr Belkharroubi Hocine portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus » année universitaire 2010/2011. Page 31. Université d'Oran

⁴² Bernard Colasse « les grands auteurs en Comptabilité » éditions Ems 2005. Page 297.

⁴³Watts et Zimmerman eux aussi ont précédé à la critique des théories normatives qu'ils trouvent prescriptives. Plusieurs théories et variantes sont issues de ces deux grandes pensées descriptives et déductives.

1.3 Les théories comptables nouvelles

Les théories comptables traditionnelles ont été dépassées et ils ont donné naissance aux théories comptables nouvelles, la théorie positive 1.2.1 et la théorie conditionnelle normative 1.2.2 et la théorie sociologique 1.2.3.

1.3.1 La théorie positive

D'un point de vue scientifique Colasse (2000) affirme que seule la théorie positive appelée aussi théorie explicative soutenue par Watts et Zimmerman constitue une théorie comptable scientifique tandis que les théories descriptive et normative seraient des pseudo-théories.

Selon Colasse (2000) l'approche de Watts et Zimmerman s'intéresse aux causes qui influent sur la façon d'établir et de déterminer les normes comptables et non pas sur la façon d'établir les normes comptables. Cette nouvelle pensée marque le dépassement de l'approche normative qui repose sur « ce qui devrait être » et introduit une nouvelle démarche qualifiée de positive qui repose sur « ce qui est ». Cette nouvelle approche qui consiste à acquérir à la recherche comptable un statut de connaissances. En effet, soutient Costa que « les travaux des deux auteurs ont jeté les bases d'un ambitieux cadre théorique d'analyse économique des pratiques comptables »⁴⁴. Costa continue et présente l'objectif de la théorie positive de la comptabilité qui consiste dans l'établissement d'un ensemble de règles et de modélisations du comportement empiriquement validés et constitutifs d'une théorie générale.

Pour Ross L. Watts et Jerold L. Zimmerman, les fondateurs de la pensée de la théorie positive qui s'inscrit dans la critique de la théorie normative jugée non scientifique par les deux auteurs ayant adopté un nouveau raisonnement qui repose sur les pressions influant sur la normalisation comptable. Les origines de leurs pensées sont empruntées des travaux de recherche de Jensen (1976) comme le montrent Colasse, Saboly et Turrillo, Jensen s'est interrogé sur « ...pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est, pourquoi les comptables font ce qu'ils font, et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'allocation des ressources »⁴⁵. En outre, Watts et Zimmerman ont commencé leurs recherches dans le domaine de la comptabilité en abordant l'approche dite normative puis ils ont été intéressés par l'approche « empirique » de l'université de Chicago qui a publié de nombreux articles parmi lesquels ceux de Ford, Arthur Young, Ball et Brown. Les deux auteurs « ont repris à leur compte l'approche empirique pour la combiner avec des théories alors nouvelles en économie (les théories de l'agence et de

⁴³L'Ecole de Rochester représentée par les professeurs Ross L. Watts et Jerold L. Zimmerman de l'université de Rochester qui ont initié la théorie positive.

⁴⁴ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1225.

⁴⁵ Cité par (Bernard Colasse, Michèle Saboly, Brigitte Turrillo) dans l'ouvrage de Pascal Dumontier et Robert Teller « faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE 2001. Page 11.

la réglementation) afin d'analyser les choix comptables. Cette approche leur a permis de créer une nouvelle théorie des pratiques comptables »⁴⁶.

La théorie de l'agence analyse les relations entre les propriétaires et les dirigeants dans le cadre de la délégation de pouvoir et contrôle. Elle a été développée par Michael Jensen et William Meckling (1976). Cette théorie fixe la qualité de l'information comptable « qui doit être utile aux différents intervenants et susceptibles de permettre un meilleur partage du risque. Pour cela, des règles comptables simples suffisent. Ce qui importe, c'est que les règles soient connues des parties qui sont liées par contrat (par exemple, le dirigeant par rapport aux actionnaires), qu'elles soient fiables, donc vérifiables et que les modifications des règles soient peu fréquentes et connues d'avance. Dès lors, bien que le dirigeant puisse procéder à une certaine gestion des données publiées, le cadre de références des pratiques comptables étant bien connu, ce comportement est prévisible et les contrats entre les parties sont conçus en conséquence »⁴⁷.

La théorie de la réglementation a été développée par Poster en 1974. Elle met la négociation et les règles au centre des rapports sociaux. La théorie de la réglementation « considère l'information comptable comme un bien public dans la mesure où son utilisation par les uns ne prive en rien les autres. Comme il s'agit d'un bien public, l'intérêt public sera mieux protégé si l'information est réglementée »⁴⁸. Colasse présente les principales hypothèses testées dans les recherches de Watts et Zimmerman qui peuvent se présenter comme suit :

- « La première de ces hypothèses veut que, toutes choses égales par ailleurs, un dirigeant lié à son entreprise par un contrat d'intéressement à ses bénéficiaires choisisse des méthodes comptables qui tendent à accroître les bénéfices présents aux dépens des bénéfices futurs ».
- La deuxième de ces hypothèses veut que, toujours toutes choses égales par ailleurs, les dirigeants d'entreprises dont les ratios d'endettement sont voisins des seuils tolérés par les prêteurs, choisissent encore des méthodes comptables qui tendent à accroître les bénéfices présents aux dépens des bénéfices futurs.
- Alors que les deux premières hypothèses découlent de l'analyse du comportement des dirigeants d'entreprises dans le contexte de la théorie de l'agence, la troisième, qui les contredit, relève de la théorie de la réglementation. Cette troisième hypothèse veut en effet que, face au danger représenté par une éventuelle réglementation étatique, toutes choses égales par ailleurs, les dirigeants d'entreprises choisissent des méthodes comptables qui diffèrent dans le temps selon l'apparition des bénéfices.

⁴⁶ Bernard Colasse « les grands auteurs en Comptabilité » éditions Ems 2005, page 276.

⁴⁷ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007, page 467.

⁴⁸ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007, page 443.

Les hypothèses ainsi formulées doivent être testées ; commence alors la phase empirique du travail de recherche. Pour être testées, les hypothèses sont mises sous la forme de relations fonctionnelles susceptibles d'être traitées par l'économétrie.

Ce traitement économétrique exige que les variables que font intervenir les hypothèses, soient rendues mesurables. Le test se fait enfin sur un échantillon convenablement choisi »⁴⁹. Collette et Richard (2005)⁵⁰ ont apprécié la pratique effective de la théorie positive de la comptabilité et ils ont déduit quatre caractéristiques fondamentales qui peuvent se présenter comme suit :

1. « Elle ne s'intéresse pas aux problèmes normatifs de la comptabilité : le fait de savoir, par exemple, si la mesure de l'efficacité suppose tel ou tel type de comptabilité, ne rentre pas dans son champ habituel d'étude,
2. Elle s'intéresse, en revanche, aux comportements des acteurs qui jouent un rôle en matière comptable, il s'agit principalement des dirigeants (managers) mais aussi, à titre secondaire, des autres acteurs comme les investisseurs, les créanciers, l'administration fiscale et les salariés,
3. Elle formule des hypothèses de comportement des acteurs qui reposent sur une certaine conception de l'entreprise :
 - a. L'entreprise est un nœud de contrats conclus entre différentes parties prenantes afin de réduire leurs divergences d'intérêts ;
 - b. Ces différentes parties prenantes, apporteurs du capital, créanciers, managers, personnel, État cherchent tous à maximiser les revenus qu'ils tirent de l'entreprise ;
 - c. Dans cette recherche par les parties prenantes d'une maximisation de leur revenu, l'opposition principale est entre les managers (qui disposent de la maîtrise sur la comptabilité) et les autres parties prenantes (qui n'ont pas la maîtrise de la comptabilité).
4. Elle cherche à vérifier (principalement en recourant à des méthodes économétriques) si les hypothèses de comportement comptables prêtées aux acteurs (principalement les dirigeants) sont vérifiées par les faits : choix de méthodes comptables par les dirigeants qui permettent d'accroître les bénéfices présents au détriment des bénéfices futurs ».

⁴⁹ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1240.

⁵⁰ Jacques Richard et christine Collette « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons » éditions Dunod 2000. 7^{ème} édition. Page 33.

Watts et Zimmerman dans leurs recherches ont soutenu l'approche positive de la recherche comptable en développant la théorie politico-contractuelle. Colasse (2000) soulève qu'il existe une confusion entre théorie positive et théorie politico-contractuelle. En effet cette confusion d'appellation a été créée par les auteurs eux-mêmes qui ont intitulé leur ouvrage « Positive Accounting Théory ». Denis (2007) a affirmé que ces deux théories « ne sont pas à confondre.

La théorie positive de la comptabilité se réfère à la recherche empirique en comptabilité financière et s'inscrit en contre-courant de la théorie comptable normative. La théorie positive comprend essentiellement deux courants de recherche :

1. La recherche sur le contenu informationnel des données comptables dans le cadre de l'hypothèse des marchés efficients,
2. Et la recherche portant sur les déterminants contractuels, économiques et politiques des choix comptables faits par les entreprises, qu'on appelle la théorie politico-contractuelle de la comptabilité.

La théorie politico-contractuelle est donc un sous-ensemble de la théorie positive et non son équivalent »⁵¹. Denis affirme que la théorie positive a connu son essor grâce aux marchés efficients et à l'équilibre des actifs financiers. En plus, il présente les résultats des études empiriques effectuées par plusieurs auteurs, il s'agit de⁵² :

1. Easton et al, (1992) l'information contenue dans les états financiers constitue une source d'information pertinente pour les marchés boursiers,
2. Beaver et al, (1979) le résultat comptable reflète les facteurs, comme le risque, qui ont un effet sur le cours boursier des titres ; à cet égard, le résultat comptable fournit de l'information pertinente pour l'évaluation des titres non cotés sur les marchés boursiers,
3. Comme les cours boursiers suivent un processus aléatoire par rapport aux données financières historiques, ce résultat infirme l'hypothèse selon laquelle les dirigeants d'entreprises lissent les résultats actuels pour influencer le cours de l'action (Bail et Watts, 1972). Il existe toutefois plusieurs études démontrant que le lissage des résultats peut augmenter la valeur de la firme en diminuant le risque attaché aux flux de trésorerie futurs (Beaveréal, 1970 ; Lev et Kunitzky, 1974 ; Farrelly étal, 1985). Comme la corrélation entre les mesures de risque comptable et le risque boursier est très élevée (Gonedes, 1973 ; Beaver et Manegold, 1975), la stabilité du résultat peut constituer un facteur important pour l'investisseur,
4. Les résultats trimestriels obéissent à des règles saisonnières, ce qui suppose qu'il soit plus facile de prédire les résultats annuels si les résultats trimestriels sont utilisés (Beaver, 1974 ; Firth, 1976 ; Griffin, 1977),

⁵¹ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007. Page 441.

⁵² Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007. Page 442.

5. Il se peut que des modifications de pratiques comptables, même sans effet fiscal, aient un effet sur les flux de trésorerie futurs d'une entreprise (Watts et Zimmerman, 1986). Par exemple, certaines modifications comptables ont pour objet le respect de clauses restrictives dans les contrats d'emprunt ou la maximisation des primes axées sur les résultats.

Colasse termine son intervention sur la théorie positive en évoquant qu'elle « apparaît davantage comme une théorie économique de la comptabilité que comme une théorie comptable au sens strict ; ses promoteurs sont d'ailleurs des économistes »⁵³, aussi Christenson (1983)⁵⁴ a contesté l'appellation de la théorie positive développée par l'Ecole de Rochester comme étant une théorie comptable et il l'a qualifiée plutôt comme « sociologie de la comptabilité ». En évoquant que la théorie positive explique et prédit le comportement des comptables ou celui des dirigeants en matière de choix de méthodes comptables, elle devrait exclusivement s'intéresser aux faits comptables et aux états financiers.

1.3.2. La théorie conditionnelle normative de la comptabilité

Collette et Richard⁵⁵ classent parmi les théories traditionnelles la théorie normative et la théorie positive bien que cette dernière appartienne plus à la théorie contemporaine qui a été à l'origine de la notion de modélisation. Ces théories ont été dépassées par l'apport d'une autre théorie issue de l'Ecole allemande dite la théorie conditionnelle normative qui repose sur l'approche déductive. Nous présentons ci-après les caractéristiques essentielles de cette théorie énoncée par les auteurs précités.

Cette théorie a été développée par Schmalenbach entre 1915 et 1950 ; celle-ci est peu connue de par le monde. Le raisonnement de cette théorie part des hypothèses de comportement des entreprises en déduisant des modèles comptables normatifs. Parmi les adeptes de cette Ecole, on cite :

- Moxter (1984) en Allemagne,
- R.Mattessich (1995) au Canada,
- J.Richard (1996) en France.

1.3.3. La théorie sociologique

Ce courant de pensée repose sur l'aspect social qui influe sur la comptabilité en abordant une approche dite interprétative. Colasse (2000) note l'importance de la diversité de ces théories. Dans la ligne de cette pensée, Colasse et Standish ont présenté leur recherche sur l'évolution de la normalisation comptable française qui est justifiée, d'après eux, par l'évolution économique et sociale de la France. Colasse relève que cette théorie présente un caractère spéculatif et hypothétique

⁵³ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1240.

⁵⁴ Jean-François Casta, Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1230.

⁵⁵ Jacques Richard et Christine Collette « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons » éditions Dunod 2000. 7^{ème} édition. Page 36.

contrairement aux théories explicatives qui reposent sur une analyse minutieuse des événements et des documents. De plus, l'auteur continue et fait la distinction entre la théorie positive et les théories sociologiques, comme suit :

« La théorie positive fait dépendre les choix comptables des motivations des dirigeants d'entreprises et relève de ce qu'il est convenu d'appeler l'individualisme méthodologique. Au contraire, les théories sociologiques expliquent les choix comptables effectués au niveau des entreprises comme la résultante de forces situées à l'extérieur de celle-ci et relèvent de ce qu'il est convenu d'appeler le holisme (les éléments s'expliquent à partir du tout) ». Par contre, Collette et Richard classent les théories sociologiques dans les théories explicatives à l'instar de la théorie positive. En effet, les deux auteurs notent que la théorie positive ne constitue qu'une partie des théories explicatives de la comptabilité : il existe d'autres théories explicatives comme les théories historiques et sociologiques ».

Tout au long de cette section, nous avons présenté l'évolution des théories de la comptabilité qui se sont succédé sur plusieurs siècles jusqu'à l'apparition des organisations professionnelles qui sont à l'origine de la théorie comptable contemporaine par la création de la notion de cadre conceptuel.

SECTION 2 : LE CADRE CONCEPTUEL

Toutes les théories comptables présentées dans la section précédente constituent un cadre théorique pour la pratique comptable et devant la diversité des théories comptables qui n'est pas avantageuse dans le cadre de la globalisation des marchés il ya toujours eu le besoin ou la nécessité de trouver une solution pour remédier à ce manquement. L'occasion s'est présentée après l'apparition des organisations professionnelles de la comptabilité, une nouvelle théorisation comptable partagée par plusieurs auteurs au niveau international et par plusieurs pays s'est créée en adoptant la notion de cadre conceptuel qui est « un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, susceptible de conduire à des normes solides et d'indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité financière et des états financiers », créé par le normalisateur FASB et repris par le normalisateur IASB. En effet, le cadre conceptuel constitue la nouvelle théorie comptable contemporaine. Comme le souligne Colasse (2000)⁵⁶ que le cadre conceptuel du FASB représente une théorie de la comptabilité.

Collette et Richard⁵⁷ qualifient la théorie comptable du cadre conceptuel du FASB comme étant une théorie normative. Le cadre conceptuel est doté de plusieurs fonctions et approches qui lui permettent d'être un outil précieux comme le souligne Colasse dans son intervention sur le cadre conceptuel. Le FASB assigne comme fonction principale à un cadre conceptuel « de conduire à des normes solides d'indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité financière et des états financiers ».

⁵⁶ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 1237.

⁵⁷ Jacques Richard et christine Collette « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons » édition Dunod 2000. 7^{ème} édition. Page 32.

C'est donc l'instrument intellectuel qui lui sert de guide pour produire, par déduction, des normes ; c'est, pourrait-on dire, un générateur de normes ou une méta-norme.

Sur cette fonction principale se greffent des fonctions dérivées : une fonction explicative, une fonction évaluative et une fonction prédictive. Dans la mesure où il est la matrice des normes qui régissent la pratique comptable, le cadre conceptuel permet a posteriori d'interpréter celle-ci et aussi de l'évaluer. Par ailleurs, lorsqu'un nouveau problème apparaît, qui n'a pas encore fait l'objet d'une norme de traitement, il permet de prédire la solution à ce problème.

Ces différentes fonctions d'un cadre conceptuel en font un outil précieux non seulement pour le normalisateur mais aussi pour les utilisateurs de l'information comptable pour lesquels il peut être une grille d'interprétation des comptes des entreprises, pour les contrôleurs de ces comptes pour lesquels il peut être un instrument d'évaluation de ceux-ci et enfin pour les préparateurs de ces mêmes comptes dans la mesure où il peut les aider à trouver des solutions aux problèmes non encore résolus par la normalisation ». ⁵⁸ Avant le cadre conceptuel, la théorisation comptable se caractérisait par l'importante diversité des courants de pensée ce qui rend difficile l'application du cadre conceptuel. En effet, le développement d'un cadre conceptuel qui regroupe l'ensemble des pensées comptables a eu plusieurs critiques et plusieurs avis favorables. Belkaoui a présenté ces avis qui peuvent être résumés comme suit : Demski et Joël (1974) affirment la difficulté de développer des normes comptables universelles qui peuvent être appliquées unanimement par l'ensemble des pensées comptables. En réponse à cette vision pessimiste, Cushing (1977) propose l'application partielle des normes comptables. Cette proposition n'a pas été partagée avec Bromwich (1980) qui estime que le cadre conceptuel doit être appliqué intégralement afin d'atteindre son objectif qui consiste à fournir une théorie afin que l'information financière soit utile à la prise de décision. L'auteur confirme que le cadre conceptuel trouve des difficultés dans son application par les différents utilisateurs de l'information comptable. Dans la levée de cet obstacle, Horgren (1981) propose de revoir et de vérifier la logique et le raisonnement qui composent les éléments du cadre conceptuel afin d'atteindre son rôle principal qui consiste dans l'acceptabilité des états financiers élaborés dans le cadre conceptuel par les différents utilisateurs. L'auteur continue et affirme que plus le raisonnement et le fondement des éléments du cadre conceptuel sont logiques et réels, plus le cadre sera plus convaincant pour les différents utilisateurs.

Devant la problématique posée par l'application universelle des orientations du cadre conceptuel qui continue à soulever les inquiétudes de plusieurs auteurs : Est-ce que le cadre conceptuel sera en mesure de jouer le rôle de leadership dans la résolution des controverses comptables découlant des diverses pensées comptables ? Douch et Sunder (1980) doutent de la capacité du cadre conceptuel à résoudre les problèmes comptables ou de présenter des normes. Souvent le cadre conceptuel est désigné comme étant une constitution. Pour cela, Solomons (1986) évoque ce qui suit :

⁵⁸ Bernard Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité » Economica, 2000. Page 94, 95.

1. La constitution est dotée de la force de lois ; par contre, le cadre conceptuel n'a pas cette qualité,
2. La constitution renferme des éléments arbitraires. A l'inverse, le cadre conceptuel ne dispose d'aucun élément arbitraire,
3. La diversité des pays constitue un obstacle pour l'adoption d'un cadre conceptuel unique.

Miller (1985) indique que le cadre conceptuel reflète un document politique qui n'est pas un organisme de pouvoir pour résoudre les problèmes relatifs à la comptabilité. Comme il ne présente pas la description de l'ensemble des applications de la comptabilité existantes. Il est simplement un point de départ pour les futures controverses comptables. Pacter et Paul (1983) soulèvent que le cadre conceptuel ne va pas résoudre l'ensemble des problèmes de la comptabilité mais il présente au moins la base nécessaire pour l'élaboration des normes comptables et atténuer les divergences comptables entre les pays. Parmi les avis optimistes pour l'application du cadre conceptuel, on cite celui de Belkaoui qui relève un indice de réussite du cadre conceptuel qui consiste dans le nombre des cadres conceptuels déjà mis en vigueur au niveau des pays suivants :

- Etats-Unis d'Amérique,
- Australie,
- La Nouvelle-Zélande,
- Grande Bretagne,
- Chine,
- Canada,
- Tunisie.

Solomons étant activiste, défend le cadre conceptuel contre les radicaux, qui représentent pour lui un outil essentiel pour l'élaboration des normes comptables. Les activistes sont les partisans du choix des normes en fonction de leurs conséquences économiques et les radicaux sont les défenseurs d'une vision radicale de la comptabilité qui consiste en l'idée que la comptabilité n'est qu'un outil mis au point et contrôlé par la classe dirigeante afin de maintenir sa domination. Solomons a participé dans l'élaboration du cadre conceptuel du FASB. Mais il ne partage pas tous les objectifs énoncés par cette organisation. Une de ses controverses réside dans l'ampleur des normes comptables au niveau politique qui ne doit pas être à l'encontre de la neutralité de l'information comptable. Il s'oppose donc « à ceux qui ont une autre vision de la normalisation comptable, tels ceux qui défendent une vision radicale (Tinker) ou encore ceux qui prônent une démarche moins rationaliste et plus pragmatique (Gerboth, Stamp...).

Finalement, il apparaît en quelque sorte comme un homme de l'établissement comptable américain qui a contribué à la mise en place puis au fonctionnement de ses institutions et ne peut pas croire qu'elles puissent servir d'autres intérêts que ceux affichés »⁵⁹.

Colasse précise que l'approche de Solomons est prescriptive et propose la théorie comptable sous forme de cadre conceptuel.

La démarche de notre recherche s'inscrit dans le cadre des travaux de la théorie comptable contemporaine qui est représenté par le cadre conceptuel. Le passage du normalisateur algérien d'une comptabilité basée sur un plan comptable sans principes, concepts, méthodes, règles et postulants, qualifiée de traditionnelle à une comptabilité contemporaine basée sur un cadre conceptuel renfermant des principes, des concepts, des méthodes, des règles et des postulants. Les travaux de cette recherche seront réalisés en adoptant la méthodologie de recherche documentaire et en s'appuyant sur l'analyse comparative des orientations des cadres conceptuels des trois référentiels IAS/IFRS, US GAAP et le SCF.

Pour réaliser cette étude comparative, nous allons prendre les dispositions du SCF énoncées par son cadre conceptuel et nous allons les comparer à ceux des deux référentiels IAS/IFRS et US GAAP. Les principaux thèmes que nous allons aborder dans cette recherche sont : les sources du droit comptable, la présentation des états financiers, les règles d'évaluation et la comptabilisation des actifs, la comptabilisation et l'évaluation d'une immobilisation incorporelle, l'amortissement des immobilisations incorporelles, la dépréciation des immobilisations incorporelles, le cas particulier du Goodwill, les Immobilisations corporelles, les stocks et encours, les contrats de construction, les immobilisations financières, la dépréciation des actifs, les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs, les événements survenant après la date de clôture, les coûts d'emprunts, les avantages du personnel, les impôts différés, les subventions, les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers, notion de produits des activités ordinaires, Immeuble de placement, contrat de location, les méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et erreurs, le regroupement d'entreprises, les opérations effectuées en monnaie étrangère, l'abandon d'activités, les éléments exceptionnels et extraordinaires.

Cette comparaison entre comptabilité traditionnelle (PCN) basée sur un plan comptable et comptabilité contemporaine (SCF) basée sur un cadre conceptuel. Saadi a qualifié l'approche du PCN comme étant une approche inductive et celle du SCF comme déductive. Cette qualification du PCN nous ne la partageons pas car à notre sens, elle classe le PCN comme une comptabilité raisonnée ou la pratique a été théorisée (théorie descriptive). A l'inverse, on estime que le PCN s'inscrit plutôt dans une approche normative qui a été assez sommaire. En effet, le PCN a été complété par d'autres sources à savoir : le code de commerce et le droit fiscal qui ont normalisé la tenue comptable. Par contre, nous rejoignons Belkharroubi quand il soulève que le normalisateur algérien a remis en cause le fondement du modèle comptable traditionnel (PCN) qui reposait sur le coût historique en ajoutant le concept de « juste valeur ».

⁵⁹ Bernard Colasse « les grands auteurs en Comptabilité » éditions Ems 2005. Page 194.

La juste valeur désigne le prix auquel un actif pourrait être échangé ou un passif réglé entre des parties averties n'ayant aucun lien de dépendance et agissant en toute liberté⁶⁰. Cette juste valeur est déterminée par référence au prix du marché, s'il existe un marché actif pour cet élément, à défaut, le SCF prévoit l'utilisation de coût de remplacement, comme indiqué au paragraphe ci-dessous de l'article 121-21 du SCF :

« La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché. En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement ».

D'après Belkharroubi le recours à l'évaluation par le coût de remplacement favorise les manipulations managériales. Nous avons constaté que le normalisateur ne fait pas de distinction entre la juste valeur et la valeur de marché. Par contre, Belkharroubi a fait cette distinction entre les deux valeurs comme suit :

« Cette définition de la juste valeur diffère peu de la valeur de marché qui est « le prix que pourrait obtenir le vendeur ou qu'accepterait de verser le vendeur ». La différence entre les deux valeurs réside dans une approche de formulation d'un prix d'échange (la juste valeur) et d'un prix d'obtention (valeur de marché). Le concept de juste valeur est plus large et d'un usage plus général que celui de valeur de marché. En effet, à défaut de prix de marché observé sur un marché actif, l'évaluation sera déterminée par la valeur d'échange sur laquelle s'accordent deux parties indépendantes »⁶¹.

Belkharroubi continue et présente les controverses sur l'utilisation de la juste valeur en soulevant les avis favorables et les avis défavorables. Il termine son intervention par « la comptabilité est à l'évidence prisonnière d'enjeux dans elle aurait pu se soustraire dans la mesure où il lui est demandé d'être utile en ce sens que la comptabilité utile à l'entreprise est celle qui lui permet de mesurer au mieux son résultat ».

Dans ce qui suit, après avoir présenté les théories comptables dans les sections précédentes, nous allons présenter les systèmes comptables qui ont découlé de cette diversité des théories comptables.

SECTION 3 : LES SYSTEMES COMPTABLES

Avant d'aborder le développement de cette section, nous allons présenter quelques définitions du système comptable. Selon Temmar, ⁶²le système comptable est « l'ensemble des pratiques, règles et principes généralement admis par les praticiens et les universitaires.

⁶⁰Langot Jacqueline, (2006), « Comptabilité Anglo-saxonne », Economica. Page 80.

⁶¹ Thèse Doctorat-Etat de Mr Belkharroubi Hocine portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus » année universitaire 2010/2011. Page 96. Université d'Oran.

⁶² Hamid Temmar, « Doctrine et méthodologie de la comptabilité de l'entreprise », O.P.U., 1983, p 8.

Ces principes confèrent à la comptabilité l'aspect d'un corps complexe bâti sur ses propres fondements ». Le système comptable⁶³ est un ensemble de principes réglementés ou non qui dictent la construction de la comptabilité. Richard a souligné l'adaptation du système comptable dans l'espace et dans le temps : « Les systèmes comptables sont extrêmement (étonnamment même) divers dans le temps (perspective historique) et dans l'espace (perspective géographique) ».

Les différences entre systèmes comptables sont expliquées par Meek et Saudagaran (1990) cités par Bernard Raffournier⁶⁴ par des facteurs économiques, juridiques, politiques et culturels. Les deux auteurs retiennent ainsi cinq facteurs qui sont :

- ✓ Le système juridique qui affecte le processus de normalisation comptable en opposant les pays de droit coutumier à ceux de droit codifié ; la correspondance entre systèmes juridiques et systèmes comptables a été empiriquement testée par Salter et Douplik (1992),
- ✓ Le mode de financement des entreprises, selon que ces dernières recourent au marché boursier ou bien aux institutions financières,
- ✓ La fiscalité et plus précisément sa connexité avec la comptabilité,
- ✓ Le niveau d'inflation susceptible d'influencer les méthodes d'évaluation,
- ✓ Les liens politiques et économiques entre pays (par le biais des colonies, par exemple).

Hofstede a ajouté un autre facteur, c'est le facteur culturel. Selon Bernard Raffournier qui explique que « La prise en compte des facteurs culturels comme éléments explicatifs de ces divergences fait suite aux travaux d'Hofstede (1980) qui a étudié l'influence de la culture sur les pratiques de gestion et mis en évidence quatre variables permettant de caractériser toute culture :

- ✓ L'individualisme,
- ✓ La distance au pouvoir,
- ✓ L'aversion à l'incertitude,
- ✓ Et la masculinité ».

Les résultats des travaux de Hofstede ont été rejetés par Collette et Richard qui ne partagent pas l'avis de Hofstede⁶⁵. Ils développent des arguments qui peuvent se résumer comme suit :

⁶³ Christine Collette. Jacques Richard, « Les systèmes comptables français et anglo-saxons normes IAS », Dunod, 2002, p 10.

⁶⁴ Coordonné par Pascal Dumontier et Robert Teller, « Faire de la recherche en comptabilité financière », VuibertFrege, 2000, p138.

⁶⁵ Christine Collette. Jacques Richard, « Les systèmes comptables français et anglo-saxons normes IAS », Dunod 2002, p 28.

« Le principe de prudence serait plus ancré dans les nations où les gens ont peur du risque tandis qu'il aurait une moindre portée lorsque les gens ont le goût du risque ; de même, la standardisation des comptes serait forte dans les pays où les gens aiment les rapports d'autorité, tandis qu'elle serait faible dans les pays où les gens ont besoin d'une grande liberté d'action, etc... ».Richard et Collette concluent leurs travaux par le rejet de l'approche de Hofstede pour les raisons suivantes :

« Nous ne pensons pas qu'on puisse, au sein d'un pays, définir un caractère culturel commun à tous les individus : il existe généralement des groupes sociaux très différents qui exercent une influence très variable sur la comptabilité, la culture des divers individus d'un pays peut évoluer parfois très rapidement sous l'effet d'influences qui dominent la culture ».

Les conditions environnementales qui sont susceptibles d'influer sur les systèmes comptables d'après Belkaoui sont les suivantes⁶⁶ :

- ✓ Relativisme culturel,
- ✓ Langue,
- ✓ Politique et civile,
- ✓ Economique et démographique,
- ✓ Législative et fiscalité.

Ces facteurs de diversité constituent un frein au processus d'harmonisation selon Koulayom qui dit :

« Dans la mesure où le système comptable d'un pays est lié à des facteurs relatifs à son environnement économique, légal, politique et social, on peut se demander si la prééminence d'un modèle comptable comme celui des Américains est de nature à stimuler une harmonisation au niveau de la planète »⁶⁷.

Plusieurs travaux de recherche ont porté sur la classification des systèmes comptables. Dans notre recherche, nous avons cité celle de Meek et Saudagaran, celle de Hofstede, celle de Belkaoui et celle de Nobes. Cette diversité dans les systèmes comptables dus à l'influence de plusieurs facteurs, plusieurs classifications des systèmes comptables à travers le monde ont été réalisées par différents auteurs. Selon Elen Barbu,⁶⁸ les recherches portant sur les facteurs ayant une influence sur les systèmes comptables peuvent se regrouper sous forme de deux catégories :

⁶⁶ A. Belkaoui, « Accountingtheory », volume 2, traduit en arabe par Riad El Abdellah, Edition Yazori, 2009, p467.

⁶⁷ Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, 1999, p 16.

⁶⁸Elena Barbu (2006) « Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité » sur le web.

1. Les recherches évoquant de nombreux facteurs d'environnement ayant une influence sur les systèmes comptables : qui peuvent être résumés comme indiqué dans le tableau suivant :

Auteur(s)	Facteurs d'environnement pris en compte
Engelmann (1962), Eindhoven (1965), Lowe (1967), Linowes (1969)	Ils étudient la relation entre les pratiques comptables et le niveau de développement économique des pays.
Seidler (1967), Mueller (1968)	(1) le développement de l'économie ; (2) la complexité des affaires ; (3) la persuasion politique ; (4) les systèmes législatifs.
Prévit (1975)	(1) la stabilité de la monnaie ; (2) la nature de la propriété ; (3) le niveau de la sophistication managériale ; (4) la taille et la complexité de l'entreprise ; (5) la vitesse de l'innovation technologique et commerciale ; (6) la nature de la législation comptable ; (7) le type d'économie et le degré de liberté du marché ; (8) le modèle de croissance de l'économie ; (9) le statut de l'éducation comptable ; (10) le statut de la profession comptable ; (11) le niveau général de l'éducation ; (12) la maîtrise d'une connaissance financière suffisante justifiant la complexification des rapports financiers demandés aux entreprises ; (13) le contexte légal des affaires et de la finance.
Choi et Mueller (1978)	(1) le type d'économie ; (2) le système légal ; (3) le système politique ; (4) la nature de la propriété ; (5) la taille et la complexité des entreprises ; (6) le climat social ; (7) la stabilité de la monnaie ; (8) la législation comptable ; (9) la croissance de l'économie ; (10) le système d'éducation.
Da Costa <i>et al.</i> (1978)	(1) la présentation financière ; (2) la législation ; (3) la pratique de mesure de revenus ; (4) le conservatisme ; (5) la fiscalité ; (6) l'inflation ; (7) l'information fournie pour les marchés de capitaux.
Frank (1979) Nair et Frank (1980)	Les deux études montrent une association claire entre les variables économiques et culturelles permettant la réalisation des groupements de pays.
Taylor Zarzeski (1996)	(1) la culture ; (2) la force du marché.
Ball (1995) Nobes (1998)	(1) la nature du financement ; (2) la culture.
Gbenedio P.O. <i>et al.</i> (1998)	L'illustration des facteurs d'influence de l'harmonisation comptable (37facteurs) et leur regroupement en facteurs économiques, sociaux, politiques/légaux et culturels, en analysant aussi leur impact dans les pays développés et en voie de développement.
Rahman A. <i>et al.</i> (2002)	Déjà dans la problématique de l'harmonisation, ces auteurs considèrent qu'il ya deux facteurs influençant l'harmonisation comptable : la réglementation comptable et les caractéristiques des entreprises cotées.
Baydoun (1995)	Il procède à une analyse comparative, en France et au Liban, des modifications de l'environnement économique, politique, social et des affaires dont l'influence sur la comptabilité leur semble évidente.
Hassab Elnaby, Epps et Saïd (2003)	L'étude porte sur le seul cas égyptien et teste la relation entre la comptabilité et l'environnement des affaires. Le développement de la comptabilité est expliqué à l'aide de quatre facteurs d'environnement : (1) l'environnement économique, (2) l'environnement politique, (3) le développement du marché des capitaux et (4) la privatisation des entreprises d'état.

Tableau 2 : Facteurs d'influence de la comptabilité recensés dans la littérature

2. Les recherches portant sur un seul facteur d'environnement ayant une influence sur les systèmes comptables : ces facteurs peuvent être énumérés comme suit

Le facteur économique

Ce facteur a été révélé par : Douppnik et Salter (1995),Cooke et Wallance (1990), Douppnik et Salter (1995), Salter (1998), Williams (1999), HassabElnaby, Epps et Saïd (2003).

Le facteur politique

Ce facteur s'inscrit dans les recherches des auteurs suivants : Luther (1996) Barth, Clinch et Shibano (1999), Horngren (1973), Solomons (1983), Watts et Zimmerman (1978), Hagerman et Zmijewski (1979),Newman (1981), Riker (1962), Melumad et Shibano (1994),Newman (1981), Zeff (1998), Stoddart (2000), Godfrey et Hrasky (2001).

Le facteur culturel

Ce facteur a été publié par : Hofstede (1980), Gray (1 988), Perera (1989), Hussein (1996), Belkaoui (1978, 1980 et 1983), Flamholtz et Cook (1978), Hamid et al. (1993), Horngren (1973), Meyer (1974), May et Sundem (1976), Armstrong (1977),Rockness et Nikolai (1977), Ronen et Schiff (1978), Solomons (1978),Newman (1981),Brown (1981),Singh (1967), Beazley (1968), Acheson (1972), Alhashim (1973), Jaggi (1975), Chevalier (1977), McComb (1979), Nair et Frank (1980), Bromwich et Hopwood (1983), Belkaoui (1983 et 1985),Choi et Mueller (1984) , Soeters et Schreuder (1988).

De cette diversité des environnements des pays, Mueller distingue dix ensembles de systèmes comptables différents ⁶⁹:

- ✓ USA / Canada / Pays-Bas,
- ✓ Commonwealth britannique,
- ✓ Allemagne / Japon,
- ✓ continent européen (sauf l'Allemagne, la Hollande et les pays Scandinaves),
- ✓ les pays scandinaves,
- ✓ Le Mexique,
- ✓ Amérique du Sud,
- ✓ Continent africain (sauf Afrique du Sud),
- ✓ Pays de l'est,
- ✓ Les pays communistes.

Christopher Nobes distingue quant à lui deux grands ensembles de pays :

⁶⁹ Mueller cité par Belkaoui.A., « Accountingtheory », volume 2, traduit en arabe par Riad El Abdellah, EditionYazori, 2009, p464.

- ✓ Un groupe à orientation micro-économique,
- ✓ Et un autre ensemble, d'orientation macro-économique.

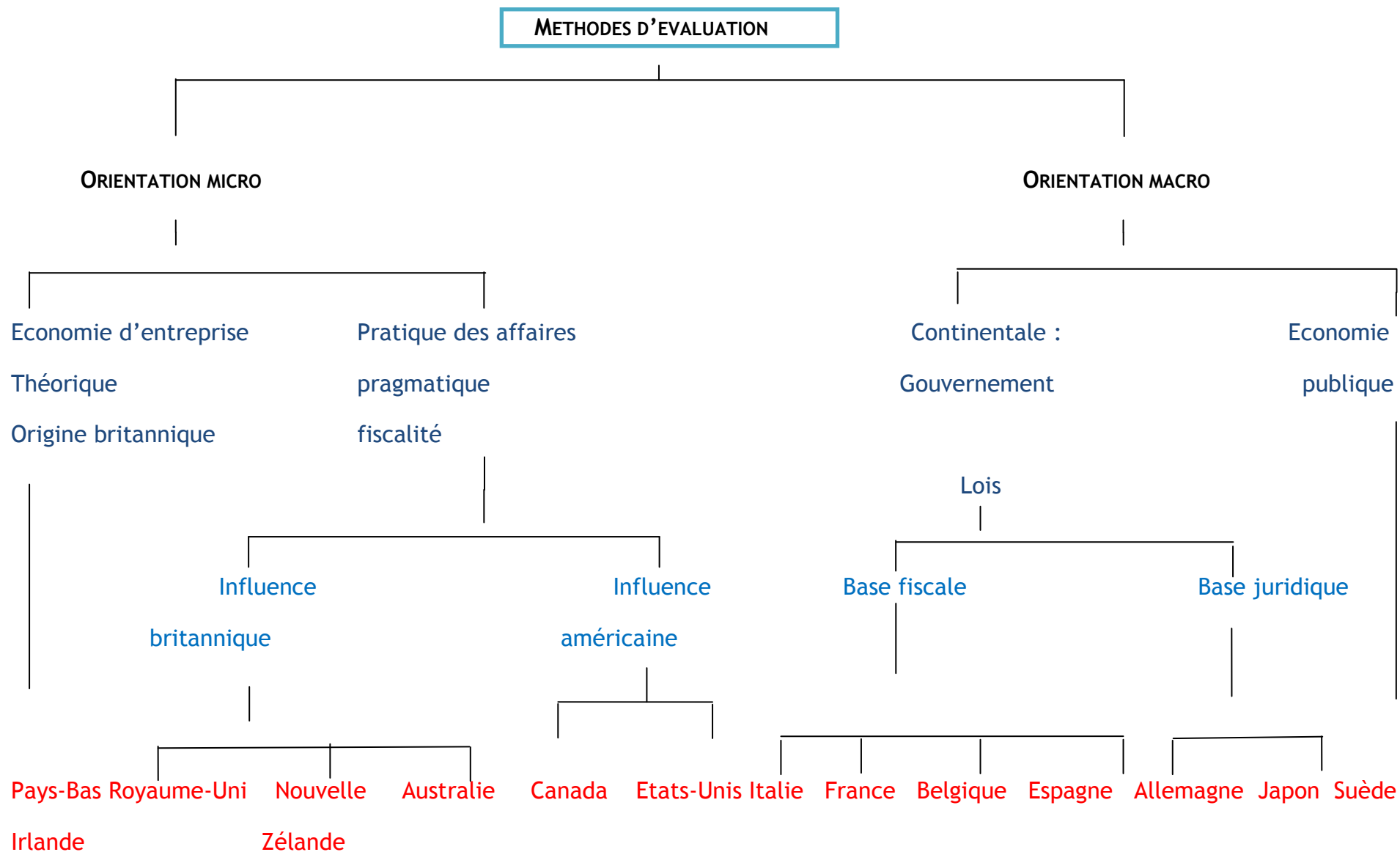
Cette classification représente « La typologie la plus célèbre celle de Nobes. Elle distingue deux grands ensembles de pays :

Un groupe à orientation « micro-économique », constitué principalement des pays anglo-saxons et un autre ensemble, marqué par une orientation macro-économique et une tendance à l'uniformisation, dans lequel on trouve les pays d'Europe continentale et le Japon »⁷⁰.

Comme indiqué dans la figure 1 ci-après :

⁷⁰ Sous la direction de Bernard Colasse, « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, 2000, p 372.

Figure 1 : La classification de Christopher Nobes (1983) :



Source : Sous la Direction de Bernard Colasse, « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, 2000, p373.

A travers le monde, de nombreux auteurs ont proposé des classifications des systèmes comptables dans le temps. La classification la plus significative en l'an 2000 qui est partagée par la majorité des auteurs, c'est la distinction entre deux systèmes de normalisation comptable :

- ✓ La normalisation confiée au secteur privé,
- ✓ Et la normalisation confiée au secteur public.

Le premier système représente les pays à influence dominante des marchés financiers (le modèle de comptabilité anglo-saxonne) et le deuxième système représente les pays à fort influence du gouvernement (le modèle de comptabilité de l'Europe continentale) et aux traditions juridiques et comptables différentes. Ces deux systèmes ont des pratiques comptables différentes et correspondent à un certain contexte, environnement et à une certaine logique. La comptabilité est influencée par son environnement ; elle reflète les évolutions économiques, juridiques et sociales des pays⁷¹. Chaque pays lui assigne des objectifs propres, liés aux considérations internes de cette diversité dans les pratiques comptables des pays ; on peut, selon B Colasse, distinguer deux systèmes comptables, le système comptable de l'Europe occidentale et système comptable anglo-saxon qui caractérisent l'environnement comptable au XIX siècle.

⁷¹ Bernard Colasse, « Harmonisation comptable internationale, encyclopédie : CG et audit », *Economica*, 2000, P759.

Barento propose le tableau suivant qui met en relief la différence des deux philosophies comptables :

	Culture anglo-saxonne	Culture européenne et japonaise
Objectif premier de l'information	Informers les actionnaires et les marchés financiers	Informers toutes les catégories d'utilisateurs et protéger avant tout les créanciers (Allemagne, Japon)
Qui est concerné par les principes comptables	Entreprises cotées uniquement (Etats-Unis)	La réglementation comptable est applicable à toutes les entreprises
Hierarchie dans le financement	Capitaux propres dettes - principe de l'image fidèle	Capitaux propres < dettes - principe de prudence
Lien avec la législation	Indépendance entre la comptabilité et la fiscalité L'information financière et la déclaration fiscale obéissent à des règles différentes (Australie, Etats- Unis, Canada)	Adaptation de la comptabilité a la fiscalité Influencer par le droit fiscal (France, Espagne, Italie) et par le droit commercial (Allemagne) Le résultat publié sert Essentiellement de base d'imposition (Allemagne, France)
Orientations données par les normes nationales	Normes précises couvrant toutes les transactions et les activités (États-Unis).	Pas de normes précises pour certaines activités et grandes latitudes d'enregistrement pour certaines transactions (Allemagne, Japon)
Transparence	Notes et commentaire détaillés : choix et applications des méthodes comptable et d'évaluation (Australie, Etats-Unis, Canada)	Regroupement de nombreux postes peu de notes explicatives sur les méthodes et retraitements (Allemagne, France, Japon, Suisse)

Tableau 3 : *Source* : Pascal Barneto, « Normes IFRS, applications aux états financiers », Dunod, 2006, p 5.

Les pays anglo-saxons sont des pays de tradition de droit non écrit, dit Droit coutumier contrairement aux pays du modèle de l'Europe continentale qui sont des pays de droit codifié dit de droit romain selon Koulayom.⁷² Le modèle de comptabilité anglo-saxonne est composé des pays suivants : « l'Australie, le Canada, les Etats-Unis d'Amérique, la Grande-Bretagne, Hong Kong, l'Indonésie, la Nouvelle Zélande, le Pakistan, les Pays-Bas, Singapour et presque la totalité des pays du Commonwealth. Dans ce modèle, le marché financier a toujours exercé un rôle prépondérant dans le financement des entreprises ; d'après la majorité des auteurs, les principaux utilisateurs des états financiers sont les actionnaires et les sources du droit comptable anglo-saxon reposent sur le cumul des expériences de plusieurs années qui sont enregistrées sur des milliers de pages, comme le montre ci-après Brun.

« Les US-GAAP sont :

- ✓ Orientés vers les besoins et l'usage des actionnaires et du marché financier,
- ✓ Axés sur des modalités d'application très détaillées plutôt que sur des principes directeurs,
- ✓ Le dispositif comptable comprend ainsi l'accumulation à travers les années de tous les cas possibles et se compte aujourd'hui en milliers de pages »⁷³.

Sur l'importance du dispositif comptable anglo-saxon, Walter précise que « dans un environnement économique compétitif et procédurier, les auditeurs américains préfèrent que les normes soient nombreuses et détaillées. Étant donné que les dirigeants des sociétés cotées en Bourse sont souvent rémunérés en fonction des bénéfices réalisés par l'entreprise, ils sont incités à faire pression sur les auditeurs pour que ceux-ci consentent à une interprétation des règles comptables susceptible de gonfler les bénéfices de l'entreprise ». Cet avis est aussi partagé par Obert qui écrit « alors que les normes comptables internationales (IAS/IFRS) sont axées sur des principes directeurs et notamment l'obtention de l'image fidèle, les US GAAP sont plus axés sur les modalités d'application. Ceci s'explique par l'environnement américain, relativement procédurier. Pour se couvrir, pour éviter les pressions des dirigeants de sociétés souvent rémunérés en fonction des résultats, les auditeurs préfèrent des normes détaillées et qui limitent le champ d'interprétation. Le dispositif américain comprend des dizaines de milliers de pages de normes comptables, fruit de plusieurs décennies d'accumulation »⁷⁴.

⁷² Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, 1999, p 9.

⁷³ Stéphan Brun, « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007, p 17.

⁷⁴ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 34.

Langot⁷⁵ relève que le système comptable des pays anglo-saxons est tout d'abord un système d'information financière destinée à l'investisseur. Il précise qu'il faut donner confiance aux investisseurs actuels et futurs en leur assurant par une information détaillée de plus grandes garanties sur la performance et sur les risques des entreprises. Au contraire, l'approche du modèle de l'Europe continentale est tout à fait différente d'après le même auteur « où l'habitude de voir la comptabilité comme un instrument au service de l'information financière sur la performance économique d'une entreprise n'est pas dans tous les esprits ; une liaison comptabilité-fiscalité est encore présente ». Les objectifs de l'information comptable du modèle de comptabilité anglo-saxonne sont selon Cormier⁷⁶ :

- ✓ De fournir une information utile aux investisseurs, aux créanciers et autres utilisateurs afin de leur permettre de faire des choix rationnels en matière d'investissements et de crédit,
- ✓ De fournir une information qui aide les investisseurs, les créanciers et autres utilisateurs à évaluer le montant, le moment et l'incertitude quant aux flux de trésorerie de l'entreprise concernée,
- ✓ De fournir une information sur les ressources économiques de l'entreprise, sur les droits y afférant et sur les effets des opérations, événements et circonstances pouvant affecter ces ressources et ces droits.

Bernard Raffournier propose lui aussi d'autres critères de différenciation entre le modèle de la pensée européenne continentale et celui anglo-saxon, comme indiqué dans le tableau suivant :

⁷⁵ Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », *Economica*, 2006, p 9.

⁷⁶ Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », *Economica*, 2007, p 42.

RUBRIQUES	EUROPE CONTINENTALE	ANGLO-SAXON
Principale source de financement	Banques	Marchés financiers
Système juridique et fiscal	Règles comptables établies par l'Etat (code de commerce, droit des sociétés et plans comptables)	Règles comptables établies par les organisations privées
Utilisateurs privilégiés	Administration fiscale, créanciers	Investisseurs
Vision de l'entreprise	Juridique	Economique
Lien comptabilité fiscalité	Lien fort entre règles fiscales et règles comptables	Les règles fiscales sont traitées en dehors des états financiers

Tableau 4 : *Source* : « comptabilité internationale » de Bernard Raffournier, Axel Haller et Peter Walton. Paris : Vuibert, 1997, p 9.

Le résultat fiscal se calcule indépendamment du résultat comptable. Il n'y a pas de similarité entre les états financiers et les imprimés fiscaux. En outre, dans les pays anglo-saxons la fiscalité n'a aucune influence sur le droit comptable comme le souligne notamment l'auteur Françoise Verdier⁷⁷.

De cette pluralité des systèmes comptables, un nouveau besoin comptable s'est fait sentir qui réside dans l'harmonisation comptable internationale, c'est ce qui va être développé dans la section suivante.

⁷⁷ B. Colasse, « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, 2000, p 143.

SECTION 4 : L'INTERET DE L'HARMONISATION COMPTABLE

INTERNATIONALE

Dans cette section nous allons présenter au 4.1 le processus de l'harmonisation comptable internationale, au 4.2 la portée de l'harmonisation et au 4.3 les avantages et les limites de l'harmonisation comptable internationale.

4.1. Le processus de l'harmonisation comptable internationale

L'article de Brigitte Turrillo et Elisabeth Walliser (2000) présente la définition de l'harmonisation comptable internationale selon deux processus :

1. L'un institutionnel comme « L'harmonisation comptable internationale peut être définie comme un processus institutionnel, ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents »⁷⁸
2. Et l'autre politique souligné par Hoarau(1995) « qui définit l'harmonisation comptable internationale comme étant un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité ».

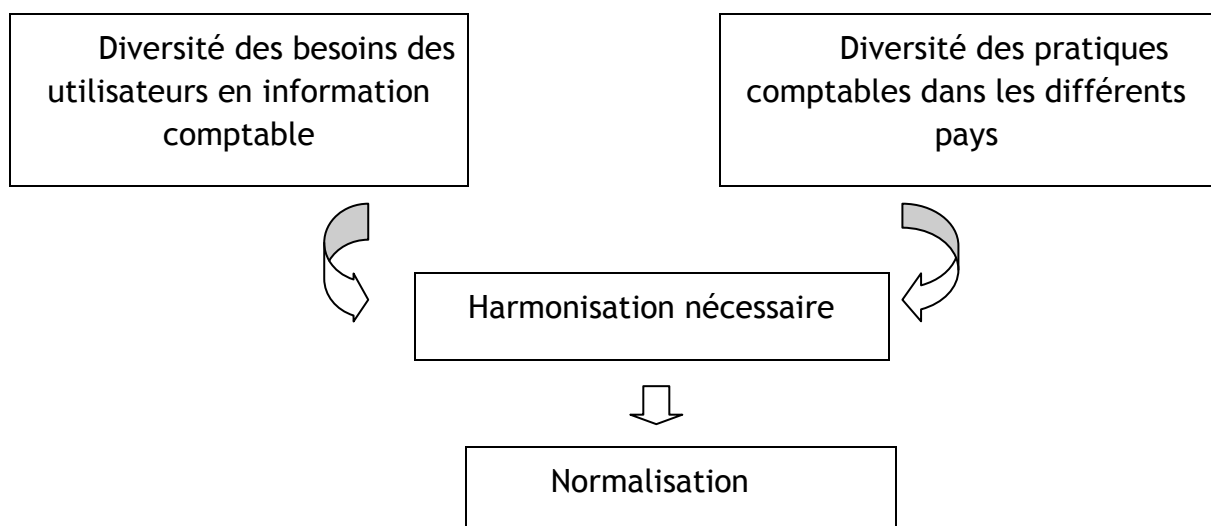
Colasse distingue entre l'harmonisation et la normalisation en considérant que la normalisation a pour objet l'application des normes identiques dans le même espace géographique et vise à l'uniformité des pratiques comptables au sein de cette espace. Par contre, l'harmonisation est censée autoriser une certaine diversité des pratiques comptables et vise seulement à établir des équivalences entre elles, elle est en principe moins contraignante que la normalisation ; cela dit, on peut aussi considérer que l'harmonisation est une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci. En effet, l'harmonisation c'est la phase préparatoire de la normalisation comptable au niveau d'un espace géographique défini. Disle, Maeso, Maeau (2010) soulèvent que l'harmonisation se situe à deux niveaux :

⁷⁸Coordonné par Pascal Dumontier et Robert Teller « Faire de la recherche en comptabilité financière » Vuibert Frege 2000, p 153.

- ✓ « Au niveau des utilisateurs de l'information comptable ; ceux-ci peuvent en effet avoir des besoins différents et ils ne recherchent pas tous la même information,
- ✓ Au niveau des différents pays qui n'utilisent pas forcément les mêmes supports théoriques comptables : une harmonisation géographique est donc là aussi nécessaire ».

Comme le montre la figure suivante :

Figure 2 : Distinction entre harmonisation et normalisation comptable.



Source : C. Disle- R. Maéso- M. Méau «Introduction à la comptabilité», Dunod, 2010, p 19.

D'après plusieurs auteurs, les seuls normalisateurs internationaux reconnus qui sont en phase d'harmonisation, sont :

- ✓ Le normalisateur américain,
- ✓ Et le normalisateur international.

L'harmonisation consiste dans la reconnaissance mutuelle des normes par les deux normalisateurs. Cette harmonisation présente diverse enjeux« les enjeux de ces diverses tentatives d'harmonisation, qui ont connu des succès variés, sont non seulement économiques et financiers mais aussi politiques et sociaux »⁷⁹.

Dans un contexte comptable international marqué par la diversité des théories comptables où la comptabilité n'est pas conçue et pratiquée de la même façon, il y a eu l'arrivée de la mondialisation financière concrétisée par le développement des groupes multinationaux et l'épanouissement des marchés financiers, ce qui a engendré un nouveau besoin comptable qui réside dans une information comptable fiable et comparable avec un coût des retraitements comptables réduit. En effet, cette diversité des systèmes comptables a créé des coûts importants relatifs aux retraitements comptables effectués entre les systèmes comptables qui n'adoptent et n'appliquent pas les mêmes normes comptables, l'exemple le plus convaincant et le plus répondant dans la littérature comptable est celui de Daimler-Benz dont le résultat comptable est passé d'un bénéfice de 615 MDM en normes allemandes à une perte de 1.900 MDM en normes américaines, cet incident selon Brigitte Turrillo et Elisabeth Walliser⁸⁰ « a entraîné une grave perte de crédibilité dans les référentiels comptables et a accentué le besoin d'une harmonisation comptable internationale de qualité ». L'internationalisation des marchés financiers a rendu nécessaire l'émergence de normes comptables internationales. « Le référentiel IAS/IFRS a répondu à cet objectif en s'imposant largement sur les places financières au cours de la dernière décennie »⁸¹. La question majeure en suspens concerne selon Barbe et Dodelot l'adaptation des normes du référentiel IAS/IFRS par les pays anglo-saxons afin d'avoir un référentiel unique.

Concernant l'émergence de la pluralité des théories comptables et par suite des systèmes comptables, Bernard Raffournier⁸² a inventorié les recherches portant sur les principales conséquences économiques de la diversité des pratiques comptables au niveau international qui peuvent se résumer comme suit :

⁷⁹Coordonné par Pascal Dumontier et Robert Teller, « Faire de la recherche en comptabilité financière », Vuibert Frege, 2000, p 153.

⁸⁰Dumontier Pascal et Teller Robert (2001), « faire de la recherche en comptabilité financière », éditions Vuibert FNEGE. p 155.

⁸¹Barbe Odile et Didelot Laurent (Janvier 2012) « Panorama de l'application des normes IFRS dans le monde et convergence avec les US GAAP » in revue française de comptabilité N° 450, page 41.

⁸²Colasse Bernard,(2000), « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et Audit », Economica, p 376.

- Walton (1992) a apprécié l'incidence de la diversité des pratiques comptables sur le résultat comptable des firmes multinationales
- Gray (1980) a trouvé une méthode pour le retraitement des états financiers permettant la comparaison des performances des entreprises de nationalité différente.
- Les travaux de Weetman et Gray (1990) ont porté sur la mesure de l'indice de prudence entre les entreprises de nationalité différente,
- Joos et Lang (1994) se sont intéressés aux ratios basés sur les mesures de résultats et capitaux propres de système comptable différent,
- Meek (1983 et 1991) a examiné les réactions des investisseurs face au marché financé qui trouvent des difficultés à analyser les performances des sociétés étrangères,
- Epps et Oh (1997) ont mis en évidence la réaction du marché américain qui réagit davantage aux données comptables des firmes britanniques, canadiennes et australiennes qu'à celles des firmes américaines,
- Amir et al (1993) ont mesuré le degré d'association entre la rentabilité boursière et les données comptables obtenues selon les normes du pays et selon les normes américaines,
- Barth et Clinch (1996) ont mis en évidence la relation du cours de bourse et les ajustements relatifs au goodwill, aux réévaluations d'actifs, aux impôts différés et aux engagements de retraites ; ils ont aussi apprécié les réactions des investisseurs face aux ajustements qui diminuent et augmentent le résultat ou les capitaux propres,
- Rees (1995) s'est préoccupé à apprécier les variations de la rentabilité boursière des firmes américaines qui dépendait de la nationalité des investisseurs,
- Les travaux de Rees ont poussé Alfred et al (1993) à tester cette variation sur le marché du pays d'origine de chaque entreprise,
- Harris et al (1994) ont constaté que les entreprises allemandes présentent une corrélation entre la rentabilité boursière et la rentabilité comptable équivalente à celle des sociétés américaines.

Pour remédier aux retraitements comptables continuels la plupart des places boursières ont envisagé l'adoption des normes du référentiel IAS/IFRS, à l'exception des places boursières américaines qui préfèrent les normes du référentiel US GAAP, devant cette situation qui n'est pas très avantageuse par rapport aux places boursières, une étroite collaboration a été réalisée entre les deux référentiels comptables en exprimant la volonté d'harmoniser leurs théories comptables qui résident dans les dispositions de leurs cadres conceptuels et leurs normes.

Cette harmonisation constitue la première étape avant de passer à la normalisation comptable qui est le processus le plus adapté à l'internationalisation des entreprises et des places boursières, cette comptabilité universelle est loin d'être facile à concrétiser à cause de l'importance des diversités entre les pays et à la normalisation comptable qui est très différente d'un pays à l'autre. Devant ces divergences, on ne pouvait pas parler d'une normalisation comptable internationale qui adopte un langage comptable unique ; alors la première réflexion pour remédier aux discordances entre les systèmes comptables des différents pays consistait en la mise en place du processus d'harmonisation des normes et des théories comptables. Selon Colasse⁸³ le processus d'harmonisation peut se développer dans le cadre d'une région du monde, on parle alors d'harmonisation régionale comme le cas de l'harmonisation européenne, ou au niveau du globe, on parle alors d'harmonisation mondiale ou internationale qui se réalise entre deux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP. **C'est dans cette deuxième harmonisation que s'inscrivent les travaux de cette recherche.** Nous tenons à préciser que le référentiel US GAAP n'a pas été élaboré pour des vocations internationales, il s'agit d'un référentiel national adapté au contexte américain sans participation d'autres pays, mais celui-ci est reconnu par la plupart des places boursières.

Plusieurs méthodologies et techniques ont été déployées par plusieurs chercheurs pour mesurer les résultats de l'harmonisation internationale. Selon Brigitte Turrillo et Elisabeth Walliser⁸⁴ distinguent deux études qui ont été évoquées par Van der Tas (1988) et par Tay et Parker (1990), il s'agit des études suivantes:

⁸³Colasse Bernard (2000), « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica. p 757.

⁸⁴Dumontier Pascal et Teller Robert (2001), « faire de la recherche en comptabilité financière », éditions Vuibert FNEGE. p 165.

1. Étude de l'harmonisation des normes qui consiste en l'étude de l'harmonisation des normes adoptées par plusieurs systèmes comptables portant sur les règles, méthodes et concepts, c'est justement dans cette catégorie d'harmonisation que nous inscrivons les travaux de cette recherche qualifiée par Tay et Parker d'harmonisation de jure, parmi les études réalisées dans cette catégorie nous citons les travaux de Doogar, Rueschhoff (2000) et Larson et Kenny (1999) et les travaux de Price Waterhouse et par les travaux d'autres auteurs qui seront cités tout au long de cette étude comme par exemple les travaux de Colasse, Langot, Denis, Obert, Collette et Richard, Decok, Koulaym, Raffournier, Walter et bien d'autres auteurs,
2. Etude de l'harmonisation des pratiques qui consiste à étudier l'harmonisation des pratiques comptables de différents pays et systèmes comptables, qualifiée aussi par Tay et Parker **d'harmonisation de facto**, les principales recherches dans cette étude, celles de : Van der Tas(1988), Tay et Parker(1990), Gernon et Wallace (1995), Nair et Frank (1981), Dupnik et Taylor (1985), Mckinnon et Janell (1984), Emenyonu et Gray (1992), Herman et Thomas (1995), Peill (1999,2000).

Dans le cadre de l'harmonisation de jure, nous allons réaliser cette recherche portant sur l'identification des points de divergence et de similitude entre les trois référentiels à savoir le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP en faisant premièrement une recherche documentaire sur chaque référentiel qui seront présentés dans les chapitres 2,3 et 4 dans le cinquième chapitre un rapprochement des normes et modalités des trois référentiels a été réalisé pour en déduire les points de divergence et de similitude et de s'assurer de la cohérence théorique entre les trois référentiels objet de cette étude, le résultat obtenu de ce rapprochement sera vérifié par une étude empirique en s'appuyant sur des enquêtes effectuées auprès de diverses populations.

4.2. La portée de l'harmonisation :

L'article de Brigitte Turrillo et Elisabeth Walliser sous la coordination de Bernard Raffournier met en évidence la portée de l'harmonisation comptable internationale. Ces auteurs identifient trois voies pour l'harmonisation comptable dans un espace géographique, il s'agit des voies suivantes :

- ✓ « Par la voie de la reconnaissance mutuelle des normalisations nationales,
- ✓ Par la voie de convergence entre les divers référentiels,
- ✓ Par voie d'unification ou de standardisation de ces référentiels »⁸⁵.

Nous présentons ci-après le résumé de chaque voie.

a) La reconnaissance mutuelle

« La notion de reconnaissance mutuelle évoque un degré d'harmonisation relativement modeste puisqu'elle ne recherche pas à éliminer toutes les différences existant entre les règles comptables de divers pays. Il s'agit tout au plus de définir un cadre qui limite les écarts susceptibles d'exister et de postuler que les réglementations comptables nationales sont équivalentes, dès lors qu'elles se conforment à ce cadre ».

b) La convergence

La convergence des divers référentiels comptables nationaux : il s'agit ici, de parvenir à un rapprochement des diverses normes comptables nationales. En effet, c'est un processus forcément lent, qui ne semble pas être en mesure de répondre aux besoins immédiats de financement international des entreprises.

c) L'unification ou la standardisation

L'unification ou la standardisation des normes comptables : il ne saurait d'après les mêmes auteurs d'une unification totale de ces normes mais uniquement de celles applicables aux entreprises ayant une stature et des besoins de financement internationaux. L'idée d'unification des normes comptables se heurte aux obstacles provoqués par la diversité des systèmes comptables des pays, suite aux facteurs juridiques, fiscaux, politiques, culturels, linguistiques, civismes et économiques. Cette voie implique donc que dans chaque pays, les modalités d'établissements et d'applications des normes internationales doivent être définies clairement avec les règles et principes comptables locales.

A ces trois voies, Colasse⁸⁶ ajoute une quatrième voie, c'est l'harmonisation imposée, qui est faite par alignement des normes comptables nationales sur les US GAAP.

⁸⁵ Coordonné par Pascal Dumontier et Robert Teller, « Faire de la recherche en comptabilité financière », Vuibert Frege, 2000, p156.

⁸⁶B.Colasse, « Harmonisation comptable internationale » encyclopédie : Contrôle de gestion et audit, Economica, 2000, p763.

4.3 Les avantages et les limites de l'harmonisation comptable internationale

Belkaoui⁸⁷ a commenté les avantages ainsi que les limites de l'harmonisation internationale qui peuvent se résumer comme suit :

a) Les limites de l'harmonisation comptable internationale

Des tendances pessimistes ont été enregistrées et elles évoquent qu'il y a une petite chance de parvenir à un consensus d'harmonisation international. Ils justifient leur position par :

1. La législation fiscale qui varie énormément entre les pays et qui constitue l'une des sources les plus importantes de la demande pour les services de la comptabilité. La disparition de cet obstacle représente un faible espoir de réalisation,
2. Les différences entre les systèmes politiques et économiques entre pays représentent un faible espoir d'unification. Elles constituent un obstacle en face de l'harmonisation comptable internationale,
3. Certains obstacles pour l'exercice de la profession comptable au niveau de certains pays.

b) Les avantages de l'harmonisation comptable internationale

1. L'application des normes comptables internationale à l'échelle mondiale annulera les coûts de retraitements des états financiers initiaux des pays,
2. Dans le cadre de la mondialisation croissante de l'économie et l'interdépendance croissante des peuples dans le flux du commerce mondial et de l'investissement, l'application des normes comptables internationales facilitera les transactions mondiales et représente un argument logique pour que les normes comptables soient harmonisées,
3. Harmonisation comptable est nécessaire pour les sociétés qui veulent trouver des financements en dehors de leur pays d'origine. En effet, ces entreprises doivent présenter des rapports ainsi que des états financiers en conformité avec les normes du pays de l'établissement financier.

⁸⁷ A. Belkaoui, « Accounting théorie », volume 2, traduit en arabe par Riad El Abdellah, Editions Yazori, 2009, p 468.

Conclusion du Premier Chapitre

Après un rappel bibliographique sur les théories comptables et les systèmes comptables, nous avons présenté la nécessité de l'harmonisation comptable internationale qui est précipitée par l'internationalisation des entreprises et par la mondialisation des marchés financiers

En effet, le développement de la mondialisation, des marchés financiers et la croissance des sociétés multinationales ont entraîné un nouveau besoin comptable qui consiste dans l'harmonisation des systèmes comptables, deux importants systèmes comptables de renommée internationale ont été identifiés, il s'agit du référentiel international IAS/IFRS et du référentiel américain US GAAP ; ces deux référentiels dominent les places boursières mondiales qui soulèvent la nécessité de l'harmonisation de leurs cadres conceptuels.

Après avoir posé, dans ce chapitre, les fondements théoriques pour répondre à la problématique de cette recherche qui consiste dans **l'identification des points de divergence et de similitudes entre les trois référentiels à savoir le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP. Cette appréciation de l'harmonisation entre les trois référentiels se réalisera par l'harmonisation de jure inspirée des travaux de Van der Tas (1988) et de Tay et Parker et bien d'autres auteurs.**

Cette harmonisation de jure réside dans le rapprochement des règles, concepts, méthodes des trois référentiels, dans cette perspective, les chapitres suivants seront réservés à la présentation des règles et concepts et méthodes de chaque référentiel entrant dans le cadre de cette recherche.

Dans le chapitre suivant portant sur le référentiel comptable international IAS/IFRS, nous présentons dans la première section les sources du droit comptable international IAS/IFRS, dans la deuxième section la présentation des états financiers selon les IAS/IFRS, dans la troisième section les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, dans la quatrième section les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs, la dernière section de ce chapitre est consacrée à la présentation des règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.

CHAPITRE II.

LE REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL IAS/IFRS

Le référentiel comptable international IAS/IFRS marque selon Laurent Didelot et Odile Barbe⁸⁸ une « évolution de la comptabilité vers une approche économique au détriment de l'approche patrimoniale et un souci d'évaluer au mieux la performance financière de l'entreprise ». La présentation des orientations du cadre conceptuel du référentiel IAS/IFRS se fera par thème en associant à chaque thème les références et l'essentiel de la norme. Dans l'étude comparative objet de notre recherche, nous allons présenter les mêmes thèmes abordés par le SCF.

Dans les sections suivantes, nous présentons comment sont traités, en normes internationales IAS/IFRS un certain nombre de thèmes comptables. Les thèmes que nous allons aborder dans ce chapitre sont : les sources du droit comptable international IAS/IFRS, la présentation des états financiers, les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, les placements financiers, la dépréciation des actifs, les stocks, les contrats de location, les contrats de constructions, les avantages du personnel, les changements de méthodes comptables d'estimation et de correction d'erreurs, les provisions, la consolidation, les regroupements d'entreprises.

Dans ce chapitre, nous présentons dans la première section les sources du droit comptable international IAS/IFRS, dans la deuxième section la présentation des états financiers selon les IAS/IFRS, dans la troisième section les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, dans la quatrième section les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs enfin la dernière section de ce chapitre est consacrée à la présentation des règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.

⁸⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion 2009, p 3.

SECTION 1 : LES SOURCES DU DROIT COMPTABLE INTERNATIONAL

IAS/IFRS :

Les sources du droit comptable international IAS/IFRS, sont composées des⁸⁹ :

- Normes comptables internationales (dites IAS),
- Les (nouvelles) normes internationales d'information financière (IFRS),
- Les interprétations s'y rapportant : interprétations du SIC relatives aux IAS et interprétations de l'IFRIC relatives aux IFRS.

Additivement à ces trois points, il ya lieu d'intégrer parmi les sources du droit comptable international, le cadre conceptuel que nous avons déjà présenté dans le premier chapitre.

Référentiel IFRS = Cadre conceptuel + IAS + IFRS + SIC + IFRIC.

L'ensemble de ces normes selon Robert Obert peuvent être classées comme suit⁹⁰ :

1) Normes cadres

- Relatives à la présentation : IAS 1,
- Relatives à l'évaluation : IAS 8, IAS 10, IAS 18, IAS 21,
- Relatives à l'information IAS 7, IAS 24, IAS 29, IAS 33, IAS 34,
- Relatives à la consolidation : IAS 27, IAS 28, IAS 31.

2) Normes spécifiques

IAS 2, IAS 11, IAS 12, IAS 16, IAS 17, IAS 19, IAS 20, IAS 23, IAS 32, IAS 35, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40.

3) Normes métiers :

IAS 26, IAS 41.

⁸⁹Stéphan Brun, « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur 2007, p 40.

⁹⁰Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 19.

Selon C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh,⁹¹ l'application du référentiel IAS/IFRS entraîne l'obligation de retenir toutes les solutions techniques prévues par l'ensemble des normes y comprises les interprétations SIC et IFRIC. Il existe 37 normes en vigueur (le numéro d'une norme supprimée ou remplacée n'étant pas réutilisé, une nouvelle norme prend le numéro suivant).

Les normes IAS 3, 4, 5, 6, 9, 13, 15, 22, 25,30 et 35 ont été supprimées ou remplacées⁹².(Voir en Annexe A les listes des normes IAS, IFRS, SIC, IFRIC)

Après avoir présenté les sources du droit comptable international du référentiel IFRS, nous allons présenter certains thèmes du référentiel IAS/IFRS.

SECTION 2 :PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS SELON LES

IAS/IFRS :

La norme IAS 1 a été révisée dans le cadre du projet de l'harmonisation entre les IFRS et les US GAAP.L'objectif du projet d'harmonisation consiste dans l'amélioration de la qualité de l'information financière. Les principaux objectifs du projet étaient :

- « D'amender et de réorganiser les sections de la norme IAS 1 pour rendre l'information financière plus compréhensible aux utilisateurs,
- De remplacer les intitulés de certains états financiers afin qu'ils reflètent plus précisément leurs fonctions,
- De remplacer l'ancien compte de résultat par l'état du résultat global qui est conforme aux dispositions de la norme SFAS 130, « État de résultat global » publiée en 2007. Malgré cette révision, certaines divergences subsistent encore,
- De séparer au niveau de l'état des variations des capitaux propres les variations résultant des transactions avec les propriétaires de la société-mère agissant en cette qualité, des autres variations des capitaux propres résultant des transactions avec les participants ne donnant pas le contrôle.⁹³ »

⁹¹C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007 p 19.

⁹² Stéphan Brun « L'Essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2007 p 168.

⁹³Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, p 4002.

Le référentiel IAS/IFRS propose des états financiers composés des documents suivants⁹⁴ :

- ✓ Un bilan,
- ✓ Un compte de résultat,
- ✓ Un état de variation des capitaux propres,
- ✓ Un état des flux de trésorerie,
- ✓ Des notes annexes qui comportent des notes explicatives.

(Voir en Annexe B le modèle des états financiers selon les IFRS)

2.1). bilan

Deux modèles de présentation des bilans sont proposés par les normes IAS/IFRS, les entités ont le choix, pour la présentation de leur bilan entre une présentation par une classification des rubriques bilancielle en courante et non courante ou bien par un classement des rubriques par liquidité et exigibilité. Il n'y a pas un modèle de bilan proposé par les IAS/IFRS. Le choix du modèle de présentation est laissé à l'appréciation de l'entité. En fonction de la particularité de la situation financière de chaque entité et par souci de présenter une information financière pertinente et utile aux utilisateurs, le référentiel IAS/IFRS n'a pas jugé utile d'adopter un modèle de présentation du bilan. Par contre, pour certains auteurs cette hétérogénéité de présentation et l'absence d'un modèle unique nuit à la comparabilité des bilans des entités différentes. Le référentiel IAS/IFRS prescrit seulement les informations minimales à présenter obligatoirement au bilan, il s'agit⁹⁵ :

- Des immobilisations incorporelles,
- Des immobilisations corporelles,
- Des immobilisations financières,
- Les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence,
- Des actifs destinés à être vendus,
- Des stocks,
- Des clients et autres débiteurs,
- De la trésorerie et des équivalents de trésorerie,

⁹⁴C.Maillet-Baudrier et A. leManh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007 p 21.

⁹⁵C.Maillet-Baudrier et A. le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007 p32.

- Des dettes fournisseurs et autres créditeurs,
- Des dettes financières portant intérêt,
- Des provisions,
- Des actifs et passifs d'impôt,
- Du capital émis et des réserves,
- Des intérêts minoritaires.

2.2) L'état de résultat global

Il n'ya pas de format de l'état de résultat global exigé par le référentiel IAS/IFRS, les informations minimales à présenter obligatoirement dans l'état de résultat global peuvent se présenter comme suit⁹⁶ :

- Produits des activités ordinaires,
- Charges financières,
- Quote-part dans le résultat net des entreprises consolidées par mise en équivalence,
- Charge d'impôt sur le résultat,
- Résultat des activités cédées (au cours de l'exercice) ou en voie de l'être,
- Intérêts minoritaires,
- Résultat net de l'exercice.

Facultativement selon la norme IAS 1 paragraphe 89, les entreprises doivent classer les charges dans l'état de résultat global ou dans l'annexe des états financiers, soit par un classement par nature, soit par fonction.

2.3) Les tableaux des flux de trésorerie

Selon la norme IAS 7, les flux de trésorerie comprennent les entrées et les sorties de trésorerie et les équivalents de trésorerie. Le tableau des flux de trésorerie comporte trois rubriques⁹⁷ :

1. Les activités opérationnelles,
2. Les activités d'investissement,
3. Et les activités de financement.

⁹⁶Stéphan Brun, « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 56.

⁹⁷ Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale : les IAS/IFRS en pratique, Economica, 2005, p29.

Ci-après nous présentons les définitions et les précisions des trois rubriques citées par Christel Decock Good et Frank Dosne :

Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de trésorerie de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas définies comme étant des investissements ou de financement.

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 ou dans les titres de transaction.

Les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et emprunts de l'entreprise, y compris à court terme.

Le classement de certains flux dans les catégories se fait en fonction de l'activité de l'entreprise. Les flux de trésorerie provenant des acquisitions et des sorties de filiales et autres unités opérationnelles doivent être présentés séparément et classés dans des activités d'investissement.

Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

Le tableau des flux de trésorerie est déterminé par deux méthodes, la méthode directe ou la méthode indirecte⁹⁸ :

- **Méthode directe** : présentation des entrées et sorties de trésorerie (les encaissements et les décaissements). Cette méthode directe est préférable, selon le paragraphe 19 de la norme IAS 7,
- **Méthode indirecte** : le résultat net ajusté. Cette méthode selon la norme IAS 7 part du résultat qui est ajusté en tenant compte des charges et des produits enregistrés et des variations des éléments du besoin en fonds de roulement.

2.4) Le tableau de variation des capitaux propres

Il n'existe pas de norme propre à ce document de synthèse ; toutefois la norme IAS 1 présente les informations essentielles qui doivent être présentées, il s'agit des éléments suivants :

⁹⁸Stéphan Brun, « L'Essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2007 p 60.

- Le résultat de l'exercice,
- Chacun des éléments de produits et de charges, de profits ou de pertes comptabilisés directement dans les capitaux propres,
- L'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs fondamentales comptabilisées,
- Un rapprochement entre la valeur comptable en début d'exercice et en fin d'exercice de chaque catégorie de capital, prime d'émission et réserve.

IAS 1 paragraphe 101⁹⁹ offre deux possibilités de présentation pour la variation des capitaux propres. La première possibilité de présentation permet de regrouper toutes les informations demandées par IAS 1 dans un seul tableau sans qu'il y ait besoin d'informations supplémentaires en annexe. C'est la présentation la plus utilisée.

D'après Pascal Delvaille et ses collaborateurs, un autre tableau peut être établi appelé « état des profits et pertes ». Cette forme de présentation a l'avantage de se concentrer sur les éléments essentiels du résultat total de l'exercice et de renvoyer à l'annexe les informations concernant les variations des capitaux propres.

2.5) L'annexe aux états financiers

Sans faire l'objet d'une norme spécifique, l'annexe est traitée dans chacune des normes IFRS et des interprétations. L'annexe permet d'améliorer l'information destinée essentiellement aux actionnaires en apportant des explications complémentaires aux informations financières présentées dans les états financiers « bilan, l'état de résultat global, tableau de flux de trésorerie, tableau des variations des capitaux propres » afin que le principe de l'image fidèle soit respecté. Les informations des notes annexes aux états financiers peuvent être résumées comme suit¹⁰⁰ :

- La description des bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers et chacune des méthodes comptables spécifiques,
- Indiquer les informations imposées par les normes comptables internationales qui ne sont pas présentées par ailleurs dans les états financiers. Des tableaux détaillés des postes du bilan sont présentés comme l'état des créances et des dettes, les impôts différés, la segmentation sectorielle,

⁹⁹ Pascal Delvaille, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p 253.

¹⁰⁰ Maillet-Baudrier et A. Le Manh, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti, 2007 p 36.

- Des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle.
- Une déclaration de conformité aux normes comptables internationales,
- L'énoncé de la base (des bases) d'évaluation et des méthodes comptables appliquées,
- Des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps de chacun des états financiers en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des postes et chacun des états financiers,
- D'autres informations dont :
 - ✓ Les éventualités, les engagements et d'autres informations-financières,
 - ✓ Des informations non financières.

SECTION 3 : LES REGLES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION

DES ACTIFS

Dans cette section nous allons présenter les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs à savoir : les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les stocks et encours, les actifs biologiques, les contrats de construction, les immobilisations financières, les créances et instruments de trésorerie.

3.1).Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont régies par plusieurs normes. Dans le cadre du projet d'amélioration de la qualité de la comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises lors de ces regroupements d'entreprises et la comptabilisation du goodwill, la norme IAS 38 a fait l'objet d'une révision. Cette révision a engendré les révisions de plusieurs normes et la création d'autres¹⁰¹ :

- La norme IAS 36, Dépréciation d'actifs,
- Et le remplacement de la norme IAS 22, « Regroupement d'entreprises » par la norme IFRS 3. « Regroupement d'entreprises ».

¹⁰¹Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 19002.

La norme IAS 38 s'applique à toutes les immobilisations incorporelles, exceptés¹⁰² :

- ✓ Les actifs financiers (IAS 39),
- ✓ Les droits miniers et les coûts de développement liés aux activités d'extraction de pétrole et de gaz,
- ✓ Les immobilisations incorporelles couvertes par d'autres normes (ex : goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises (IFRS3), immobilisations incorporelles non courantes destinées à être cédées (IFRS 5)....).

Selon la norme IAS 38 « immobilisations incorporelles », une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable et sans substance physique. Comme tout actif, elle constitue une ressource contrôlée par l'entreprise, qui en attend des avantages futurs. La norme décrit les caractéristiques des éléments incorporelles qui peuvent se résumer comme suit :

- ✓ L'absence de substance physique : l'absence d'une substance physique constitue l'élément essentiel d'une immobilisation incorporelle,
- ✓ Caractère identifiable : l'élément incorporel peut être identifié distinctement. Il peut faire l'objet d'une cession, d'un échange, d'un transfert, d'une location,
- ✓ Contrôle d'une ressource : l'entreprise a une certitude absolue d'obtenir les avantages économiques de l'élément incorporel,

L'élément apporte certainement des avantages économiques futurs à l'entreprise.

D'après Christel Decock Good et Franck Dosne¹⁰³, il faut que ces quatre critères soient réunis pour identifier le bien comme une immobilisation incorporelle. Constituent ainsi des immobilisations incorporelles : les licences informatiques, les droits de reproduction, les quotas d'importations, les franchises. En revanche et à défaut de contrôle d'après les mêmes auteurs, ne constituent pas des immobilisations incorporelles, les éléments suivants :

1. Les frais d'établissement,
2. Les dépenses de formation,
3. Les dépenses de publicité et de promotion,
4. Les dépenses de délocalisation ou de réorganisation,
5. Le goodwill généré en interne.

¹⁰² Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 121.

¹⁰³Christel Decock good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 78.

Langot¹⁰⁴ recommande que ces éléments ne soient pas activables car ils ne répondent pas à la définition, ni aux conditions de comptabilisation des immobilisations incorporelles.

Sur le goodwill généré en interne, Odile Barbe et Laurent Didelot¹⁰⁵ précisent que seules les dépenses de recherche d'un goodwill généré en interne ainsi que les dépenses liées au démarrage d'une activité, sont considérées obligatoirement comme des charges et ne seront donc pas activées.

Concernant les dépenses de recherche, les mêmes auteurs précisent que lorsque l'entreprise démarre la réalisation d'une immobilisation incorporelle (logiciel, brevet ou procédé de fabrication), elle doit distinguer la phase de recherche de la phase de développement.

- **La phase de recherche** : Elle correspond en fait au démarrage du projet. C'est la phase d'acquisition des connaissances scientifiques ou techniques. C'est la période durant laquelle le projet est insuffisamment avancé pour être considéré comme un actif incorporel. Les frais de recherche sont obligatoirement comptabilisés en charges, même s'ils correspondent à de la recherche appliquée.
- **La phase de développement** : C'est la dernière phase de l'aboutissement du projet, celle de la mise en application des résultats de la phase de recherche. Les frais engagés lors de cette phase sont obligatoirement considérés comme des actifs incorporels si les conditions suivantes sont respectées :
 1. L'entreprise a l'intention et la capacité d'achever l'actif incorporel et de le vendre ou de l'utiliser,
 2. L'actif incorporel générera des avantages économiques futurs probables,
 3. Les dépenses affectées au développement de l'immobilisation incorporelle peuvent être évaluées de façon fiable.

La création d'une immobilisation incorporelle en interne se décompose en deux phases :

- ✓ Une phase de recherche,
- ✓ Une phase de développement.

¹⁰⁴ Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-Saxonne », Economica, 2006, p119.

¹⁰⁵ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 123.

a) Comptabilisation des frais de recherches et développement¹⁰⁶

Si la distinction n'est pas possible entre la phase de recherches et la phase de développement d'une immobilisation générée en interne, toutes les dépenses doivent être traitées en tant que frais de recherche.

Les frais de recherche sont obligatoirement comptabilisés en charges car l'existence d'avantages économiques futurs n'est pas démontrable.

Les frais de développement sont par contre obligatoirement immobilisés si l'entreprise peut prouver qu'elle satisfait simultanément aux six critères suivants :

- ✓ La faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente,
- ✓ Son intention d'achever l'immobilisation incorporelle,
- ✓ Sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle,
- ✓ La façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entreprise doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle et pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité,
- ✓ La disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle,
- ✓ Sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

b) Comptabilisation et évaluation d'une immobilisation incorporelle

Deux conditions sont exigées par la norme pour la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, il s'agit de :

- ✓ Probabilité que les avantages économiques futurs qui émanent de l'actif, iront à l'entité,
- ✓ Le coût de l'actif peut être évalué de manière fiable.

¹⁰⁶Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », Les guides de Gestion, 2009 p123.

Robert Obert¹⁰⁷ présente le côté pratique des deux conditions précitées ; il cite que : «Une entité doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées qui représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de cet actif. Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement à son coût ».

L'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle diffère selon la nature de l'acquisition. L'ensemble des auteurs s'entendent sur l'origine des immobilisations incorporelles qui se limite à quatre provenances :

- ✓ D'acquisition séparée,
- ✓ De création en interne,
- ✓ D'échange entre deux entités,
- ✓ De regroupement d'entreprises.

Le tableau ci-après présenté par Odile Barbe et Laurent Didelot, montre l'évaluation de chaque type d'acquisition.

¹⁰⁷ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p249.

IMMOBILISATION INCORPORELLE

Acquise séparément	Générée en interne	Echangée	Acquise dans le cadre d'un regroupement
Coût d'acquisition = prix d'achat + coûts directement attribuables	Coût de production = coûts directs	Juste valeur	Juste valeur à la date d'acquisition
<p>Prix d'achat rabais, remises et escomptes retranchés</p> <p>Coûts directement attribuables</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Coûts des avantages liés au personnel pour mettre l'actif en état de marche ▪ Honoraires directement attribuables ▪ Tests de fonctionnement de l'actif <p style="text-align: center;">COÛTS NON INCORPORABLES</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Coûts de lancement (dont publicité) ▪ Coûts de transfert d'une activité ▪ Frais administratifs et frais généraux ▪ Pertes opérationnelles initiales <p style="text-align: center;">ACTUALISATION</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Si paiement différé 	<p>Seules les dépenses postérieures à la date de reconnaissance du caractère immobilisé des frais de développement sont incorporables</p> <p style="text-align: center;">(non- rétroactivité)</p> <p>COÛTS DIRECTS =</p> <p>Coûts matières et services, coûts du personnel, droits d'enregistrements et amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'actif</p> <p style="text-align: center;">COÛTS NON INCORPORABLES =</p> <p>Frais administratifs et frais généraux, sauf si directement attribuables, pertes opérationnelles initiales, dépenses de formation du personnel, coûts indirects</p>	<p>Sauf si pas de substance commerciale de la transaction ou pas de détermination fiable de la juste valeur de l'immobilisation reçue ni transférée</p> <p>Dans ces 2 cas, coûts = valeur comptable de l'actif abandonné</p>	<p>Si durée d'utilité finie de l'actif, présomption réfutable que la juste valeur peut être déterminée de manière fiable</p>

Tableau 5 : Source Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de Gestion, 2009, p 125.

Après sa comptabilisation initiale, la norme IAS 38 impose d'évaluer une immobilisation incorporelle selon l'une des deux méthodes suivantes :

- Le coût de l'immobilisation incorporelle diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur,
- Montant réévalué de l'immobilisation incorporelle correspondant à la juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

Selon la norme si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant une méthode, toutes les autres immobilisations de sa catégorie doivent être comptabilisées selon la même méthode. Si un ensemble d'actifs incorporels est évalué selon la méthode de réévaluation et parmi ses actifs il y a un actif dont l'évaluation ne peut pas être effectuée à la juste valeur à défaut de marché actif. Dans ce cas, la norme permet d'utiliser la méthode du coût pour cet actif seulement. La juste valeur ne peut être déterminée que par référence à un marché actif¹⁰⁸. « Un marché actif doit satisfaire simultanément aux critères suivants :

- Homogénéité des éléments qui y sont négociés,
- Permanence de l'existence de vendeurs et d'acheteurs consentants,
- Prix publics ».

c) Les dépenses engagées ultérieurement sur les immobilisations incorporelles

Ces dépenses sont généralement comptabilisées en charges, sauf si elles génèrent « des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance »¹⁰⁹ de l'immobilisation incorporelle et si leur évaluation est faite d'une façon fiable.

d) Amortissement des immobilisations incorporelles

En IAS/IFRS, la norme distingue entre l'immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité finie, qui doit être amortie et l'immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée qui ne doit pas être amortie. Le mode d'amortissement choisi doit refléter le rythme de consommation des avantages économiques de l'actif (mode linéaire, dégressif ou des unités de production). Si ce rythme ne peut pas être déterminé de manière fiable, alors le mode d'amortissement adopté par défaut est l'amortissement linéaire. A chaque fin d'exercice, le mode d'amortissement ainsi que la durée d'amortissement doivent être réexaminés.

¹⁰⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009, p 127.

¹⁰⁹ Christel Decock good et Franck Dosne « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique page » Economica 2005, p 80.

e) Dépréciation des immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles amortissables doivent faire l'objet d'un test de dépréciation dès qu'il existe un indice de perte de valeur¹¹⁰ tandis que les immobilisations incorporelles non amortissables doivent faire l'objet d'un test de dépréciation annuel systématique selon la norme IAS 36. Une entreprise doit apprécier lors des travaux de fin d'année s'il existe un quelconque indice montrant une perte de valeur d'une immobilisation incorporelle. Dans le cas où l'indice existe, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'immobilisation incorporelle.

3.2). Immobilisations corporelles

Cette norme a subi plusieurs changements dans le cadre de l'harmonisation du contenu des différentes normes IAS/IFRS et dans le cadre du projet d'amélioration des normes. Parmi ces changements, on cite que la révision de la norme IAS 1 (en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les normes IFRS. Elle a également modifié les paragraphes 39,40 et 73 de la norme IAS 16 se rapportant au traitement comptable de l'écart de réévaluation. Aussi Les améliorations annuelles des normes IFRS ont entraîné la modification des paragraphes 6 et 69 de la norme IAS 16 et l'insertion du paragraphe 68A »¹¹¹.

Définition d'une immobilisation corporelle

« Une immobilisation corporelle est un actif corporel contrôlé par l'entreprise qui peut être utilisé dans la production de biens ou de services (une machine industrielle, par exemple), utilisé à des fins administratives (une photocopieuse, par exemple) ou loué à des tiers (un immeuble locatif, par exemple) »¹¹².

a) La comptabilisation initiale

Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif si, et seulement, si ¹¹³:

- ✓ Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise,
- ✓ Le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable.

¹¹⁰C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007. p 49

¹¹¹Corporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 18002.

¹¹² A. Le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS »Foucher 2008. p 38.

¹¹³Jean-Jacques Julian « Les normes comptables internationales IAS-IFRS » Sup 'Foucher 2007.p 46.

b) L'évaluation initiale

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisée en tant qu'actif, doit être initialement évaluée à son coût d'acquisition. « Egal au coût d'achat augmenté des frais directement rattachables qui comprennent :

- Le coût de préparation du site,
- Les frais de livraison et de manutention initiaux,
- Les frais d'installation, les honoraires des professionnels tels qu'architectes et ingénieurs,
- Le coût estimé du démantèlement et du transport de l'actif »¹¹⁴.

c) Composantes du coût d'une immobilisation corporelle

Le coût est composé du prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non récupérables et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre en marche l'actif en vue de l'utilisation prévue, tels que ¹¹⁵:

- ✓ Les coûts de préparation du site,
- ✓ Les frais de livraison et de manutention initiaux,
- ✓ Les frais d'installation,
- ✓ Les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs,
- ✓ Les coûts estimés pour le démantèlement ou la remise en état du site.

La norme autorise à ce que l'on retranche de cette somme une subvention éventuelle. Par ailleurs, les frais indirects accessoires sont interdits.

d) L'évaluation à la clôture de l'exercice

Les IAS/IFRS proposent « deux méthodes d'évaluation après la comptabilisation initiale : la méthode du coût ou la méthode de la réévaluation. Si la méthode de la réévaluation est retenue, elle doit s'appliquer à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles »¹¹⁶.

¹¹⁴C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007, p 49.

¹¹⁵ Christel Decock good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 70.

¹¹⁶Pascal Delvaile « Information financière en IFRS » Litec 2007. p 55.

e) L'amortissement

Le montant amortissable (valeur d'origine diminuée de la valeur résiduelle) est réparti de manière systématique sur la durée d'utilité de l'actif. La méthode d'amortissement utilisée doit refléter le rythme de consommation des avantages attendus. Les entités disposent de différents modes d'évaluation de l'amortissement annuel¹¹⁷ :

- ✓ Amortissement linéaire,
- ✓ Amortissement dégressif (amortissement accéléré à doublement de taux, amortissement dégressif à taux décroissant appliqué à la valeur constante),
- ✓ Amortissement en fonction du nombre d'unités de production prévues.

La valeur résiduelle, la durée d'utilité et la méthode d'amortissement doivent être réexaminées au minimum chaque année.

f) Les dépenses ultérieures

Stéphan Brun indique que « les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle doivent être immobilisées si et seulement si, elles remplissent les conditions d'inscription à l'actif des immobilisations. Toutes les autres dépenses doivent être comptabilisées en charge »¹¹⁸. Toutefois, Odile Barbe et Laurent Didelot¹¹⁹ apportent une autre indication et classent les dépenses ultérieures en trois catégories comme résumé ci-après :

1. Les dépenses ultérieures liées au service quotidien de l'immobilisation (entretien et réparation) sont comptabilisées en charges,
2. Les dépenses de renouvellement à intervalles réguliers de certains éléments d'immobilisations corporelles (ex. : renouvellement du revêtement intérieur d'un four, des sièges d'un avion) sont immobilisées comme l'acquisition d'un actif distinct lorsque les critères sont réunis,
3. Les dépenses ultérieures activables suivent les mêmes règles de comptabilisation que les coûts initiaux.

¹¹⁷Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009, p 51.

¹¹⁸Stéphan Brun « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS » gualino éditeur 2007.p 110.

¹¹⁹Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009, p 55.

g) La notion d'actif éventuel

« Un actif éventuel est un actif potentiel qui est la conséquence d'événements passés dont l'existence est à confirmer par l'occurrence d'événements qui ne sont pas sous le contrôle de l'entreprise »¹²⁰. Un actif éventuel n'est pas comptabilisé parce qu'il y a une incertitude quant à sa réalisation. Par contre, lorsque la réalisation d'un produit est quasi certaine, il s'agit d'un actif qui remplit les critères de comptabilisation.

3.3). Stock et encours

La norme IAS 2 relative au stock et encours a connu des révisions dans le cadre du projet d'amélioration des normes IAS/IFRS. Les objectifs recherchés par le normalisateur étaient de réduire ou encore d'éliminer les alternatives en matière de méthodes d'évaluation des stocks et d'apporter d'autres améliorations. « Aucun projet en cours portant sur l'harmonisation ou l'amélioration n'affecte la norme IAS 2 »¹²¹. Les stocks sont soit des actifs¹²² :

- Destinés à être vendus dans le cours d'une activité normale,
- En cours de production pour une telle vente,
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services.

a) Évaluation des stocks

Les stocks doivent être évalués par l'évaluation la plus faible entre le coût et la valeur nette de réalisation selon la norme. Cette disposition traduit selon Christel Decock Good et Franck Dosne le principe de prudence qui consiste à comptabiliser la valeur la plus faible entre le coût et la valeur nette de réalisation par le biais éventuel d'une dépréciation.¹²³ « 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 »¹²⁴.

¹²⁰DFCG normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », 2^{ème} édition, Paris, édition d'Organisation, 2005, p 415.

¹²¹Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 17002.

¹²²Stéphan Brun, « L'Essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 106.

¹²³ Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique » Economica, 2005, p103.

¹²⁴Jean-Jacques Julian « Les normes comptables internationales IAS-IFRS » Sup 'Foucher 2007.p 82.

« Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent »¹²⁵. Le coût des stocks diffère selon que les éléments du stock sont considérés comme éléments fongibles ou éléments non fongibles. « Les éléments fongibles (ou interchangeableables) sont les choses de genre qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiées après leur entrée en magasin.

Les éléments non fongibles (ou non interchangeableables et identifiables) sont les articles ou catégories individualisables de choses de genre qui ne sont pas interchangeableables ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques dont le coût d'entrée peut être déterminé article par article ou catégorie par catégorie »¹²⁶.

L'évaluation des éléments du stock diffère selon la nature des éléments (fongibles ou non fongibles) ; d'après la norme, l'évaluation des éléments du stock se présente comme suit :

- L'évaluation des éléments fongibles se fait par une seule méthode, la méthode du coût réel d'entrée,
- Et l'évaluation des éléments non fongibles se fait par deux méthodes, soit par CMP (coût moyen pondéré), soit par PEPS : (premier entré, premier sorti) ou FIFO : (First in, First Out).

b) Actif biologique

La norme IAS 41 a été révisée dans le cadre des améliorations des normes IAS/IFRS. La terminologie afférente à cette rubrique présentée par Odile Barbe et Laurent Didelot se présente comme suit ¹²⁷:

- **Un actif biologique** : Est un animal ou une plante vivante ; par extension, un groupe d'actifs biologiques est un regroupement d'animaux ou plantes vivants similaires.
- **L'activité agricole** : C'est la gestion par une entreprise de la transformation biologique d'actifs biologiques pour la vente, en production agricole ou en d'autres actifs biologiques.
- **Production agricole** : produit récolté des actifs biologiques de l'entreprise au moment de la récolte.

¹²⁵C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007. p 68.

¹²⁶ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, p 162.

¹²⁷ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 396.

b.1) Comptabilisation d'un actif biologique ou une production agricole

« Une entreprise doit comptabiliser un actif biologique ou une production agricole si, et seulement si :

- ✓ L'entreprise contrôle l'actif du fait d'événements passés,
- ✓ Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif aillent à l'entité,
- ✓ Et la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable ».¹²⁸

b.2) Évaluation d'un actif biologique ou une production agricole

Selon la norme IAS 41, l'évaluation initiale et après chaque clôture d'exercice des actifs biologiques et de la production agricole doivent être déterminées par un marché actif à leur juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente au moment de la récolte. La juste valeur d'un actif biologique dépend de l'existence ou non d'un marché actif. À défaut de marché, les actifs biologiques et la production agricole doivent être évalués aux coûts. La détermination de la juste valeur d'un actif biologique dépend de l'existence ou non d'un marché actif.¹²⁹

3.4). Les contrats de construction

« Un contrat de construction est un contrat spécifiquement négocié d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés et interdépendants quant à leur conception, leur technologie et leur fonction, ou quant à leur finalité ou leur utilisation ».¹³⁰

Selon la norme IAS 11, la particularité d'un contrat de construction réside dans la durée de réalisation de l'objet du contrat qui s'échelonne généralement sur plusieurs exercices.

Ce décalage entre la date du commencement du projet et la date d'achèvement du projet pose le problème de la comptabilisation des charges et des produits qui sont enregistrés durant plusieurs exercices comptables. La norme différencie entre deux formes de contrat de construction, le contrat à forfait et le contrat à régie.

¹²⁸Stéphan Brun, « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 100.

¹²⁹Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewater houseCooper 2010, p 36002.

¹³⁰Eric Mercanton et Jean-Marc Rousseau « Les normes IAS/IFRS » Delmas 2006. P 41.

« Contrat à forfait : c'est le 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. 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 »¹³¹.

Comptabilisation du contrat de construction

Selon la norme, la comptabilisation du contrat de construction diffère selon la fiabilité de l'estimation du résultat final du projet. A cet effet, deux méthodes peuvent être recommandées :¹³²

- 1) Résultat du contrat déterminé avec fiabilité : Dans ce cas, les charges et produits doivent être comptabilisés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, en fonction du pourcentage d'avancement (méthode dite à l'avancement),
- 2) Résultat du contrat ne peut pas être déterminé avec fiabilité : Dans ce cas, aucun profit ne doit être constaté. Un chiffre d'affaires partiel est comptabilisé dans la limite des charges comptabilisées (méthode dite à l'achèvement).

3.5). Les immobilisations financières

La notion d'immobilisations financières comprend les parts dans les entités liées, les créances sur des entités liées, les participations, les créances sur des entités avec lesquelles la société a un lien de participation, les titres ayant le caractère d'immobilisation et les actions propres ou parts propres¹³³.

Les immobilisations financières sont traitées en IAS/IFRS par plusieurs normes ; il n'y a pas une norme spécifique concernant les immobilisations financières (titres de participation et de placement). Essentiellement les immobilisations financières sont traitées par les normes suivantes :

- IAS 27 « états financiers consolidés et individuels »,
- IAS 32 « instruments financiers, comptabilisation et évaluation »,
- Et 39 « instruments financiers présentation ».

¹³¹C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007. p 74.

¹³² A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS »Foucher 2008. p 54 et 56.

¹³³Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p.268.

Ces normes ont connu plusieurs amendements dans le cadre de l'harmonisation IAS/IFRS et US GAAP et dans le cadre des améliorations des normes IAS/IFRS. Les principaux amendements des normes peuvent se résumer comme suit¹³⁴ :

- ✓ Les changements induits par la révision de la norme IAS 27 révisée ont porté sur l'appellation d'intérêt minoritaire qui a été remplacée par « participations ne donnant pas le contrôle » et sur la comptabilisation des participations ne donnant pas le contrôle et à la perte de contrôle d'une filiale,
- ✓ Les révisions des normes IAS 32 et IAS 39 ont conduit à une mise en conformité des applications des deux normes. Les principaux amendements des deux normes portent sur le classement de certains instruments financiers remboursables par anticipation et sur les instruments ou les composants d'instruments, qui imposent à l'entité de verser à un tiers une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement en cas de liquidation.

a) Comptabilisation et évaluation des immobilisations financières

Les immobilisations financières sont comptabilisées et évaluées selon l'IAS 39 soit au coût amorti, soit à la juste valeur.

Coût amorti c'est le coût historique, déduction faite d'éventuelles dépréciations et la juste valeur est définie comme « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif réglé, entre des parties informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions normales »¹³⁵

La comptabilisation et l'évaluation des immobilisations financières lors et après l'acquisition se fait selon Jean-Jacques Julian, comme suit¹³⁶ :

Lors de l'acquisition

« La comptabilisation et l'évaluation des immobilisations financières lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur majorée des coûts de transaction directement imputables à l'acquisition de l'actif financier. Les immobilisations financières entrent à l'actif au coût d'acquisition égal au prix d'achat + les frais d'acquisition ».

¹³⁴Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 27004 et p 31002.

¹³⁵C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007. p 63.

¹³⁶ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 80.

Évaluation ultérieure

L'évaluation des immobilisations financières, après leur comptabilisation initiale, les immobilisations financières doivent être évaluées à leur « juste valeur, sans aucune déduction au titre des coûts de transaction qui peuvent être encourus lors de leur vente ou d'une autre forme de sortie, sauf en ce qui concerne les actifs suivants :

- ✓ Les prêts et créances qui doivent être évalués au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif,
- ✓ Les placements détenus jusqu'à leur échéance, qui doivent être évalués au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif,
- ✓ Les placements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ainsi que les instruments dérivés liés à ces instruments de capitaux propres non cotés et qui doivent être réglés par remise de tels instruments, qui doivent être évalués au coût ».

3.6). Les créances et instruments de trésorerie

Les créances et instruments de trésorerie sont des actifs financiers courants dont l'échéance n'excède pas 12 mois. Ils comprennent essentiellement des créances clients, des valeurs mobilières de placement et des instruments financiers de couverture¹³⁷.

Odile Barbe et Laurent Didelot, distinguent quatre catégories d'actifs financiers¹³⁸ :

1. Actifs financiers émis par l'entreprise. Il s'agit des prêts et créances tels que les créances clients par exemple,
2. Actifs financiers disponibles à la vente. On y trouve une partie des TIAP (titres immobilisés de l'activité de portefeuille), certains titres de participation et les autres titres immobilisés,
3. Actifs financiers détenus jusqu'à l'échéance. Il s'agit d'actifs, tels que des obligations que l'entreprise a l'intention de conserver jusqu'à l'échéance,
4. Actifs financiers de transaction. Ce sont les valeurs mobilières de placement et les instruments dérivés spéculatifs, détenus dans le but de réaliser un profit à court terme.

¹³⁷A. Le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS »Foucher 2008. p 68.

¹³⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 271.

Le Manh et Maillet donnent les évaluations des différentes catégories d'actifs financiers qui peuvent se résumer comme suit¹³⁹ :

a) **L'évaluation des actifs financiers lors de l'acquisition**

« Lors de l'acquisition, tous les actifs financiers sont comptabilisés au coût d'acquisition, c'est-à-dire au prix d'achat plus les frais d'acquisition ».

b) **L'évaluation des créances inscrites en actifs financiers courants à la clôture de l'exercice**

« Il s'agit des créances liées à l'activité et dont l'échéance n'excède pas 12 mois. Comme les créances clients et les créances à long terme, elles sont évaluées au coût amorti ».

c) **L'évaluation des actifs financiers de transaction à la clôture de l'exercice (évalués à la juste valeur par résultat) :**

« Les actifs financiers de transaction, qui recouvrent essentiellement les valeurs mobilières de placement pour une entreprise industrielle et commerciale, sont obligatoirement évalués à la juste valeur ».

d) **L'évaluation des actifs détenus jusqu'à l'échéance à la clôture de l'exercice**

« Ils doivent obligatoirement être évalués au coût amorti ».

e) **L'évaluation des actifs disponibles à la vente à la clôture de l'exercice**

« Les actifs disponibles à la vente recouvrent essentiellement une partie des titres de participation, des TIAP (titre immobilisés de l'activité de portefeuille) et des autres titres immobilisés. Ils sont, sauf exceptions, classés en actifs financiers non courants. Ils sont obligatoirement évalués à la juste valeur. Les variations de valeur sont enregistrées en capitaux propres (dans un compte Écart d'évaluation, par exemple) et n'ont donc aucun impact sur le résultat de l'exercice. Lorsque l'actif est cédé, la totalité de la perte ou du profit (c'est-à-dire à partir du prix d'acquisition) doit être comptabilisée au compte de résultat ».

¹³⁹ A. Le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS »Foucher 2008. p 68.

SECTION 4 : LES REGLES D’EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

DES PASSIFS :

Cette section se propose d’étudier les règles d’évaluation et de comptabilisation des passifs.

4.1).Un passif

Selon Christel Decock Good et Frank Dosne un passif est « un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l’entité, c’est-à-dire une obligation de l’entité à l’égard d’un tiers dont il est probable ou certain qu’elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci »¹⁴⁰.

Nous allons aborder dans cette rubrique les capitaux propres, les événements survenant après la date de clôture, les provisions, les provisions pour risques et charges, les coûts d’emprunt, les avantages du personnel, les engagements de retraites, les impôts différés et les subventions.

4.2). Les capitaux propres

Le cadre conceptuel des IAS/IFRS propose de subdiviser les capitaux propres d’une société dans le bilan en distinguant¹⁴¹ :

- « Les fonds apportés par les actionnaires,
- Les résultats non distribués,
- Les réserves représentant l’affectation des résultats non distribués,
- Les réserves représentatives des ajustements destinés au maintien du capital.

Les intérêts minoritaires font partie des capitaux propres mais sur une ligne distincte de celle des capitaux propres, part du groupe ».

« Le classement d’un élément en capitaux propres selon les IFRS ne dépend pas seulement de la forme juridique mais de la substance sous-jacente et de la réalité économique qui est décisive pour la classification d’un élément en actif, passif ou capitaux propres »¹⁴².

¹⁴⁰ Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 107.

¹⁴¹ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup’ Foucher, 2007, p 101.

¹⁴² A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Foucher 2008. p 74.

4.3). Les événements survenant après la date de clôture

« Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements tant favorables que défavorables qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée »¹⁴³.

Sur la définition des événements postérieurs à la date de clôture, les auteurs distinguent deux types d'événements :

- « Ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements),
- Ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements)».

La comptabilisation et l'évaluation

Selon la norme IAS 10 la comptabilisation et l'évaluation les événements postérieurs à la date de clôture peuvent être regroupés en deux groupes Les événements donnant lieu à ajustements et les événements ne donnant pas lieu à ajustements.

« Les événements donnant lieu à ajustements : Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter les événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à ajustements. Cela signifie, entre autres, que si un événement remet en cause la continuité d'exploitation de l'entreprise, les états financiers seront ajustés. Et les événements ne donnant pas lieu à ajustements : Une entreprise ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter les événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements. Cela signifie que la continuité d'exploitation n'est pas remise en cause »¹⁴⁴.

4.4). Les provisions

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain ; cela implique qu'une provision doit être comptabilisée lorsque¹⁴⁵ :

¹⁴³ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 639.

¹⁴⁴ Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 110.

¹⁴⁵ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup' Foucher, 2007, p 109.

- L'entreprise 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.

4.5). Les coûts d'emprunts

Nous présentons ci-après les définitions relatives aux coûts d'emprunts :

« Les coûts d'emprunts sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité au titre d'un emprunt de fonds. Ils comprennent : les intérêts sur les découverts bancaires.

- Les intérêts sur les découverts bancaires, crédits à court, moyen et long termes,
- L'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts,
- L'amortissement des coûts accessoires (honoraires et commissions dus au prêteur) encourus pour la mise en place des emprunts,
- Les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement, comptabilisés selon IAS 17 « Contrats de location »,
- Les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt »¹⁴⁶.

La norme IAS 23 a été révisée dans le cadre du projet d'harmonisation à court terme mené entre les deux référentiels internationaux IAS/IFRS et US GAAP. « La principale modification apportée par la norme IAS 23 révisée est la suppression de la possibilité de comptabiliser immédiatement en charges les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition, la construction ou à la production d'un actif qualifié. En conséquence les coûts d'emprunts relatifs à un actif qualifié doivent être incorporés dans le coût de cet actif. »¹⁴⁷.

¹⁴⁶DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? 2 édition- Paris, édition d'Organisation, 2005. P 203.

¹⁴⁷Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 20002 et 25003.

Comptabilisation des coûts d'emprunts

Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Toutefois, les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible doivent, selon les IAS/IFRS, être incorporés dans le coût de cet actif¹⁴⁸.

4.6). Les avantages du personnel

« Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entreprise au titre des services rendus par son personnel »¹⁴⁹.

Selon la formation de Mabkhout,¹⁵⁰ « Dans le but de s'aligner sur le nouveau référentiel IFRS, la norme IAS 19 a fait l'objet d'une révision en décembre 2002 qui a abrogé la section de la norme relative aux avantages sur les capitaux propres pour l'annexer à la norme IFRS 2, Paiement fondé sur des actions. Une seconde révision en décembre 2004 a ciblé le traitement des écarts actuariels, les régimes à prestations définies et les informations à fournir sur les régimes à prestations définies. Les deux principales idées adoptées par la nouvelle norme sont :

- ✓ Une approche de mesure basée essentiellement sur les éléments du marché,
- ✓ Et un principe général qui consiste à comptabiliser le coût des avantages du personnel au cours de l'exercice où l'avantage devient acquis par les membres du personnel, plutôt que comptabiliser au cours de la période où l'avantage est payé ou il devient exigible ».

La norme IAS 19 traite 4 catégories sur les avantages du personnel ¹⁵¹:

- ✓ Les avantages à court terme (salaires, cotisations sociales, absences payées...),
- ✓ Les avantages postérieurs à l'emploi, (prestation de retraite, assurance médicale et assurance-vie post emploi),
- ✓ Les autres avantages à long terme (plans d'intéressement, programmes de prestations différées),
- ✓ Les indemnités de fin de contrat de travail (indemnités de licenciement).

¹⁴⁸Christel Decock Good et Franck Dosn, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005,p. 118.

¹⁴⁹Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p. 118.

¹⁵⁰Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p.25003.

¹⁵¹ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion,2009 p 211.

Comptabilisation des avantages du personnel

Selon la norme IAS 19, un passif est comptabilisé « lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie des avantages du personnel qui lui seront versés à une date future et une charge est comptabilisée « lorsque l'entreprise utilise l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie des avantages du personnel ». Odile Barbe et Laurent Didelot¹⁵² soulèvent que la complexité de la comptabilisation des régimes à prestations définies. Toutefois la norme exige des conditions qui peuvent se résumer comme suit :

- ✓ L'obligation actuelle d'effectuer les paiements,
- ✓ Une estimation fiable des prestations peut être déterminée.

4.7). Les impôts différés

L'objectif de la norme IAS 12 est de prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. La norme traite plus particulièrement ce qui suit¹⁵³:

- ✓ La comptabilisation des conséquences fiscales actuelles et futures,
- ✓ La comptabilisation des passifs et actifs d'impôts différés.

Avant d'aborder les modalités de la norme, nous allons présenter ci-après les définitions relatives aux impôts différés :

- 1) L'impôt exigible : « est le montant des impôts sur le bénéfice payables (ou récupérables) au titre du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'un exercice et calculé selon les règles fiscales nationales », ¹⁵⁴
- 2) Les passifs d'impôt différé : « ils correspondent aux montants d'impôts qui seront payés au cours des exercices futurs alors qu'ils résultent d'opérations réalisées dans les années antérieures à déduction. », ¹⁵⁵
- 3) Les actifs d'impôt différé : « sont les impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre :
 - a. De différences temporelles déductibles,
 - b. Du report en avant de pertes fiscales non utilisées,
 - c. Du report en avant de crédits d'impôts non utilisés. » ¹⁵⁶,

¹⁵²Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 212.

¹⁵³Pascal Delvaille « Information financière en IFRS » Litec 2007, p 154.

¹⁵⁴Stéphan Brun « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2007, p 148.

¹⁵⁵C. Maillet-Baudrier et A. le Manh « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Berti 2007. p 141.

¹⁵⁶DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? 2 édition- Paris, édition d'Organisation, 2005. P 120.

- 4) La charge (le produit) d'impôt : « est égale (égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé »¹⁵⁷,
- 5) Les différences temporelles : « sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée»¹⁵⁸.

Après avoir présenté les définitions des notions relatives à l'impôt du résultat nous allons décrire ci-après le mode de comptabilisation et d'évaluation de l'impôt exigible et différé.« L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat net de l'exercice. Il peut aussi se comptabiliser dans les capitaux propres dans la mesure où l'impôt est généré soit par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent, soit par un regroupement d'entreprises qui est une acquisition.»¹⁵⁹

L'évaluation des passifs et actifs d'impôt exigible différé de celle des passifs et actifs d'impôt différé. Comme le montre ci-après Jean-Jacques Julian,

« Les passifs et actifs d'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux 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 (méthode du report variable) »¹⁶⁰.

4.8). Les subventions

Dans le cadre de la convergence des deux référentiels internationaux IAS/IFRS et US GAAP, la norme IAS 20 est programmée pour une révision.

¹⁵⁷ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p129.

¹⁵⁸ Christel Decock Good et Franck Dosn, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 113.

¹⁵⁹Stéphan Brun « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2007, p 150.

¹⁶⁰ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup' Foucher, 2007, p 130.

Aussi cette norme a connu certains changements dans le cadre de l'harmonisation des dispositions des différentes normes IAS/IFRS.¹⁶¹

La subvention publique est définie comme étant une « aide publique prenant la forme de transfert de ressources à une entreprise, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Les subventions publiques excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec un gouvernement qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entreprise »¹⁶².

Ne sont pas considérées comme des subventions publiques¹⁶³ :

- ✓ Les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée,
- ✓ Les transactions avec l'État ou tout organisme public ne pouvant être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

Deux types de subventions publiques peuvent exister selon Stéphan Brun¹⁶⁴:

- ✓ Les subventions liées à des actifs (celles dont la condition principale est qu'une entreprise répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme),
- ✓ Les subventions liées aux résultats (toutes les subventions autres que les subventions liées à des actifs).

La comptabilisation des subventions

La comptabilisation des subventions publiques obéit à certaines conditions comme c'est indiqué dans le paragraphe suivant :

« Les subventions publiques ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- L'entreprise se conformera aux conditions attachées aux subventions,
- Les subventions seront reçues »¹⁶⁵.

¹⁶¹Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, 16002.

¹⁶² Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p. 322.

¹⁶³ Pascal Delvaile, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p.195.

¹⁶⁴Stéphan Brun « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2007, p 153.

¹⁶⁵ Christel Decock Good et Franck Dosn, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 108.

La comptabilisation de la subvention en produits est autorisée sur les exercices nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Par contre, la comptabilisation de la subvention directement aux capitaux propres n'est pas autorisée ; les subventions ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres¹⁶⁶.

SECTION 5 : LES REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

DES PRODUITS ET DES CAS PARTICULIERS

Dans cette section nous allons présenter les dispositions relatives à l'évaluation et à la comptabilisation des produits et des cas particuliers

5.1). Notion des produits des activités ordinaires

Dans le cadre de l'harmonisation des normes IAS/IFRS, la première version de la norme IAS 18 a été révisée en décembre 1993.

En 2004 cette norme a connu une autre révision¹⁶⁷.

- **Les produits des activités ordinaires**

« Ce sont des entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice, dans le cadre des activités ordinaires d'une entreprise lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres, autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres »¹⁶⁸.

Les textes régissant les produits des activités ordinaires peuvent être regroupés comme suit¹⁶⁹ :

- La norme IAS 18 « produits des activités ordinaires »,
- L'interprétation SIC 27 « évaluation de la substance des transactions comportant des opérations ayant la forme juridique de contrats de location »,
- Et l'interprétation SIC 31 « comptabilisation des produits : opérations de troc publicitaire ».

La norme 18 s'applique à la comptabilisation des produits générés par¹⁷⁰ :

¹⁶⁶ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 323.

¹⁶⁷ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, 14002.

¹⁶⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p. 185.

¹⁶⁹ DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? » 2ème édition-, Paris, édition d'Organisation, 2005, p. 270.

¹⁷⁰ Eric Mercanton et Jean-Marc Rousseau « Les normes IAS/IFRS » Delmas 2006. P 65.

- La vente de biens,
- La prestation de services,
- L'utilisation par des tiers de biens appartenant à l'entreprise qui produisent des intérêts, des dividendes ou des redevances.

Comptabilisation des produits provenant de la vente de biens

Les revenus provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes a été satisfait ¹⁷¹:

- ✓ L'entreprise doit avoir transféré à l'acheteur les risques et avantages importants significatifs liés à la propriété des biens,
- ✓ L'entreprise n'est plus impliquée dans la gestion par aucun contrôle, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire,
- ✓ Le montant du produit peut être mesuré de manière fiable,
- ✓ Il est probable que la transaction générera des avantages économiques futurs pour l'entreprise,
- ✓ Les coûts engendrés par la transaction peuvent être mesurés de manière fiable.

Comptabilisation des produits provenant d'une prestation de service

Les produits d'une prestation de service doivent être comptabilisés en fonction du degré d'avancement de la transaction à la clôture de l'exercice. La méthode à l'avancement exige de connaître de façon fiable¹⁷² :

- ✓ Le montant du produit des activités ordinaires,
- ✓ Le degré d'avancement de la transaction à la date de clôture,
- ✓ Les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction,
- ✓ La probabilité que l'entreprise concernée percevra les avantages économiques.

¹⁷¹DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? » 2ème édition-, Paris, édition d'Organisation, 2005, p 273.

¹⁷²Pascal Delvaile, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p 205.

Produits d'intérêts, redevances et dividendes

Les produits des intérêts, redevances et dividendes doivent être comptabilisés en tant que produits des activités ordinaires si et seulement si le montant du produit peut être évalué de façon fiable et que l'entreprise a une certitude de pouvoir recevoir les avantages économiques.

Les modalités de comptabilisation des trois produits sont ¹⁷³:

- ✓ Pour les intérêts, en fonction du temps écoulé, en tenant compte du rendement effectif de l'actif. Ce traitement implique d'y intégrer les amortissements d'une éventuelle prime d'émission ou tout autre écart entre le prix d'acquisition d'un actif et son montant à l'échéance,
- ✓ Pour les redevances, au fur et à mesure qu'elles sont acquises, conformément à la substance de l'accord,
- ✓ Pour les dividendes, lorsque le droit de l'actionnaire de percevoir le paiement est établi. En général, c'est la date de l'assemblée qui est retenue pour la comptabilisation. Ce traitement correspond aux normes françaises en la matière.

Évaluation des produits des activités ordinaires

Selon la norme IAS 18, l'évaluation des produits ordinaires de l'entreprise s'effectue selon la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir¹⁷⁴.

5.2). Immeuble de placement

Dans le cadre de l'harmonisation des dispositions des différentes normes IAS/IFRS, certains changements ont été apportés à la norme IAS 40 suite aux révisions d'autres normes du référentiel. En 2008, il y eu la révision de certaines dispositions de la norme ont entraîné la modification de quelques dispositions dans la norme IAS 40¹⁷⁵. « **Un immeuble de placement** est un terrain ou une construction détenue dans le seul but de réaliser un placement financier, c'est-à-dire de percevoir des revenus nus de location et de réaliser une plus-value lors de la revente »¹⁷⁶.

¹⁷³Pascal Delvaille, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p 206.

¹⁷⁴ Christel Decock Good et Franck Dosn, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 36.

¹⁷⁵Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, 23002.

¹⁷⁶ C. Maillet-Baudrier et A. le Manh, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti, p 61.

Comptabilisation d'un immeuble de placement

« Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, uniquement lorsque :

- ✓ Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entreprise,
- ✓ Le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable »¹⁷⁷.

Évaluation d'un immeuble de placement

L'évaluation d'un immeuble de placement varie selon la nature de la comptabilisation à l'entrée au patrimoine de l'entité, après la comptabilisation initiale, comme présenté ci-après¹⁷⁸:

a. Évaluation initiale

Un immeuble de placement doit être évalué à son entrée au patrimoine de l'entreprise à son coût. Le coût comprend le prix d'achat ainsi que toutes les dépenses directement rattachables à l'acquisition de l'immeuble de placement, comme les honoraires du notaire et autres, droits et taxes ...).

b. Évaluation après comptabilisation

L'évaluation après la comptabilisation d'un immeuble de placement se fait en adoptant un modèle, soit le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût. Le modèle choisi doit être appliqué à tous les immeubles de placement de l'entité.

Nous allons ci-après présenter les définitions des deux modèles ¹⁷⁹:

Modèle de la juste valeur :

« La juste valeur d'un immeuble de placement est le prix auquel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale, sans aucune déduction des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie ».

Modèle du coût :

« Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ».

¹⁷⁷ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 65.

¹⁷⁸ Stéphan Brun, « l'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 121.

¹⁷⁹ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 66.

5.3).La notion de passif éventuel

« Dans le cadre du projet "Améliorations" des Normes, certains changements ont été introduits à la norme IAS 37 à des fins d'harmonisation avec les dispositions des nouvelles normes IFRS et des normes révisées ». ¹⁸⁰

La notion du passif éventuel et sa particularité est présentée comme suit : ¹⁸¹

- ✓ « D'une obligation potentielle car une obligation actuelle pouvant conduire à la sortie de ressources financières ne peut être confirmée,
- ✓ Ou d'une obligation actuelle qui ne correspond pas aux critères de comptabilisation soit parce que la sortie de ressources financières n'est pas certaine, soit parce qu'une estimation suffisamment fiable de l'obligation ne peut être faite ».

Comptabilisation d'un passif éventuel

« Une entreprise ne doit pas comptabiliser de passif éventuel. Ainsi, un passif éventuel ne donne pas lieu à la comptabilisation d'une provision. En revanche, il doit donner lieu à une information en annexe, à moins que la probabilité de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit faible » ¹⁸².

5.4). Contrat de location, Contrat de location-financement

La norme IAS 17 fixe les critères de classification permettant l'identification des deux contrats et précise l'évaluation et la comptabilisation de chaque type de contrat. La différence entre les deux types de contrats repose sur la notion de contrôle comme le soulignent Odile Barbe et Laurent Didelot ¹⁸³ :

« Le contrôle d'une immobilisation entraîne sa comptabilisation à l'actif et l'apparition d'une dette au passif, sauf règlement comptant. Cette dette a un impact sur le ratio d'endettement et le jugement des lecteurs des états financiers ».

Contrat de location

Un contrat de location est un « accord par lequel le bailleur cède au preneur pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements » ¹⁸⁴. Deux types de contrats sont définis par la norme IAS 17 :

¹⁸⁰Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, 24002.

¹⁸¹DFCG, Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? Comment s'y prendre?, 2ème édition- Paris, édition d'Organisation, 2005, p 414.

¹⁸²Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p.139.

¹⁸³Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p. 185.

¹⁸⁴Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p. 69.

- Contrat de location-financement :

Le contrat de location-financement est un « contrat qui doit répondre aux critères suivants¹⁸⁵ :

- ✓ « Transfert possible de la propriété du bien à l'issue du contrat compte tenu de l'attractivité du prix ou de l'option,
- ✓ Durée du contrat couvrant la majeure partie de la durée de vie du bien,
- ✓ Valeur actualisée des loyers au moins égale à la quasi-totalité de la juste valeur du bien ».

En absence de contrôle, tout autre contrat de location qui ne remplit pas les critères d'un contrat de location-financement est un contrat simple.

Qualification d'un contrat de location-financement :

Selon la norme, l'identification d'un contrat dépend de la réalité économique des relations qui relient les deux parties plutôt que de la forme et de l'objet du contrat.

La norme (IAS 17, paragraphe 10) fournit une liste non exhaustive de critères permettant de caractériser un contrat de location financement¹⁸⁶ :

- ✓ « Le contrat de location prévoit le transfert de la propriété de l'actif au terme du contrat,
- ✓ Le prix de levée de l'option d'achat est suffisamment avantageux pour qu'il soit pratiquement certain que le locataire achètera le bien à la fin du contrat,
- ✓ La durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien (même si aucun transfert juridique de propriété n'est prévu),
- ✓ Au début du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué,
- ✓ Les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures ».

¹⁸⁵Eric Mercanton et Jean-Marc Rousseau « Les normes IAS/IFRS » Delmas 2006. P 61.

¹⁸⁶Pascal Delvaille, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p174.

La comptabilisation des contrats de location et des contrats de location financement

La comptabilisation des contrats de location et des contrats de location-financement chez le preneur et bailleur s'effectue comme suit¹⁸⁷ :

« Comptabilisation chez le preneur :

1. Location-financement

Au commencement de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les contrats-financement à l'actif et au passif de leur bilan pour des montants égaux :

- ✓ A la juste valeur du bien,
- ✓ Ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location.

« Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif. Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette ».

Comptabilisation chez le bailleur :

1. Location-financement

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 de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'encours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement ».

2. Location simple

La comptabilisation des contrats de location simple chez le preneur et chez le bailleur se présente comme suit : « Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location chez le preneur.

¹⁸⁷ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS » sup' Foucher, 2007, p 57 et 58.

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan selon la nature de l'actif »¹⁸⁸.

5.5). Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Dans le cadre du projet d'amélioration des procédés des normes du référentiel IAS/IFRS. La norme IAS 8 connu certaines modifications qui ont porté essentiellement sur la volonté ¹⁸⁹:

1. « De supprimer l'autre traitement autorisé des changements volontaires de méthodes comptables et des corrections d'erreurs des périodes antérieures,
2. D'éliminer le concept d'erreur fondamentale,
3. D'élaborer des règles auxquelles le management peut se référer pour choisir la méthode comptable à appliquer en l'absence de norme ou interprétation spécifique régissant le problème,
4. De définir les omissions ou inexactitudes significatives et d'explicitier l'application du concept d'importance relative lors de l'application des méthodes comptables et de la correction des erreurs,
5. Et d'incorporer les interprétations du SIC-2, Cohérence des méthodes- Incorporation des coûts d'emprunt dans le coût des actifs et celles du SIC-18, Cohérence et permanence des méthodes alternatives ».

Avant d'entamer le contenu des modalités des changements des méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs, nous allons présenter ci-après les définitions adoptées par la norme IAS 8 « méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » :

« Les méthodes comptables

Sont les bases, conventions, règles, pratiques et principes appliqués par une entreprise pour établir et présenter ses états financiers.

Un changement d'estimation comptable

Est un ajustement d'un montant comptabilisé en actif ou passif, ou d'un montant relatif à la consommation d'un actif, qui résulte d'une valorisation des bénéfices et obligations actuels et futurs liés aux actifs et aux dettes.

¹⁸⁸ Stéphan Brun, « l'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 123.

¹⁸⁹ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, 7002.

Les changements d'estimations comptables résultent de nouvelles informations ou nouveaux développements et ne sont pas des corrections d'erreur.

Une erreur

Les erreurs sont des omissions ou d'autres faits découverts au cours d'une année et ayant un impact sur les années antérieures. Cela inclut donc les erreurs de calcul, les erreurs d'application, les mauvaises interprétations et les fraudes éventuelles »¹⁹⁰.

Le traitement comptable des méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Les principales caractéristiques des changements des méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs se présentent comme suit :

Changements de méthodes comptables

Le changement des méthodes comptables ne doit être mis en évidence comptablement que si le changement :

- ✓ « Est imposé par une norme ou une interprétation,
- ✓ Ou, a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions ou autres événements, sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.»¹⁹¹

Un changement de méthode comptable lors de la première application d'une norme ou d'une interprétation qui ne prévoit pas de dispositions transitoires d'application. Dans ce cas l'application du changement de méthodes comptables doit être rétrospective sur l'ensemble des périodes antérieures concernées afin de rendre la comparabilité possible entre les exercices¹⁹².

Toutefois, Odile Barbe et Laurent Didelot affirment qu'il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre une méthode comptable prévue par les IAS/IFRS lorsque « l'impact de son application n'est pas matériel »¹⁹³.

¹⁹⁰ Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 43.

¹⁹¹ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup'Foucher, 2007, p 186.

¹⁹²Stéphan Brun, « L'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 61.

¹⁹³ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 617.

De plus ils recommandent qu'en cas d'absence de norme ou d'interprétation relative à une transaction, le staff de la direction doit apprécier et développer et mettre en application une méthode comptable adaptée à la particularité de la transaction, afin « que les états financiers :

- ✓ Présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entreprise,
- ✓ Traduisent la réalité économique des événements et transactions et non pas simplement leur forme juridique,
- ✓ Soient neutres, c'est-à-dire sans parti pris,
- ✓ Soient prudents,
- ✓ Soient complets dans tous leurs aspects significatifs.

- **Changements d'estimations comptables**

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé de dans le résultat de l'exercice concerné si le changement concerne que cet exercice. Par contre si le changement concerne l'exercice du changement et les autres exercices ultérieurs¹⁹⁴, la norme soulève la complexité de la distinction entre le changement de méthode comptable et le changement d'estimation. Dans ce cas la modification est considérée selon la norme comme étant un changement d'estimation¹⁹⁵.

- **Erreurs**

La norme distingue entre les erreurs significatives et les erreurs non significatives

Le traitement comptable des erreurs significatives diffère de celui des erreurs non significatives qui sont traitées simplement dans l'exercice de leurs découvertes.

Par contre, les erreurs significatives doivent être corrigées non seulement dans l'exercice concerné mais aussi dans les exercices antérieurs « une entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte comme suit :

- ✓ Par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ;
- ✓ Si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée »¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maîtriser les IFRS », les guides de gestion, p 622.

¹⁹⁵ Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 44.

¹⁹⁶ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 186.

5.6).Regroupement d'entreprises

« Un regroupement d'entreprises est le rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant les états financiers. Dans la quasi-totalité des regroupements d'entreprises, une seule entité, l'acquéreur, obtient le contrôle des entités ou activités acquises »¹⁹⁷.

Dans le cadre de la convergence des normes IAS/IFRS et US GAAP, la norme **IFRS 3** fait l'objet de révision en vue de converger les dispositions des deux référentiels. Les deux référentiels ont décidé d'aborder la comptabilisation des regroupements d'entreprises en deux phases. Le résultat des deux phases peut être résumé comme suit :

- ✓ « La première phase a été caractérisée par la publication : de la SFAS 141, « Business Combinations » en juin 2001 et de l'IFRS 3, « Business Combinations » en mars 2004 »,
- ✓ « Dans le cadre de la seconde phase du projet, les efforts des deux "boards" se sont orientés vers un seul objectif à savoir : la publication de normes communes tout en favorisant une amélioration de la qualité de l'information financière. Ainsi, les deux "boards" parachèvent cette phase en publiant :
 - La présente norme,
 - La norme SFAS 141, telle que révisée en 2007,
 - Les amendements liés à la norme IAS 27, Etats financiers consolidés et individuel ainsi que la SFAS 160 ».
- **Comptabilisation d'un regroupement d'entreprise**

Les regroupements d'entreprises doivent être comptabilisés à leurs coûts d'acquisition en appliquant la méthode de l'acquisition qui se caractérise par l'observation de trois étapes¹⁹⁸ :

- ✓ L'identification d'un acquéreur,
- ✓ L'évaluation du coût du regroupement,
- ✓ L'affectation du coût du regroupement aux actifs acquis et aux passifs assumés, existants ou éventuels.

Les actifs et passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprise doivent être enregistré dans les livres en observant les conditions suivantes¹⁹⁹ :

¹⁹⁷ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », Les guides de Gestion, 2009 p.536.

¹⁹⁸ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 141.

¹⁹⁹ Stéphan Brun, « L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 86.

- ✓ « Il est probable que les avantages économiques futurs s'y rapportent iront à l'acquéreur (actifs) ou que des ressources représentatives d'avantages économiques futurs sortiront de chez l'acquéreur (passifs),
- ✓ On dispose d'une évaluation fiable de leur coût ou de leur juste valeur. »

Les regroupements d'entreprises donnent naissance à la notion de Goodwill.

5.7). Définition du Goodwill

Désigné aussi comme la « survaleur ou l'écart d'acquisition » « Le goodwill est l'excédent d'un montant (a) sur un montant (b) définis comme suit :

- ✓ Est la somme de la rémunération transférée (égale en général à la juste valeur de ce qui est transféré à la date d'acquisition), et de la valeur des intérêts minoritaires,
- ✓ Est la somme nette des montants attribués à la date d'acquisition aux actifs et aux passifs identifiables pris en charge »²⁰⁰.

- **Comptabilisation du Goodwill**

Le goodwill doit être enregistré dans la comptabilité séparément par rapports aux actifs, passifs et des passifs éventuels. L'enregistrement de ces éléments est conditionné par les critères suivants :

- ✓ « Dans le cas d'un actif autre qu'une immobilisation incorporelle, il est probable que tout avantage économique futur qui y est associé revienne à l'acquéreur et que sa juste valeur puisse être évaluée de façon fiable,
- ✓ Dans le cas d'un passif autre qu'un passif éventuel, il est probable qu'une sortie de ressource représentative d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation et que sa juste valeur puisse être évaluée de façon fiable,
- ✓ Dans le cas d'une immobilisation incorporelle ou d'un passif éventuel, sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable »²⁰¹.

²⁰⁰ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 534.

²⁰¹ Eric Mercanton et Jean-Marc Rousseau « Les normes IAS/IFRS » Delmas 2006. P 170.

- **Evaluation du goodwill**

Le goodwill est évalué en tant qu'actif, à son coût diminué du cumul des pertes de valeur. L'acquéreur doit effectuer un test de dépréciation une fois par an, ou plus fréquemment s'il y a un indice de perte de valeur. Par contre le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne doit pas être amorti.²⁰²

5.8). Consolidation

La norme IAS 27 connu une révision dans le cadre de la convergence IAS/IFRS et US GAAP. « Les changements majeurs induits par la norme IAS 27 révisée sont les suivants :

- ✓ Une variation d'intérêts dans une entité contrôlée, sans perte du contrôle, modifie la part respective du groupe et des minoritaires dans les capitaux propres consolidés, mais n'a pas d'impact sur le résultat,
- ✓ En cas de perte de la filiale, l'attribution aux intérêts minoritaires n'est plus limitée au montant positif de la part des minoritaires dans les capitaux propres de la filiale.
- ✓ En cas de conservation de titres de participation après la perte de contrôle d'une filiale, l'évaluation de ces titres est effectuée à leur juste valeur à la date de perte du contrôle »²⁰³.

Nous présentons ci-après les différentes notions relatives à la consolidation, il s'agit de :

« **Une filiale** : Est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société de personnes, contrôlée par une autre entité (appelée la société mère),

Le contrôle : est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Les intérêts minoritaires : Sont la quote-part dans les résultats nets et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont détenus par la mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales.

Un groupe : Est une société-mère et toutes ses filiales.

Les états financiers consolidés : Sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique »²⁰⁴:

²⁰² Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », Les guides de gestion, 2009 p 534.

²⁰³ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », Les guides de gestion, 2009 p 449.

²⁰⁴ Pascal Delville, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p 283.

« On parle de société-mère lorsqu'une entité se trouve dans l'une (ou plusieurs) des situations suivantes :

- ✓ Elle possède une ou plusieurs filiales,
- ✓ Elle exerce un contrôle sur une coentreprise,
- ✓ Elle détient des participations dans des entreprises associées »²⁰⁵.

Une entité ad' hoc :

« Est une entité sur laquelle la société mère exerce un contrôle de fait, sans forcément détenir de droits de vote. Les entités ad' hoc sont utilisées pour la réalisation d'objectifs précis et limités, tels que des activités de recherche et développement, de locations, etc.... »²⁰⁶

La notion d'influence notable et d'entreprise associée :

Une entité associée : « Est une entité dans laquelle l'investisseur exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une coentreprise »²⁰⁷.

L'influence notable :

Est « le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entreprise détenue, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques »²⁰⁸.

La notion de contrôle conjoint et de coentreprise :

Le contrôle conjoint :

« Est le partage convenu par contrat du contrôle d'une activité économique et il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle »²⁰⁹.

La coentreprise Est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plusieurs conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. Aucun des Co-entrepreneurs n'est donc en mesure d'exercer un contrôle majoritaire ou exclusif.²¹⁰

²⁰⁵ A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Foucher 2008, p 132.

²⁰⁶ A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Foucher 2008, p 133.

²⁰⁷ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 136.

²⁰⁸ C.Maillet-Baudrier et A. le Manh, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti, p 167.

²⁰⁹ Pascal Delvaille, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p 284.

²¹⁰ A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Foucher 2008, p 133.

La notion de contrôle

La formation de Pascale Delvaille a présenté l'essentiel de la notion de contrôle en évoquant les cas qui permettent le contrôle « L'existence du contrôle provient des droits de propriété, des droits de vote en assemblée d'actionnaires ou dans les réunions du conseil d'administration, ou encore d'un pouvoir politique en vertu d'un contrat. Plus précisément, l'IAS 27, paragraphe 13 dispose que le contrôle est présumé exister lorsque la société-mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entité, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle ».

Le contrôle existe également « lorsque la société mère détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entité, 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 d'un texte réglementaire 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, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe, ou
- ✓ Du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe »²¹¹.

Le périmètre de consolidation

L'appréciation des éléments entrant dans le périmètre de consolidation fait appel à la notion de contrôle. Le contrôle direct ne pose pas de problème, par contre en cas de contrôle indirect le pourcentage de contrôle dépend des éventuelles ruptures des chaînes de contrôle.²¹²

Lorsque la société-mère détient des participations dans d'autres sociétés, elle doit dans ce cas présenter des états financiers consolidés qui comprennent toutes ses filiales ainsi que ses sociétés contrôlées ou associées. Le périmètre de consolidation comprend l'ensemble des sociétés consolidées. Il est constitué de la société-mère et des sociétés contrôlées ou associées²¹³.

²¹¹ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 136.

²¹² Christel Decock Good et Franck Dosne, « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », Economica, 2005, p 164.

²¹³ A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Foucher 2008, p 132.

Processus de consolidation

Les étapes du processus de consolidation des états financiers préconisé par la norme IAS 27, sont les suivantes²¹⁴ :

- ✓ « Harmonisation des comptes (principes comptables uniformes),
- ✓ Cumul des états financiers de toutes les filiales,
- ✓ Elimination des opérations internes au groupe,
- ✓ Elimination des titres de participation dans les filiales et partage des capitaux propres,
- ✓ Etablissement des états financiers consolidés ».

Méthodes de consolidation

Trois méthodes de consolidations sont énoncées par le référentiel IAS/IFRS, il s'agit des méthodes suivantes :

- ✓ « La méthode d'intégration globale,
- ✓ La méthode d'intégration proportionnelle,
- ✓ La méthode de mise en équivalence. »²¹⁵

L'intégration globale

Cette méthode de consolidation est définie par deux normes :

- ✓ La norme IAS 27 portant sur « états financiers consolidés et individuels » qui concerne les modalités d'application de la consolidation des entreprises sous contrôle exclusif. La norme fixe les modalités d'élaboration et de présentation des états financiers des entreprises,
- ✓ La norme IAS 31 portant sur « participation dans les co-entreprises » qui traite de la comptabilisation des participations et de la présentation des états financiers dans des co-entreprises.²¹⁶

²¹⁴Pascal Delvaile, « Information financière en IFRS », Litec, 2007, p 289.

²¹⁵ Pascal Barneto « Normes IFRS applications aux états financiers » Dunod 2006, p 45.

²¹⁶ Pascal Barneto « Normes IFRS applications aux états financiers » Dunod 2006, p 45.

L'application de cette méthode de consolidation passe par trois étapes qui sont²¹⁷ :

Intégration dans les comptes de l'entreprise consolidant

Après les retraitements nécessaires, les comptes de la filiale consolidée sont intégrés aux comptes de la société-mère.

Élimination des opérations intra-groupes

Dans cette étape, on élimine les écritures comptables passées entre les sociétés du même groupe. Les opérations concernées sont par exemple les ventes, les prestations, les cessions d'actifs et toutes autres opérations entre sociétés du groupe.

Répartition des capitaux

Cette étape concerne la répartition des capitaux propres entre la société-mère et les participations minoritaires dans le cas où le pourcentage de participation dans la filiale n'est pas de 100 %.

Selon la norme 27 paragraphe 3, les définitions des deux autres méthodes de consolidations à savoir la méthode de la consolidation proportionnelle et la méthode de mise en équivalence peuvent se présenter comme suit²¹⁸:

Consolidation proportionnelle

« Est une méthode de comptabilisation et de présentation selon laquelle la quote-part d'un Co-entrepreneur dans chacun des actifs, des passifs, des produits et des 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. »

Mise en équivalence

C'est une méthode de comptabilisation et de présentation selon laquelle la participation dans une entité contrôlée conjointement est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du co-entrepreneur dans l'actif net de l'entité contrôlée conjointement. Le compte de résultat reflète la quote-part du co-entrepreneur dans les résultats de l'entité contrôlée conjointement. »

²¹⁷ A. le Manh Catherine Maillet « Normes comptables internationales IAS/IFRS »Foucher 2008, p 132.

²¹⁸ C.Maillet-Baudrier et A. le Manh, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti, p164.

5.9). Opération effectuée en monnaie étrangère

Les opérations effectuées en monnaie étrangère sont régies par les dispositions de la norme IAS 21 « effets des variations des cours des monnaies ». Cette norme a connu une révision en 2007 dans le cadre du projet d'amélioration des normes du référentiel IAS/IFRS. En sus des nouvelles dispositions apportées par la norme révisée, la révision de la norme en 2007 a modifié la terminologie utilisée ainsi que les méthodes d'évaluation et de comptabilisation de l'écart de change résultant des conversions.

Les modifications apportées à la comptabilisation de l'écart de change peuvent se présenter d'après la formation de Mabkhout comme suit²¹⁹ :

« Selon la version précédente de la norme IAS 21, l'entité comptabilisait les écarts de change sur éléments monétaires faisant partie intégrante de l'investissement net, initialement dans une composante distincte des capitaux propres et puis dans le résultat lors de la sortie de l'investissement net. Cependant, dans cette version de la norme ces écarts doivent être comptabilisés initialement en autres éléments du résultat global et reclassés des capitaux propres au résultat lors de la sortie de l'investissement net ».

Les opérations en devises

Les opérations qui peuvent être libellées en devise étrangère sont ²²⁰:

- ✓ « Les achats et ventes de bien ou de service,
- ✓ Les emprunts et les prêts d'argent,
- ✓ Les acquisitions et les cessions d'actifs,
- ✓ Les règlements des passifs.»

La norme distingue entre trois notions de monnaie :

La monnaie fonctionnelle²²¹ :

« Est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité. L'environnement économique principal dans lequel une entité fonctionne est normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie ».

²¹⁹ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, 12002.

²²⁰ Pascal Barneto « Normes IFRS applications aux états financiers » Dunod 2006, p 86.

²²¹ Odile Barbe et Laurent Didelot, « Maitriser les IFRS », les guides de gestion, 2009 p 334

La monnaie locale

Est la monnaie dans laquelle l'entité tient sa comptabilité ».

La monnaie de présentation :

« Est la monnaie retenue pour la présentation des états financiers »²²².

Comptabilisation des transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle

Comptabilisation initiale

Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale, dans la monnaie fonctionnelle, en convertissant le montant exprimé en devises au taux de change en vigueur à la date à laquelle l'opération est effectuée.²²³

Comptabilisation à la date de clôture

Les transactions libellées en monnaie étrangère doivent être converties dans la monnaie fonctionnelle, à la date de clôture de l'exercice en utilisant, soit le cours de clôture, soit le coût historique, soit le cours de change de la date de la comptabilisation à la juste valeur. La norme prévoit deux méthodes de conversion à la date de clôture qui varie selon qu'il s'agit d'éléments monétaires ou d'éléments non monétaires :²²⁴

- ✓ « Les éléments monétaires : sont des unités monétaires détenues et les éléments d'actifs et de passifs devant être reçus ou payés dans un nombre d'unité monétaires déterminé ou déterminable,
- ✓ Les éléments non monétaires. « n'entraînent pas le droit de recevoir ou d'obligation de livrer un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires».

Chaque date de clôture :

- ✓ "Les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture,
- ✓ Les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique sont enregistrés au cours du jour de la date de la transaction,
- ✓ Les éléments non monétaires comptabilisés à la juste valeur doivent être enregistrés au taux de change en cours à la date de l'évaluation. »

²²² Stéphan Brun, « l'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, p 157.

²²³ C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti, p180.

²²⁴ Eric Mercanton et Jean-Marc Rousseau « Les normes IAS/IFRS » Delmas 2006. P 79 et 80.

Comptabilisation des écarts de change

« Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés en produits ou en charges de la période au cours de laquelle ils surviennent »²²⁵.

5.10). Notion d'abandon d'activités

La norme IFRS 5 vise la comptabilisation des actifs non courants destinés à être cédés ainsi que la comptabilisation de la dépréciation ou de la cession d'actifs à longue durée de vie²²⁶.

« La norme IFRS 5 définit un abandon d'activité comme une composante d'une entité qui est cédée ou est classée comme destinée à être cédée et qui respecte l'une des trois conditions suivantes :

- ✓ Cette composante constitue une ligne d'activité ou une zone géographique principale et distincte,
- ✓ Sans constituer elle-même une ligne d'activité ou une zone géographique principale ou distincte, elle fait partie d'un plan unique et coordonné de cession d'une ligne d'activité ou d'une zone géographique principale et distincte,
- ✓ Ou cette composante est une filiale acquise uniquement dans l'objectif d'être cédée »²²⁷

Dans le cadre du projet de convergence entre les deux référentiels internationaux IAS/IFRS et US GAAP, l'apport des dispositions de la norme peut se résumer comme suit²²⁸ :

- ✓ « Adopte la classification "détenus en vue de la vente",
- ✓ Introduit le concept de groupe d'actifs, destiné à être cédés celui-ci étant défini comme un ensemble d'actifs et éventuellement de passifs directement liés à ces actifs dont l'entité a l'intention de se défaire soit par la vente soit par tout autre moyen en une transaction unique,
- ✓ Précise que les actifs et groupes d'actifs classés comme destinés à être cédés doivent être évalués au plus faible de leur valeur nette comptable et leur juste valeur nette des frais de cession,

²²⁵ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 147.

²²⁶ Stéphan Brun, « l'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 89.

²²⁷ Jean-Jacques Julian, « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup 'Foucher, 2007, p 177.

²²⁸ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, 22003 et 2004.

- ✓ Précise qu'un actif classé comme détenu en vue de la vente ou appartenant à un groupe classé comme détenu en vue de la vente ne doit pas être amorti,
- ✓ Prévoit qu'un actif classé comme détenu en vue de la vente ainsi que les actifs et passifs appartenant à un groupe destiné à être cédé sont présentés de manière séparée au niveau de l'état de la situation financière,
- ✓ Annule la norme IAS 35 « abandon d'activités »,
- ✓ Préconise la présentation des résultats des activités abandonnées de manière distincte dans l'état du résultat global,
- ✓ Préconise la présentation, soit dans les notes, soit dans l'état du résultat global, le montant du produit des activités poursuivies et des activités abandonnées attribuables aux propriétaires de la société-mère,
- ✓ Interdit le classement rétroactif d'une activité en tant qu'activité abandonnée lorsque les critères pour un tel classement sont remplis après la date de reporting».

5.11). La notion d'éléments exceptionnels

Dans l'exploitation d'une activité des événements exceptionnels peuvent survenir. Ces événements par leur nature ne sont pas censés se reproduire de manière fréquente ou régulière dans l'exploitation d'une activité d'où l'appellation d'exceptionnelle²²⁹. Appelés aussi éléments « extraordinaires » par rapport à « l'ordinaire ».

Selon la norme IAS N° 1, une entreprise ne doit pas présenter dans ses états financiers les éléments de produits et de charges en tant qu'éléments exceptionnels²³⁰.

L'exhaustivité de la présentation du référentiel IAS/IFRS n'a pas été notre objectif. Nous avons limité notre recherche uniquement sur les thèmes développés par le SCF, aux fins de comparaison entre les trois référentiels qui est développée au chapitre V de cette recherche.

²²⁹ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007, p 86.

²³⁰ C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti, p 106.

Conclusion du deuxième chapitre

De ce qui précède, il ressort l'inquiétude du référentiel IAS/IFRS qui se caractérise par l'évaluation de la performance de l'entreprise, une nouvelle pensée comptable et financière. Pour cela, les normes d'information financière internationales (IFRS) sont orientées vers l'approche économique au lieu de l'approche patrimoniale. Cette approche se caractérise par un nouveau langage comptable composé :

- La primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique,
- L'évaluation à la juste valeur,
- Le recours à l'actualisation,
- L'exigence de beaucoup de concepts et notions.

Depuis l'apparition des premières normes IAS. Le référentiel IAS/IFRS s'est beaucoup développé en augmentant ses adhérents et en développant d'autres normes plus adaptées. Désormais les normes comptables et financières du référentiel sont au cœur de tous les débats concernant l'information comptable et financière. L'adhésion au référentiel IAS/IFRS constitue inéluctablement une qualité apportée aux états financiers.

Mais le référentiel IAS/IFRS n'est pas le seul référentiel comptable international, il existe d'autres référentiels en particulier le référentiel comptable anglo-saxon qui a tendance à devenir une référence dans le monde.

Nous présentons au troisième chapitre de notre recherche l'essentiel du référentiel comptable anglo-saxon.

CHAPITRE III.

LE REFERENTIEL COMPTABLE AMERICAIN US GAAP

Nous allons présenter dans ce chapitre, les définitions et l'essentiel de quelques notions du cadre conceptuel du référentiel US GAAP en mettant l'accent sur la particularité de la comptabilité et du contexte anglo-saxon.

Certains thèmes seront abordés dans ce chapitre qui peuvent se présenter comme suit : L'environnement économique, juridique et fiscal américains, présentation des états financiers selon les US GAAP, les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, comptabilisation et évaluation d'une immobilisation incorporelle, amortissement des immobilisations incorporelles, dépréciation des immobilisations incorporelles, cas particulier du Goodwill, Immobilisations corporelles, stock et encours, les contrats de construction, les immobilisations financières, dépréciation des actifs, les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs, les événements survenant après la date de clôture, les coûts d'emprunts, les avantages du personnel, les impôts différés, les subventions, les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers, notion de produits des activités ordinaires, Immeuble de placement, contrat de location, méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs, regroupement d'entreprises, opération effectuée en monnaie étrangère, l'abandon d'activités, éléments exceptionnels et extraordinaires.

Cette présentation se fera en abordant les sections suivantes : Section 1 : spécificités de l'environnement américain et les sources des normes comptables américaines, Section 2 : Les Sources du Droit comptable international, Section 3 : Présentation des états financiers selon les US GAAP, section 4 : les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, section 5 : les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs, section 6 : les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.

Nous terminons ce chapitre par la présentation d'un état des amendements des normes dans le cadre de l'harmonisation IFRS/USGAAP et des améliorations.

SECTION 1 : SPECIFICITES DE L'ENVIRONNEMENT AMERICAIN ET

LES SOURCES DES NORMES COMPTABLES AMERICAINES

« Les principes régissant les systèmes comptables américains ne peuvent être compris qu'en ayant posé le cadre de référence économique et juridique »²³¹.

Suite à ce renvoi, nous allons ci-après présenter brièvement le résumé de l'article de Françoise Verdier portant sur l'environnement américain inséré dans l'encyclopédie d'audit et comptabilité²³².

1.1) L'environnement économique

Au début du XXe siècle, la croissance des entreprises américaines entraîna le développement des opérations sur leur capital, telles que les prises de participation et les opérations spéculatives.

La recherche d'une information plus transparente s'accrut, en parallèle avec celle d'une meilleure rentabilité. La crise de 1929 provoqua notamment l'insatisfaction générale des utilisateurs d'états et de rapports financiers. Un effort d'amélioration de l'information comptable et financière fut engagé par le gouvernement, les organismes boursiers et la profession comptable. La normalisation comptable américaine se développa avec les rôles accrus de la Securities and Exchange Commission (SEC, créée en 1934 et des organismes professionnels de réglementation (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA et Financial Accounting Standards Board - FASB).

L'information pour la prise de décision des investisseurs (actuels et potentiels) et des prêteurs est privilégiée. La comptabilité revêt un rôle essentiel pour rendre compte et évaluer la performance pour les investisseurs qui ont délégué leur pouvoir de gestion et de contrôle. Étant donné l'internationalisation des marchés financiers et le poids représenté par les investisseurs américains (environ 40 % des ressources financières mondiales), le FASB participe très activement à la normalisation internationale menée par l'IASC sous l'égide de l'International organization of Securities Commission (IOSCO)

1.2) L'environnement juridique

Les grands types de sociétés rencontrés aux États-Unis sont la « General Partnership » qui s'apparente à la société en nom collectif, « la Limited Partnership » qui présente certaines des caractéristiques d'une société de personnes et d'une société à responsabilité limitée et la « corporation », comparable à la société anonyme. Les sociétés sont régies par la loi de l'État où elles sont enregistrées lors de leur constitution et par leurs statuts.

²³¹B Colasse, « Encyclopédie d'audit et comptabilité », édition Economica, 2000, p141.

²³²B Colasse « Encyclopédie d'audit et comptabilité », édition Economica, 2000, p 142, 143.

La majorité des États ont adopté les dispositions de la loi uniforme sur les « Partnerships » (Uniform Partnership Act - UPA et Revised Uniform Limited Partnership Act - RULPA).

Il n'en reste pas moins vrai que des spécificités existent, propres à chaque État (législation, jurisprudence) et aux statuts de la société concernée. S'agissant des corporations, les statuts (articles of incorporation] et les règlements internes (bylaws) fixent leur marche, dans la mesure où leurs dispositions ne sont pas contraires au droit de l'État où elles ont été constituées (incorporated).

La majorité des États ont intégré à leur législation une partie du contenu de la loi cadre sur les corporations (Revised Model Business Corporation Act - RMBCA). Des différences très sensibles existent entre les réglementations des différents États.

Ainsi, nombre de sociétés sont constituées dans l'État du Delaware, qui bénéficie de la faveur des investisseurs, étant donné la souplesse prévue pour l'administration des sociétés et leur coût fiscal réduit.

1.3) Les obligations légales relatives à l'établissement des états financiers

Il y a rarement de référence à la comptabilité dans les lois sur les sociétés de chaque État. Celles-ci sont par ailleurs peu prolixes sur l'obligation de communiquer les comptes aux actionnaires.

L'État du Delaware a une loi sur les sociétés ignorant ce sujet. Généralement, les états financiers, consolidés ou non, sont à la disposition des actionnaires, accompagnés du rapport de l'auditeur s'il y en a un ou de la lettre d'affirmation du président de la société et du directeur de la comptabilité. Les statuts de chaque société peuvent prévoir cette communication. Il n'y a pas en général d'obligation de certification des documents dans les lois sur les sociétés des différents États. Le rôle de l'assemblée n'est pas en principe comme en France d'approuver les comptes et de décider des affectations du résultat. Ce rôle est plutôt celui du conseil d'administration. C'est, en ce qui concerne les sociétés cotées, la SEC qui impose un certain nombre de contraintes en matière de communication avec les actionnaires et en ce qui concerne les sociétés en général, la pratique (banques, investisseurs, fournisseurs) qui demande à ce que les comptes soient régulièrement audités.

1.4) L'environnement fiscal

L'auteur note qu'il y a une déconnexion totale entre les règles de détermination du résultat fiscal et les principes et méthodes comptables.

Il n'est pas fait référence lors de l'établissement des déclarations fiscales au compte de résultat établi lors des comptes annuels. Sur les déclarations fiscales, le compte de résultat « fiscal » est totalement créé et décomposé en vue d'arriver au taxable et au total taxé.

Le bilan est donné selon un modèle synthétique ainsi qu'un rapprochement entre le montant du résultat comptable et du résultat fiscal.

1.5) Les principes

Une grande flexibilité caractérise la présentation comptable américaine. Contrairement à la France, les États-Unis ne connaissent pas de normes ou de textes légaux relatifs au plan de comptes (noms et numéros de comptes) et à la présentation des états financiers (modèles de bilans, de comptes de résultat notamment). Les entreprises américaines intitulent et classent leurs comptes en fonction de leurs besoins et présentent leurs états financiers sous des formes plus ou moins simplifiées, tout en respectant certaines exigences de présentation de rubriques ou de soldes. Il n'y a pas de similarité entre les états financiers et les imprimés fiscaux.

1.6) Historique de la normalisation comptable américaine

« Aux États-Unis, les organismes professionnels constituent la source principale de la normalisation comptable ».²³³

Les pays anglo-saxons comme on l'a vu au premier chapitre sont des pays de droit coutumier non écrit. Les références aux lois, règles portant sur la comptabilité sont rares. Les organismes professionnels libéraux exerçant dans le domaine de la comptabilité et de l'audit sont à l'origine de la normalisation comptable anglo-saxonne.

Selon Langot²³⁴, « Aux États-Unis, le pouvoir de normaliser appartient au Conseil des Standards Comptables (Financial Accounting Standards Board FASB). Créé en 1973, il constitue avec la commission des opérations boursières (Securities and Exchange Commission - SEC), avec qui il travaille en étroite collaboration, la seule source du droit comptable américain ».

Les normes comptables, ainsi que les interprétations relatives aux aspects de la comptabilité sont appelés US GAAP. Le terme GAAP signifié «generally accepted accounting principles»²³⁵.

Les principales organisations professionnelles qui ont été à l'origine de la normalisation comptables aux États-Unis sont les suivantes²³⁶ :

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.

FASB: Financial Accounting Standards Board.

SEC : Securities Exchange Commission.

²³³Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 29.

²³⁴Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p18.

²³⁵Stéphan Brun, « l'Essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », Gualino éditeur, 2007 p 17.

²³⁶Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007.p 12 à 16.

Nous allons ci-après présenter brièvement ces organismes professionnels²³⁷ :

a-SEC: Securities and Exchange Commission

La SEC a été créée en 1934 après le grand crash financier de 1929. Elle a pour mission de contrôler et de surveiller l'information divulguée aux marchés boursiers américains. Cette institution est dotée de moyens financiers et de pouvoirs juridiques très importants en matière de normalisation comptable. Elle a pour principale mission la protection des investisseurs et le maintien de l'intégrité des marchés financiers. La SEC publie quelques recommandations en matière de comptabilisation nommées Staff Accounting Bulletins.

b- AICPA: American Institute of Certified/ Public Accountants

L'AICPA constitue l'instance professionnelle représentative des "experts comptables auditeurs" aux États-Unis. Il a été créé en 1887, mais son action en matière de normalisation ne s'est réellement activée qu'à partir de 1929. La SEC a été désigné pour être l'autorité à qui incombe l'élaboration des normes générales de comptabilité. Mais dès sa création, la SEC a mandaté la profession comptable afin d'émettre les normes comptables relatives aux entreprises. L'ACSEC (Accounting standards Executive Committee) est le plus important comité technique autorisé par l'AICPA à publier des normes comptables. L'ACSEC publie des SOPS qui représentent des recommandations en matière de comptabilisation.

c- CAP: Committee on Accounting Procedures

L'AICPA a créé en 1936 le CAP qui est chargé de la normalisation. Il a publié de 1938 à 1959, 51 bulletins de recherche comptables appelés ARB (Accounting Research Bulletins) traitant des principes comptables généralement reconnus. Ces bulletins sont considérés "Level A GAAP" et la quasi-totalité de ces bulletins a été remplacée ou amendée.

d- APB: Accounting Principles Board

Le CAP a été remplacé en 1959 par l'APB. Cet organisme, toujours sous l'égide de l'AICPA, a publié 31 "Opinions" ayant valeur de prise de décision officielle nommée ARS (Accounting Research studies) et quatre "Statements" ayant valeur de recommandations. Cet organisme a ensuite été

²³⁷Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, p 2001 à 2003.

remplacé par le FASB. Indépendant par rapport à l'AICPA, le FASB travaille sous l'égide de la FAF (Financial Accounting Foundation).

e- FAF: Financial Accounting Foundation

La FAF est un organisme à but non lucratif créé en 1972. La FAF exerce des activités à des fins éducatives, scientifiques et de publication. La FAF est chargée de la désignation des membres du FASB, du FASAC et de l'EITF. Le FAF est aussi responsable du financement, de l'approbation du budget et du suivi général des activités du FASB. La FAF a créé un organisme semblable au FASB pour le secteur public nommé GASB. Le comité directeur du FAF est composé de seize administrateurs.

f- FASB: Financial Accounting Standards Board

Le FASB a vu le jour en 1973. Cet organisme, placé sous la tutelle de la FAF, établit les normes comptables de manière indépendante et ce, de par la reconnaissance générale de son rôle par la SEC. Le cadre conceptuel comptable américain a été élaboré par le FASB au terme de six études, les Statements on Financial Accounting Concepts (sfac 1 à 6). Le FASB élabore des normes américaines nommées SFAS (statements on Financial Accounting standards). Les SFAS ou FAS publiés par le FASB sont au nombre de 163 en 2010.

g- FASAC: Financial Accounting Standards Advisory Council

Le FASAC est un comité consultatif qui prodigue des conseils sur les questions techniques figurant au programme de travail du FASB, sur les sujets prioritaires ainsi que sur la sélection et l'organisation des groupes de travail. Ce comité comprend plus de trente membres représentant les préparateurs, les auditeurs et les utilisateurs de l'information financière. Le FASAC se réunit quatre fois par an.

h- EITF : Emerging Issues Task Force

L'EITF a été créé en 1984 pour répondre à des questions urgentes posées au FASB. Les interprétations de l'EITF portent sur les sujets où des pratiques divergentes peuvent être constatées. L'EITF se compose de 13 membres ayant droit de vote et de deux participants observateurs. Les réunions de ce groupe de travail sont organisées 6 fois par an et sont ouvertes au public. Les délibérations de l'EITF sont publiées lorsqu'une majorité qualifiée des membres s'accorde sur une solution. Le consensus est défini comme étant l'accord d'au moins 11 des 13 membres ayant droit de vote. Les délibérations de l'EITF sont obligatoires pour toutes les entreprises inscrites à la SEC.

i- GASB: Governmental Accounting Standards Board

Créé en 1984 par la FAF, le GASB a un rôle identique à celui du FASB pour tout ce qui concerne les établissements gouvernementaux et le secteur public en général ». (Voir dans l'annexe C la liste des normes comptables américaines et interprétations).

SECTION 2 : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS SELON LES US GAAP :

« Aux États-Unis, les formats utilisés pour les états financiers sont moins rigides. Il n'existe pas de modèles »²³⁸. Les états financiers exigés par les US GAAP se composent au minimum des documents suivants²³⁹ :

- Du bilan,
- Du compte de résultat,
- Du tableau de flux de trésorerie,
- Des Annexes.

(Voir en ANNEXE D Le Modèle des états financiers selon les US GAAP)

Les normes de référence concernant les états financiers en US GAAP, sont²⁴⁰ :

- CON 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
- CON 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information.
- CON 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises.
- CON 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.
- CON 5: Récognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.
- CON 6: Elements of Financial Statements.
- CON 7: Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements.
- PAS 3: Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements.
- PAS 16: Prior Period Adjustments.
- PAS 52: Foreign Currency Translation.

²³⁸ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 p 78.

²³⁹ Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'Organisation 1999 p 19.

²⁴⁰ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, p 4001.

PAS 95: Statement of Cash Flows.

PAS 130: Reporting Comprehensive Income.

PAS 141: Business Combinations.

(Modèle des états financiers en US GAAP voir annexe D)

2.1) BILAN

Le bilan reflète les ressources de l'entité et ses emplois. En US GAAP, il n'existe aucune codification des comptes comptables à utiliser, ni format des documents des états financiers. Aucune présentation normalisée des modèles de bilan. « D'où une certaine diversité dans la présentation »²⁴¹. C'est grâce aux organismes professionnels et aux pratiques de la profession comptable qui ont déterminé une forme d'utilisation uniforme des bilans. Peter Walton précise qu'en US GAAP, le bilan est classé comme suit : Les actifs sont classés dans un ordre décroissant de liquidité et ceux des passifs dans un ordre décroissant d'exigibilité. L'actif et le passif à court terme sont présentés séparément. Les principaux postes composant le bilan sont : les actifs, les dettes et les capitaux propres. Tout bilan classique est bâti autour de trois principaux pôles²⁴² :

- ✓ « Les actifs représentent des ressources économiques, contrôlées par la firme, susceptibles de produire des bénéfices futurs,
- ✓ Les dettes sont des engagements permettant à la firme de financer les actifs ; elles sont la propriété des créiteurs,
- ✓ Les fonds propres constituent la richesse nette de la firme après respect des différents engagements.

Les postes d'actifs, classés dans un ordre plus ou moins décroissant de liquidité, comprennent :

- ✓ Les actifs circulants tels que la trésorerie les comptes clients et les stocks,
- ✓ Les actifs immobilisés tels que les titres de participation, les actifs, immobilisés corporels et les actifs immobilisés incorporels.

Les postes de passifs, inscrits dans un ordre plus ou moins décroissant d'exigibilité, comprennent :

²⁴¹ Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », la découverte, 2008, p 83.

²⁴² Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, p 22.

- ✓ Les passifs circulants tels que les effets à payer (notes payables), les comptes fournisseurs, les charges à payer, la part à court terme des dettes à long terme et les impôts à payer.
- ✓ Les dettes à long terme telles que la part à long terme des dettes à long terme, la part à long terme du financement par crédit-bail,
- ✓ Les fonds propres tels que les actions privilégiées, les actions ordinaires, les primes d'émission, les réserves et les actions rachetées et non annulées ».

2.2) L'Etat de résultat global

Aucun format obligatoire, « la SEC exige cependant des informations sur un certain nombre d'éléments, comme²⁴³ :

- ✓ Le coût des ventes,
- ✓ Les produits financiers
- ✓ Et les charges financières.

A ces éléments, Walton²⁴⁴ ajoute deux autres :

- ✓ Les frais d'exploitation,
- ✓ Les frais de recherches.

Dans cette présentation du résultat, les charges sont classées par fonction et non par nature. D'après Obert, cette présentation « témoigne d'une conception de la comptabilité orientée vers la présentation d'une image économique de l'entreprise, la mesure et l'analyse de la performance »²⁴⁵. En outre l'auteur souligne que le compte de résultat en US GAAP est établi généralement « avec une répartition des coûts entre les charges directes (affectation au coût des ventes) et les charges Indirectes ». Sur la présentation, Langot²⁴⁶ précise que la présentation est condensée, en liste et sous deux formes :

- ✓ La forme simplifiée,
- ✓ La forme développée.

De nombreuses informations complémentaires utiles aux utilisateurs sur les différentes rubriques du résultat sont fournies en annexe des états financiers.

²⁴³ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod, 2003, p 78.

²⁴⁴ Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », la Découverte, 2008, p 83.

²⁴⁵ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod, 2003, p.78.

²⁴⁶ Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-saxonne », Economica, 2006, p 48.

2.3) Les tableaux des flux de trésorerie

D'après les sources des US GAAP, les normes en référence en matière de flux de trésorerie sont ²⁴⁷:

SFAS 95: Statement of Cash Flows,

SFAS 102: Statement of Cash Flows: Exception of Certain Enterprises and classification of Cash Flows from Certain Securities Acquired for Resale,

SFAS 104: Cash-Flows Statement- Reporting of Certain Cash Receipts and Cash Payments and Classification of Cash Flows from Hedge,

SFAS 117: Financial Statements of Not for Profit Organizations,

EITF 95-13: Classification of Debt Issue Costs in the Statement of Cash,

EITF 00-15 : Classification in the Statement of Cash Flows of the Income Tax Benefit Received by a Company Upon Exercise of a non-Qualified Employee Stock Option,

EITF02-6: Classification in the Statement of Cash Flows of Payments Made to Settle an Asset Retirement Obligation within the Scope of FASB Statement No. 143.

Dans la norme SFAS 95, le tableau de financement est un modèle pour toutes les sociétés multinationales. La norme autorise aussi les sociétés à présenter les variations de trésorerie liées à l'exploitation selon la méthode directe ou la méthode indirecte mais elle recommande la méthode directe²⁴⁸. L'état des flux de trésorerie exprime les mouvements de trésorerie et d'équivalents de trésorerie. Il s'agit²⁴⁹ :

- ✓ « Des mouvements en caisse,
- ✓ Des mouvements du compte courant,
- ✓ Des dépôts,
- ✓ Et des placements à court terme rapidement réalisables, c'est-à-dire dont l'échéance initiale est à moins de trois mois ».

Selon la norme, les rubriques de trésorerie doivent être classées dans un tableau par nature de fonction ou d'opération :

²⁴⁷Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 5001.

²⁴⁸Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », La découverte, 2008, p83.

²⁴⁹Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 63.

- ✓ Fonction d'exploitation,
- ✓ Fonction d'investissement,
- ✓ Fonction de financement.

Koulayom²⁵⁰ définit le contenu de chaque opération comme suit :

- « **Fonction d'exploitation** :

Qui doit être prise au sens large du terme, gère tous les flux de trésorerie provenant de l'exploitation à l'exception des dotations aux amortissements et provisions et des non-valeurs. Autrement dit, elle résulte de la confrontation entre la trésorerie provenant des ventes de biens et services, des intérêts reçus et des dividendes et de la trésorerie nécessitée par les achats de matériels ou de biens, par les frais généraux et administratifs, par les taxes et versements assimilés et par les paiements aux autres fournisseurs et personnel .

- **Fonction d'investissement** :

Décrit les flux de trésorerie provenant des investissements en mettant en relief des opérations de sorties de fonds comme la vente d'actifs productifs et/ou la vente d'instrument financiers et, des opérations d'entrées de fonds comme l'achat d'actifs productifs,

- **La fonction de financement** :

déroule les flux de trésorerie provenant du financement et inclut les ressources provenant de l'émission de fonds propres et/ou de dettes et, de paiements des dividendes aux actionnaires et/ ou des remboursements de dettes ».

Obert précise qu'en US GAAP les concours bancaires courants ne sont pas inclus dans la trésorerie et la quasi-trésorerie, et les dividendes payés sont enregistrés avec les opérations de financement ; par contre, les dividendes reçus sont enregistrés parmi les opérations d'exploitation²⁵¹. Selon les dispositions du référentiel US GAAP, la présentation du tableau de variation des capitaux propres aux états financiers peut se faire au choix comme suit :

- ✓ Le tableau de variation des capitaux propres fait partie des composants des états financiers,
- ✓ Le tableau de variation des capitaux propres fait l'objet d'une note à l'annexe des états financiers.

²⁵⁰Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, p 30.

²⁵¹Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod, 2003, p94.

2.4).L'annexe aux états financiers

L'information fournie par la comptabilité anglo-saxonne repose essentiellement selon Cormier²⁵² sur les notes annexes des états financiers. L'auteur explique les raisons de cette particularité : « Cela a sans doute à voir avec le fait que la comptabilité anglo-saxonne est surtout orientée vers la satisfaction des besoins des investisseurs boursiers. Or, pour l'analyste financier, une information fournie par voie de note est, en principe, tout aussi pertinente qu'un montant constaté dans les états financiers. »

Walter²⁵³ précise que les entreprises américaines ont l'habitude de communiquer les informations dans les notes en annexes que dans le bilan. L'auteur ajoute que « les entreprises américaines préfèrent en général que le bilan reste aussi simple que possible et que les détails apparaissent en annexe ». L'information fournie par l'annexe des états financiers favorise la compréhension de l'information et l'explication des chiffres condensés dans le bilan, compte de résultat et les chiffres des autres tableaux. Il n'y a pas de norme spécifique traitant les dispositions relatives à l'annexe des états financiers mais elle est relative par rapport à l'importance de l'information à expliquer. Leurs contenus et formes dépendent de chaque société. Selon Obert, les notes annexes comportent généralement²⁵⁴ :

- 1) « Le résumé des principes comptables fondamentaux,
- 2) Le choix des règles comptables communément acceptées. Il s'agit du choix retenu par l'entreprise parmi plusieurs méthodes généralement acceptées pour tel type d'enregistrement ou d'évaluation : méthode d'amortissement, valorisation des stocks, par exemple,
- 3) Les changements de méthode comptable. L'entreprise doit expliquer la nature et les raisons de tout changement de méthode ou d'évaluation comptable. L'impact sur le résultat de toute modification doit être chiffré,
- 4) Des informations complémentaires. Elles renseignent sur les postes particuliers des états financiers : les différentes catégories de stocks, les frais financiers, les contrats de crédit-bail, les taux d'intérêt des dettes à longs et moyens termes, la composition du capital entre les différentes catégories d'actions ».

²⁵²Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 19.

²⁵³Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », la Découverte, 2008, p 73.

²⁵⁴Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod, 2003, p 102.

Parmi les informations qui doivent être dans l'annexe, Koulayom ce qui suit²⁵⁵ :

1. « La présentation générale de l'entreprise et de sa politique comptable c'est-à-dire ses principes comptables et méthodes d'évaluation,
2. L'analyse de l'impact des changements de méthodes comptables sur les résultats de l'entreprise ainsi que des opérations survenues après la clôture de l'exercice et des variations de prix,
3. L'information détaillée sur les différents postes de bilan comme les actifs incorporels, les actifs corporels et les actifs circulants,
4. L'information sur les postes de compte de résultats comme les produits, les charges et le bénéfice par action,
5. L'information sur les postes du tableau de flux de trésorerie comme les investissements financiers et les nouvelles émissions,
6. L'information spécifique sur les dérivés, les engagements hors bilan, les risques hors bilan et les pensions,
7. L'information économique sur les secteurs d'activité, les zones géographiques données semestrielles et les données financières fondamentales ».

SECTION 3 : LES REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

DES ACTIFS :

Dans cette section nous allons présenter les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs

3.1) Immobilisations incorporelles

Les normes de référence portant sur les immobilisations incorporelles en US GAAP, sont²⁵⁶ :

FAS 86: Accounting for the costs of computer software to be sold, leased or otherwise marketed,

APB 17: Intangible Assets,

SOP 98-1: Accounting for Software Development Costs,

²⁵⁵ Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, 1999 p 32.

²⁵⁶ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010,p 19001.

FAS 2: Accounting for research and development costs.

L'APB opinion 17 ne définit pas précisément les immobilisations incorporelles selon Langot²⁵⁷ ; la norme donne juste les caractéristiques des immobilisations incorporelles, qui peuvent se résumer comme suit :

- ✓ « Elles constituent une ressource dont l'entreprise tirera un avantage économique,
- ✓ Elles se caractérisent par l'absence de substances physiques, acquises séparément ou lors de regroupement d'entreprises ou développées en interne,
- ✓ Elles sont identifiables, c'est-à-dire économiquement séparables des autres actifs ».

Comptabilisation et évaluation d'une immobilisation incorporelle

Les immobilisations incorporelles sont enregistrées selon le référentiel US GAAP, comme suit :

- Lors de l'acquisition initiale, les immobilisations incorporelles entrent dans l'actif comme valeurs immobilisées, avec leur coût d'acquisition.
- Tandis que les immobilisations acquises suite à un regroupement d'entreprises doivent être immobilisées au compte « goodwill », avec leur juste valeur d'acquisition.

Quant aux immobilisations incorporelles générées en interne, les dépenses engagées dans les activités de recherche et développement, comme les matières consommées, les frais, l'amortissement des actifs utilisés, les salaires du personnel, doivent être comptabilisées en charges de l'exercice. Elles ne peuvent pas être immobilisées²⁵⁸. La comptabilisation des frais de recherches et de développement en charges fut introduite selon Walton par la norme SFAS 2 qui a été critiquée par plusieurs sociétés comme « les sociétés pétrolières firent pression sur les politiciens (et les politiciens sur la SEC) pour être dispensées de passer tous leurs frais d'exploration directement en charges. Elles estiment en effet que la découverte d'une réserve est le résultat de plusieurs explorations. Le coût de cette réserve est donc constitué par la totalité des frais d'exploration supportés par société »²⁵⁹.

²⁵⁷ Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006.p 118.

²⁵⁸ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p262.

²⁵⁹ Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », La Découverte, 2008, p 71.

Sur cette position des US GAAP, Cormier²⁶⁰ relève que les résultats de plusieurs études ont montré que « les investisseurs considèrent bien plus les dépenses de recherche et de développement comme un investissement que comme une charge ». Et il continue et compare les dispositions des deux référentiels IAS/IFRS et US GAAP « comparativement à la norme internationale, cette position semble par conséquent plus conforme à la réalité économique que la norme américaine ». Par ailleurs, il note que d'après une enquête menée par les utilisateurs des états financiers, « la norme américaine a été classée parmi les cinq plus mauvaises normes de comptabilité, à cause de son traitement comptable concernant les dépenses de recherche et de développement ». Un actif incorporel doit être comptabilisé si et seulement :

- S'il est probable que les avantages économiques futurs qui lui sont liés, iront à l'entreprise,
- Et si le coût de cet actif peut être mesuré de façon fiable.

Méthode d'évaluation

L'acquisition d'une immobilisation incorporelle doit être enregistrée dans les livres comptables à son coût d'acquisition comportant²⁶¹ :

- ✓ Le prix d'achat s'il s'agit d'un élément acquis,
- ✓ Les droits d'actes,
- ✓ Les droits d'enregistrements.

En plus à ces éléments Koulayom introduit les autres frais accessoires d'achat qui peuvent être regroupés comme suit :

- ✓ Frais d'achat,
- ✓ Frais d'installation,
- ✓ Les frais d'utilisation.

Amortissement des immobilisations incorporelles

Les US GAAP appliquent les amortissements des immobilisations incorporelles selon la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle (autres que le goodwill). « Lorsque la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle est finie, l'immobilisation incorporelle doit être amortie sur sa durée d'utilité (aucune durée maximale n'est fixée, contrairement à APB 17 qui

²⁶⁰Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 78.

²⁶¹Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, p 220.

fixait la durée maximale à 40 ans) »²⁶². Lorsque la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle est infinie dans le temps, l'immobilisation incorporelle doit faire l'objet seulement d'un test de dépréciation annuel sans la constatation des amortissements.

Dépréciation des immobilisations incorporelles

« Une fois par an, un test de dépréciation doit obligatoirement être réalisé. Ce test est réalisé en une seule étape. Il y a perte si la valeur comptable est supérieure à la juste valeur (à défaut de marché, la juste valeur équivaut à la somme des cash flows futurs actualisés). Cette perte de valeur est aussi comptabilisée en charges des activités continues. La nouvelle valeur brute de l'immobilisation figurera au bilan. La perte antérieure ne pourra jamais être reprise ultérieurement »²⁶³. Selon l'FAS 144, les immobilisations incorporelles amortissables doivent faire l'objet d'un test de dépréciation.

Cas particulier du Goodwill

« Goodwill ou survaleur, écart d'acquisition, est l'excédent du prix d'acquisition sur les différents éléments d'actifs et de passifs identifiables, corporels ou incorporels »²⁶⁴. Selon Koulayom²⁶⁵, le goodwill est la différence entre le prix payé pour une entreprise et la valeur réévaluée de son actif net qui représente l'immobilisation incorporelle. D'après la norme FAS 142, le goodwill n'est plus amorti et doit faire seulement l'objet d'un test de dépréciation, selon des modalités spécifiques.

3.2) Immobilisations corporelles

Textes de référence ²⁶⁶:

FAS 143: Asset retirement Obligations,

FAS 144: Accounting for the impairment or Disposal of Long Lived Assets

ARB 43: Chapter 9 Depreciation

APB 6: Status of Accounting Research Bulletins

²⁶²Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p263.

²⁶³Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-saxonne », Economica, 2006, p 122.

²⁶⁴Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 121.

²⁶⁵Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, 1999. P 227.

²⁶⁶Corporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique » PricewaterhouseCooper 2010, p 18001.

- **La comptabilisation initiale**

L'acquisition d'un ensemble d'actifs composé de plusieurs actifs avec des durées d'utilité différentes qui sont comptabilisés séparément. La comptabilisation des immobilisations corporelles se différencie selon que le bien est acquis, construit ou échangé. Les éléments acquis sont enregistrés dans l'actif au coût d'acquisition constitué du :

- ✓ Prix d'acquisition,
- ✓ Des frais accessoires d'acquisition,
- ✓ Des frais d'utilisation.

La comptabilisation initiale se fait par le coût historique qui comprend²⁶⁷ :

- ✓ « Le prix d'achat ou le coût de production,
- ✓ Les frais accessoires de préparation à la mise en service de l'immobilisation,
- ✓ Eventuellement, les intérêts payés pendant la période où l'immobilisation n'est pas encore en activité, même dans le cadre d'une acquisition ».

Quant à la comptabilisation des immobilisations corporelles acquises par voie d'échange elles sont évaluées à leur juste valeur.

- **L'évaluation à la clôture de l'exercice**

En US GAAP les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût historique « coût de revient » et ne peuvent être réévaluées. Comme le montre ci-après Robert Obert : « Les immobilisations corporelles ne peuvent être évaluées à leur juste valeur (ou être réévalués) : elles doivent être évaluées au coût. »

- **L'amortissement**

« Aux Etats-Unis, l'amortissement est défini en terme de coûts. C'est le coût du service rendu par l'élément immobilisé dans les activités d'exploitation»²⁶⁸. Selon Langot, dans les pays anglo-saxons, la notion d'amortissement diffère selon l'approche retenue qu'elle soit comptable ou fiscale. La valeur amortissable est la différence entre la valeur enregistrée lors de l'acquisition et la valeur résiduelle obtenue après la fin de la durée d'utilité. La valeur amortissable est répartie sur chaque exercice pendant la

²⁶⁷Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p244.

²⁶⁸Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-saxonne », Economica, 2006, p 143.

durée de l'utilisation de l'immobilisation selon différentes méthodes. La comptabilisation des amortissements prend en considération trois critères il s'agit de²⁶⁹ :

- ✓ « L'estimation de la durée de vie économique pendant laquelle le bien est effectivement productif,
- ✓ L'estimation de la valeur résiduelle du bien,
- ✓ La méthode d'étalement choisie ».

Les différentes méthodes de l'amortissement appliquées par le référentiel US GAAP peuvent se présenter comme suit :

- ✓ La méthode de l'amortissement linéaire : c'est la méthode préférée,
- ✓ La méthode de l'amortissement accéléré qui est admise par l'administration fiscale,
- ✓ La méthode dégressive (réduction balance),
- ✓ La méthode (double declining balance) : sa particularité consiste au « solde dégressif multiplié par deux ».

Koulayom ajoute deux autres méthodes d'amortissement²⁷⁰ :

- ✓ La méthode de l'amortissement variable : « cette méthode consiste à formaliser la durée d'utilisation d'un actif en fonction d'un nombre d'unité d'œuvre »,
- ✓ Méthode de l'amortissement proportionnel à l'ordre numérique inversé des années : « cette méthode applique un taux d'amortissement décroissant à un coût d'actif constant.»

Quelle que soit la méthode d'amortissement choisie, il est nécessaire de l'utiliser sans tenir compte des dispositions fiscales puisque « les règles de détermination du bénéfice social et du bénéfice fiscal ne sont pas forcément les mêmes. »²⁷¹

- **Dépréciation**

« Une perte de valeur a eu lieu lorsque la valeur dans les livres d'un actif ne pourra être recouvrée. Le test de dépréciation est le suivant : les flux de trésorerie futurs incluant la valeur résiduelle (sans actualisation)

²⁶⁹Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, 1999.P 227.

²⁷⁰Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, 1999.P 202.

²⁷¹Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », la Découverte, 2008, p 71.

sont inférieurs au montant figurant dans les livres. Si une dépréciation d'actif doit être comptabilisée, elle se calcule comme suit :

Montant dans les livres - Juste valeur de l'actif (valeur de marché si disponible, autrement, valeur actualisée des flux de trésorerie futurs incluant la valeur résiduelle nette) »²⁷². En US GAAP, la provision pour dépréciation ne peut être reprise ultérieurement.

3.3). Stock et encours

La norme de référence c'est l'ARB 43 Accounting Research Bulletin 43 Chapter 4 Inventory Pricing²⁷³. Le suivi des stocks se fait en US GAAP par deux méthodes au choix :

- ✓ La méthode de l'inventaire permanent,
- ✓ La méthode de l'inventaire intermittent.
- **Coût d'entrée des stocks achetés**

Le coût des stocks comprend²⁷⁴ :

- ✓ « Le prix d'achat indiqué sur la facture,
- ✓ Les frais de transport,
- ✓ Les frais de manutention,
- ✓ Et les frais de stockage ».

- **L'évaluation des produits en cours de fabrication)**

Le coût de production comprend :

- ✓ « Les charges directes (les matières premières et les charges de main-d'œuvre directe),
- ✓ Et les charges indirectes ».

- **Evaluation des stocks de Biens identifiables**

Le coût de revient de biens parfaitement identifiables doit être déterminé spécifiquement sur la base des coûts individuels.

²⁷²Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 84.

²⁷³Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique » PricewaterhouseCooper 2010, p 17001.

²⁷⁴Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 91 et 92.

- **Evaluation des stocks des biens fongibles**

Les stocks de biens fongibles sont évalués selon la méthode liée aux facteurs de coûts qui « permet au mieux de refléter le revenu de la période » à savoir :

- ✓ Soit FIFO,
- ✓ Soit le coût moyen pondéré,
- ✓ Soit le LIFO,
- ✓ D'autres méthodes.

Selon Koulayom,²⁷⁵ « en réalité les entreprises utilisent différentes méthodes pour différents stocks de biens fongibles ». En outre l'auteur cite pour « les entreprises qui effectuent des opérations à l'étranger l'utilisation des méthodes qui minimisent les frais de transport et pour casser les barrières à l'entrée ». Les stocks peuvent aussi être évalués à la valeur de remplacement²⁷⁶

- **A l'inventaire**

A l'inventaire, la valeur des stocks qui est enregistrée, est déterminée par le coût historique. Elle peut subir une perte de valeur pour des raisons diverses²⁷⁷ :

- ✓ « Soit que le bien ait déjà servi lors d'une démonstration ou d'une exposition,
- ✓ Soit qu'il ait été endommagé,
- ✓ Soit qu'il soit devenu obsolète,
- ✓ Soit que le prix sur le marché ait baissé ».

A la date d'arrêt des comptes, les stocks doivent être inscrits au plus bas de leur coût de revient et de la valeur de marché. Cette évaluation est démontrée par Langot comme suit :

« Selon les principes généralement admis, les plus-values ne sont comptabilisées que lors de leur réalisation ; en revanche, les moins-values constatées à l'inventaire mais non réalisées sont supportées par le résultat de la période au cours de laquelle la perte survient. Ce qui revient à dire, qu'à l'inventaire, le stock est évalué au plus bas des deux prix suivants : le coût historique ou le prix du marché ».

²⁷⁵Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'Organisation p 145.

²⁷⁶Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003.p 222.

²⁷⁷Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 97.

Le référentiel IS/IFRS prévoit que les pertes de valeur enregistrées peuvent faire l'objet de reprise si la valeur réalisable augmente. En US GAAP, « il y a lieu de comptabiliser une perte, puis un profit au cours des périodes ultérieures en cas de revalorisation ». De plus en US GAAP « quand la valeur est inférieure au coût, les stocks doivent être évalués à leur valeur de remplacement. »²⁷⁸

3.4) Les contrats de construction

Les normes de référence relatives aux contrats de construction sont :

« **SFAC N° 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.**

ARB N° 45: Long-term Construction-type contracts.

APB N° 20: Accounting changes.

SOP 81-15: Accounting for performance of construction -type.

SOP 98- 5: reporting on the costs of start-up activities²⁷⁹.

« Le contrat à long terme est défini comme « un contrat portant sur la production d'un bien ou d'un ensemble de biens qui relève d'un projet unique. Ce type de contrat se caractérise par le fait que la date de démarrage des opérations et la date d'achèvement se situent dans deux exercices différents. La durée supérieure à douze mois ne constitue pas un critère exclusif »²⁸⁰. Ce type de contrat peut prendre les formes suivantes :

- ✓ D'un contrat à forfait : prix déterminé préalablement,
- ✓ D'un contrat en régie : remboursements des dépenses engagées, majorés d'une rémunération.

- **Comptabilisation du contrat de construction**

La comptabilisation du contrat de constructions adopte deux méthodes pour l'enregistrement des opérations de l'objet du contrat, qui peuvent se présenter comme suit :

- ✓ La méthode du pourcentage de l'avancement des travaux,
- ✓ Et la méthode de l'achèvement des travaux.

²⁷⁸DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? 2 édition- paris, édition d'organisation, 2005,P 260.

²⁷⁹Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010,p 15001.

²⁸⁰Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 99 et 100.

Le choix d'application d'une méthode plutôt que l'autre dépend de la détermination avec fiabilité des coûts estimés ainsi que du résultat et du degré d'avancement. « La méthode du pourcentage à l'avancement des travaux se fixe pour objectif de faire apparaître les produits au titre de l'exercice pendant lequel les travaux ont été exécutés. La méthode de l'achèvement des travaux n'est utilisée que pour des contrats dont la durée d'exécution est inférieure à un an et dont l'exécution s'étale sur deux exercices comptables. L'estimation des coûts engagés ou des réalisations atteintes n'est pas raisonnablement possible».²⁸¹

3.5). Les immobilisations financières

« Une immobilisation financière est un actif acquis dans l'espoir de réaliser un profit futur lié à la somme d'une plus-value, plus des dividendes, du fait de l'appréciation du titre ou du contrôle exercé sur la société émettrice. Elle correspond à la possession d'un instrument financier à plus d'un an sous la forme d'une obligation (bonds), d'un prêt, d'un titre de participation, d'une acquisition de parts dans un groupement d'intérêt économique (joint-venture) ou d'une valeur immobilière»²⁸². La norme 115 classe les immobilisations financières en trois catégories à savoir :

1. « Les Trading Securities (TS) qui sont des placements effectués avec l'intention de les revendre à court terme. Ces placements ne relèvent pas de ce chapitre,
2. Les Securities avalables to sale (SAS) qui peuvent être des créances, des prêts, des obligations, des actions que l'on a accordés avec l'intention de les céder à plus ou moins long terme ; ces investissements sont évalués à la juste valeur,
3. Les Held to Maturity (HTM) qui sont des investissements financiers effectués sous forme de prêts ou d'obligations que la société a l'intention et la possibilité de conserver jusqu'à l'échéance du titre.»²⁸³

Langot décrit ci-après une particularité des immobilisations financières « les investissements financiers ne se font pas uniquement sous la forme d'acquisition d'actions. Ils prennent aussi la forme d'acquisition d'obligations ou de prêts. Entrent dans cette rubrique les terrains, les constructions acquises à titre de placement et non pour les besoins de l'exploitation. Aux États-Unis ces immobilisations font partie des immobilisations financières. »

²⁸¹ Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 100.

²⁸² Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'Organisation 1999 p 158.

²⁸³ Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 165.

- **Comptabilisation et évaluation des immobilisations financières**

Les US GAAP (norme SFAS 115) donnent la comptabilisation et l'évaluation des immobilisations financières selon les trois catégories²⁸⁴ :

1. « Les titres d'investissement : ce sont des titres à revenu fixe représentatifs d'une dette et détenus avec l'intention de les conserver jusqu'à l'échéance dans la mesure où l'entreprise a la capacité effective de les conserver jusqu'à cette date. Ils sont évalués selon la méthode dite du coût amorti. La différence entre la valeur de remboursement du titre et son prix d'acquisition est amortie sur la durée de vie résiduelle du titre de telle sorte qu'il figure dans les livres à l'échéance pour sa valeur de remboursement,
2. Les titres de transaction : ce sont des titres acquis avec l'intention de les revendre à court terme de façon à dégager un profit sur les variations de prix. Les titres de transaction sont évalués à leur juste valeur, les plus ou moins-values latentes étant constatées dans le compte de résultat,
3. Les autres titres de placement : il s'agit d'une catégorie résiduelle qui enregistre tous les titres ne répondant pas aux critères des deux autres catégories. Les autres titres de placement sont évalués à la juste valeur, les plus ou moins-values latentes étant constatées dans un poste spécifique de capitaux propres.»

3.6) Dépréciation des actifs

La dépréciation des actifs est traitée par la norme FAS 144 qui stipule que tous les actifs à long terme destinés à être conservés et utilisés doivent faire l'objet de tests de dépréciation comme suit²⁸⁵ :

- ✓ « Un actif ne doit faire l'objet d'un test de dépréciation que si un événement indique que l'actif pourrait avoir perdu de sa valeur,
- ✓ Une dépréciation d'actif n'est comptabilisée que si la valeur recouvrable de l'actif, correspondant aux cash-flows futurs non actualisés, est inférieure à sa valeur nette comptable,
- ✓ La dépréciation (comptabilisée en résultat des activités qui se poursuivent sans pouvoir faire l'objet d'une reprise ultérieure) est alors égale à la différence entre la valeur nette comptable de l'actif et sa juste valeur.»

²⁸⁴ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 274.

²⁸⁵ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 304.

Selon les US GAAP, on doit constater une perte de valeur lorsque la valeur comptabilisée d'un actif devient irrécouvrable. La détermination et le calcul du test de dépréciation se présentent comme suit²⁸⁶ :

- ✓ Détermination : « les flux de trésorerie futurs incluant la valeur résiduelle (sans actualisation) sont inférieurs au montant figurant dans les livres »,
- ✓ Calcul : « Montant dans les livres Juste valeur de l'actif (valeur de marché si disponible, autrement, valeur actualisée des flux de trésorerie futurs incluant la valeur résiduelle nette). »

SECTION 04 : LES REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES

PASSIFS

Dans cette section, nous allons aborder

- ✓ Les provisions et éventualités,
- ✓ Les coûts d'emprunts,
- ✓ Les avantages du personnel,
- ✓ Les impôts différés,
- ✓ Les subventions.

4.1). Les provisions et éventualités :

Les normes relatives aux provisions et éventualités sont²⁸⁷ :

«SFAS 5: Accounting for Contingencies

SFAS 11: Accounting for Contingencies - Transition Method

SFAS 48: Revenue Recognition when Right of Return Exists

SFAS 146: Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal
Activities

ARB 50: Contingences

SFAS 143: Accounting for Asset Retirement Obligations.»

²⁸⁶Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale», Economica, 2007, p 84.

²⁸⁷Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 24001.

Une provision est une charge probable dont l'objet est précis mais dont le montant ou l'échéance est incertain. Un passif est une obligation actuelle (juridique ou implicite). « La charge probable naît d'une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé : le fait générateur de l'obligation. Une obligation juridique résulte d'un contrat ou d'une réglementation. Une obligation implicite existe quand l'entreprise a indiqué aux tiers :

- ✓ Soit par ses pratiques passées,
- ✓ Soit par une politique clairement communiquée - qu'elle assumera certaines responsabilités et, ce faisant, a créé chez eux une attente fondée.»²⁸⁸

Une éventualité est définie dans le FAS 5 comme une situation ou un ensemble de situations engendrant l'incertitude quant à un gain possible ou à une perte.

- **Comptabilisation d'une provision**

Une provision doit être constituée dans l'éventualité d'une perte si les deux conditions suivantes sont remplies²⁸⁹ :

- ✓ «Les informations disponibles à la date de clôture indiquent qu'il est probable que l'intégralité des montants dus, conformément aux termes du contrat initial, ne sera pas recouvrée par le créancier ou qu'une charge (un passif) sera supportée ;
- ✓ Le montant de la perte peut être estimé raisonnablement.»

Une provision doit être enregistrée, en normes américaines, à chaque fois qu'il y a une probabilité de sortie de trésorerie. « Ainsi en US GAAP, des provisions peuvent être constituées sur la base de probabilités de sortie de ressources financières sans qu'il y ait une obligation actuelle. La norme IAS 37 exige qu'il y ait une obligation actuelle. La portée pratique de cette divergence pourrait être limitée puisque la norme IAS 37 considère qu'un événement passé crée une obligation actuelle s'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture.»²⁹⁰

²⁸⁸DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? 2 édition- paris, édition d'organisation, 2005,P 414.

²⁸⁹Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS »,Dunod, 2003p 359.

²⁹⁰DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? 2 édition- paris, édition d'organisation, 2005,P 426.

4.2) Les événements survenant après la date de clôture

Les événements survenus entre la fin de la période de reporting « clôture des comptes » et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements survenant²⁹¹ :

- ✓ Les événements postérieurs à la période de reporting entraînant un ajustement des états financiers : il s'agit des événements qui affectent la signification des états financiers. Et que les conditions de réalisation des événements existent à la clôture de l'exercice.
- ✓ Les événements postérieurs à la période de reporting n'entraînant pas un ajustement des états financiers : il s'agit des événements qui n'ont pas de lien direct avec une situation existante à la fin de la période de reporting, les conditions de réalisation n'existent pas à la date de clôture de l'exercice.

4.3) Les coûts d'emprunts :

Les normes relatives aux coûts d'emprunts sont²⁹² :

- ✓ «SFAS 34 : Capitalization of Interest Cost
- ✓ SFAS 62: Capitalization of Interest Cost in Situations Involving certain tax-exempt Borrowings and Certain Gifts and Grants.»

Les coûts d'emprunts sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

- **Comptabilisation des coûts d'emprunts**

« Selon la norme FAS 34, les charges d'intérêts sont obligatoirement incorporées dans le coût des « actifs éligibles », comme élément du coût de préparation à l'utilisation de ces actifs. Les US GAAP recommandent de ne capitaliser que les intérêts de l'emprunt rattaché à un « actif éligible ». Le produit du placement temporaire des fonds empruntés n'est pas déduit du coût de l'emprunt à incorporer au coût de « l'actif éligible». »²⁹³

²⁹¹ Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p 165.

²⁹² Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCooper 2010, p 20001.

²⁹³DFCG, normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? 2 édition- paris, édition d'organisation, 2005,P 210.

4.4) Les avantages du personnel

Les normes relatives aux avantages du personnel en US GAAP sont²⁹⁴ :

- ✓ « FAS 43 : Accounting for Compensated Absences,
- ✓ FAS 88 : Employers' Accounting for Settlements & Curtailments of Defined Benefit Pension Plans and for Termination Benefits,
- ✓ FAS 112 : Employers' Accounting for Post-employment Benefits,
- ✓ FAS 146 : Accounting for Costs Associated with Ext or Disposed Activities,
- ✓ EITF 88-1: Determination of Vested Benefit Obligation for a defined Benefit Pension Plan,
- ✓ EITF 88-5 : Recognition of Insurance Death Benefits,
- ✓ EITF 90-3: Accounting for Employers' obligations for future Contributions to a Multiemployer Pension,
- ✓ EITF 91-7 : Accounting for Pension Benefits Paid by Employers after Insurance Companies Fail to provide annuity Benefits,
- ✓ EITF 92-13 : Accounting for Estimated Payments in Connection with the Coal Industry Retiree Health Act of 1992,
- ✓ EITF 93-3 : Plan Assets under FASB Statement n° 106,
- ✓ EITF 03-2 : Accounting for the Transfer to Japanese Government of the Substitution Portion of En Liabilities ».

« Les provisions pour retraite sont un sujet sensible aux États-Unis, compte tenu de l'importance des sommes en jeu. Depuis les exercices ouverts après le 31 décembre 1988, toutes les entreprises américaines sont tenues de faire figurer dans leur bilan les engagements de retraite non couverts par des versements à un fonds de gestion »²⁹⁵.

Les avantages du personnel comprennent généralement :

- ✓ Les avantages à court terme,
- ✓ Les avantages postérieurs à l'emploi,
- ✓ Les avantages à long terme,
- ✓ Et les indemnités de fin de contrat et carrière.

²⁹⁴ Corporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCoopers 2010, p 25001.

²⁹⁵ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 343.

- **Comptabilisation des avantages du personnel « engagements de retraite »**

« La comptabilisation des engagements de retraite s'appuie sur deux principes²⁹⁶ :

- ✓ L'entreprise qui s'engage à verser des prestations de retraite a une dette envers les bénéficiaires potentiels de ces prestations et cette dette doit être comptabilisée,
- ✓ Réciproquement l'entreprise peut se constituer des actifs de couverture qui peuvent être inférieurs ou supérieurs à ses engagements.»

Selon Cormier²⁹⁷, la comptabilisation du régime de la retraite dépend essentiellement de la nature de la retraite :

- ✓ Régime à cotisations déterminées,
- ✓ Régime à prestations déterminées.

Sur la particularité du système américain, Cormier fait la liaison entre les caisses de retraite gérées par des tiers et la loi de capitalisation des charges de retraite. Ensuite, il décrit les différentes méthodes relatives au régime de prestations déterminées qui sont :

- ✓ La méthode actuarielle qui est requise,
- ✓ La méthode rétrospective qui est de mise,
- ✓ La méthode de répartition,
- ✓ La méthode prospective ou de nivellement des cotisations, qui n'est pas permise en comptabilité anglo-saxonne.

4.5) Les impôts différés

La norme concernée par les impôts sur les bénéfices est la norme FAS 109²⁹⁸. « Dans un contexte juridique où les règles de détermination du bénéfice comptable et du bénéfice fiscal sont différentes (c'est une caractéristique des pays anglo-saxons), la reconnaissance d'une charge pour impôt sur les bénéfices cohérente avec le résultat comptable de la société n'est pas systématique. En général, il est nécessaire d'effectuer un

²⁹⁶ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 343.

²⁹⁷ Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, .2007.p 231.

²⁹⁸ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010,p 30001.

ajustement qu'on appelle impôt différé.»²⁹⁹

Koulayom³⁰⁰ soulève que les US GAAP s'inscrivent dans une perspective économique, s'intéressent moins à une vision fiscale et que l'influence de la fiscalité dans la comptabilité financière est limitée. La norme FAS 109 prévoit le traitement comptable des différences temporaires, actives ou passives imposables. « La différence temporelle est la différence entre la base fiscale d'un actif et d'un passif et sa valeur comptable dans les états financiers « qui générera des montants imposables ou déductibles, lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.»³⁰¹

Une autre différenciation a été soulevée par Cormier³⁰², qui différencie entre les écarts temporels et les écarts temporaires, comme suit : « écarts temporels sont rattachés au bilan alors que les écarts temporaires sont rattachés au compte de résultat. Les écarts temporaires viennent du fait que l'inclusion d'une charge ou d'un produit dans le résultat comptable ne se fait pas au même moment en fiscalité. Les écarts temporels comprennent donc les écarts temporaires plus tout autre écart provenant de la différence entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'un élément du bilan.

Il présente des exemples des autres écarts qui proviennent :

- ✓ D'un regroupement d'entreprises comptabilisé selon la méthode de l'acquisition où une différence apparaît lorsque les éléments sont comptabilisés à leur juste valeur à l'acquisition et que, d'un point de vue fiscal, leur valeur reste la même qu'avant l'acquisition ;
- ✓ D'une réévaluation comptable d'actifs sans incidence fiscale.

De ce développement, il déduit que les impôts différés proviennent d'écarts entre le moment où une opération est reconnue d'un point de vue comptable et d'un point de vue fiscal.

Et il continue à justifier par des exemples :

- ✓ La valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur fiscale. Il en résultera pour l'entreprise un montant imposable ultérieurement (sous la forme d'une déduction inférieure relative aux

²⁹⁹Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », la découverte, 2008, p 79.

³⁰⁰Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'organisation 1999 p 240.

³⁰¹Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-saxonne », Economica, 2006, p 228.

³⁰²Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 143.

amortissements) lorsque l'actif sera réalisé complètement, donc un passif d'impôts différés.

- ✓ La valeur comptable d'un passif est supérieure à sa valeur fiscale. Ce sera le cas de la charge de retraite. Pour le fisc, la déduction se limite à la cotisation de l'entreprise à une caisse de retraite ou directement aux salariés alors que, dans le compte de résultat, on retrouve une estimation actuarielle de l'avantage à la retraite gagné au cours de l'exercice pour l'année de service rendu par le salarié. Par conséquent, l'écart temporel est déductible dans les exercices ultérieurs, ce qui donne lieu à un actif d'impôts différés.
- ✓ Les dépenses de développement qui sont inscrites à l'actif pour être amorties sur les exercices ultérieurs peuvent être déductibles du résultat imposable dans l'exercice au cours duquel elles sont engagées. La valeur fiscale de l'actif est nulle. Il y a donc un écart temporel correspondant à la valeur comptable inscrite au bilan.»

Robert Obert présente ci-après la méthodologie du calcul des impôts différés qui implique les étapes suivantes :

- 1) « Identification des différences temporaires,
 - 2) Détermination du taux de l'impôt applicable (FAS 109 n'autorise pas l'anticipation d'un changement de taux tant que celui-ci n'a pas été voté),
 - 3) Détermination des impôts différés actifs et passifs : selon l'FAS 109, il doit être procédé en deux étapes :
- ✓ Constatation de la totalité des impôts différés actifs et passifs quels que soient leurs sources et le caractère probable de leur réalisation;
 - ✓ Constitution d'une provision pour dépréciation totale ou partielle d'impôts différés actifs s'il est plus probable qu'improbable qu'ils ne soient pas réalisés,
 - ✓ Comparaison des impôts différés en début et fin d'exercice,
 - ✓ Comptabilisation de l'ajustement. »³⁰³

4.6) Les subventions

³⁰³Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p402.

La norme relative aux subventions c'est la norme SFAS 116 « Accounting for contributions received and contributions made »³⁰⁴. « La subvention est accordée par une collectivité locale aux entreprises pour les inciter à s'implanter sur son territoire à des fins de création d'emplois. Ce régime est particulier aux États-Unis. La commune offre à l'entreprise un terrain et lui construit sur ce terrain l'entreprise dont elle a besoin. En contrepartie, l'entrepreneur s'engage à exploiter une activité et à embaucher un nombre déterminé de salariés pour une période donnée. »³⁰⁵

La norme FAS 116 traitant les subventions « elle est surtout orientée vers les entreprises à but non lucratif d'une façon générale, les subventions reçues sont enregistrées en produits à leur juste valeur pour la période correspondante. Pour les subventions d'investissements, celles-ci sont imputées directement sur le prix d'acquisition de l'investissement correspondant »³⁰⁶.

SECTION 5 : LES REGLES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION

DES PRODUITS ET DES CAS PARTICULIERS

Dans cette section nous allons présenter les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.

5.1) Notion de produits des activités ordinaires

Les normes et interprétations relatives aux produits des activités ordinaires sont nombreuses en US GAAP d'après plusieurs auteurs. Généralement elles traitent les définitions des notions, l'identification des revenus, la comptabilisation des revenus, l'évaluation des revenus et la présentation des revenus dans les états financiers. Parmi les normes qui traitent les produits des activités ordinaires, on cite :

«SFAS 45: Accounting for Franchise Fee Revenue,

SFAS 48: Revenue Recognition When Right of Return Exists,

SFAS 66: Accounting for Sales of Real State,

SFAS 67: Accounting for Costs and Initial Rental Operations of Real Estate Projects. »³⁰⁷

Dans ce cadre, Le référentiel américain est qualifié comme étant

³⁰⁴ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, p 16001.

³⁰⁵ Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006,p 228.

³⁰⁶ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 379.

³⁰⁷ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, p 16001.

« plus pragmatique, plus détaillé et plus précis, probablement parce qu'il bénéficie de plus de recul et d'applications concrètes pour le moment »³⁰⁸. Avec ses nombreuses normes portant sur la notion de revenu et de produit des activités ordinaires et il donne la priorité à la substance par rapport à l'apparence. A l'inverse, Cormier³⁰⁹ relève quelques problèmes et insuffisances de la norme il cite « L'une des critiques émises à l'égard de la norme No. SAB 101 concerne la possibilité de manipulation des résultats par la direction.

Certains analystes se sont interrogés pour savoir si la direction allait modifier les termes des contrats avec les clients afin de compenser l'effet des changements dans les pratiques comptables. Une autre faiblesse attribuée à la norme SAB No. 101 provient du fait qu'elle laisse une marge de manœuvre à la direction de l'entreprise dans la sélection des méthodes comptables. Il se peut que les choix comptables visent davantage à répondre aux attentes des investisseurs que de refléter la réalité économique.

Toutefois, la norme SAB No. 101 exige que les entreprises respectent certains critères de constatation, ce qui peut réduire la manipulation des bénéfices par la direction». En US GAAP, les critères suivants doivent être remplis pour qu'un contrat soit comptabilisé³¹⁰:

- ✓ « Un contrat signé pour pouvoir établir l'existence d'un accord, si la société a pour coutume de recevoir des contrats signés,
- ✓ Il existe un accord entre les parties,
- ✓ La livraison a été effectuée ou les services ont été rendus,
- ✓ Le prix est fixe ou déterminable,
- ✓ Le recouvrement de la créance est probable.»

Dans le cas d'un revenu englobant plusieurs biens et services, il y lieu d'appliquer les critères de reconnaissance de revenu pour chaque revenu séparément. Obert retient que les produits sont enregistrés au moment de la vente, lorsque le résultat est acquis ou virtuellement acquis et que la cession n'est pas effectuée selon les US GAAP tant que les risques et les avantages liés à la propriété ne sont pas transférés à l'acheteur³¹¹.

³⁰⁸DFCG, « Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », 2^{ème} édition, Paris, édition d'Organisation, 2005, p 279.

³⁰⁹Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 54.

³¹⁰DFCG, « normes IAS/IFRS : que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », 2^{ème} édition, Paris, édition d'Organisation, 2005, p 279.

³¹¹Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p365.

Cormier³¹² fixe deux principes de base et donne les critères relatifs à la constatation des produits ; les deux principes sont :

- ✓ « Les produits doivent être réalisés ou réalisables,
- ✓ Et être gagnés par l'entreprise.

Les critères suivants doivent être appliqués ou respectés afin de conclure que les principes de base sont remplis :

- ✓ « Il existe la preuve d'une entente entre l'acheteur et le vendeur,
- ✓ La marchandise a été livrée ou les services ont été rendus,
- ✓ Le prix demandé à l'acheteur par le vendeur est fixé ou peut être déterminé, le recouvrement final est raisonnablement certain. »

5.2) Immeuble de placement

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) 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 et/ou de services ou à des fins administratives ou le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.« Aux États-Unis, il n'existe pas de règles spécifiques relatives à l'évaluation des immeubles de placement à leur juste valeur, ceux-ci étant donc obligatoirement évalués au coût historique, déprécié par l'amortissement. »³¹³Un immeuble de placement doit être comptabilisé initialement, à son coût d'acquisition. Après l'introduction en comptabilité, les immeubles de placement doivent être évalués soit selon le modèle du coût, soit selon le modèle de la juste valeur.

5.3) Contrat de location

Les normes de référence en matière de contrats location, sont³¹⁴ :

- FAS 98:** Accounting for Leases
- FAS 66:** Accounting for Leases of Real Estate
- FAS 26:** Accounting for Sales With Leasebacks
- FAS 13:** Accounting for Leases
- FTB:** (Financial Technical Bulletin) 88-1, Issues Relating to Accounting for Leases

³¹²Denis cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p52 et 53.

³¹³Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003. P 244.

³¹⁴ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010, p 29001.

Les normes effectuent une distinction entre deux natures de contrats en rapport avec le degré de transfert des risques et des avantages économiques inhérents à l'élément de l'actif loué. Un contrat de location simple est un contrat de location qui n'a pas les critères d'un contrat de location-financement. Il s'agit d'un contrat qui ne remplit aucun des critères ci-dessus pour le qualifier comme étant un contrat de crédit-bail. La comptabilisation d'un contrat de location simple ne présente aucune originalité, elle est constatée comme charge.

La particularité d'un contrat de location financement réside dans le transfère de la quasi-totalité des risques et avantages économiques de propriété au preneur ou l'utilisateur du bien. La norme FAS 13 : Ce texte fournit 4 critères précis d'identification des contrats de location-financement ; un contrat de location est enregistré dans la comptabilité comme contrat de location financement s'il satisfait à un seul des critères suivants³¹⁵ :

- ✓ « Le contrat prévoit que le bien sera vendu au locataire à son échéance,
- ✓ Le contrat offre au prêteur la possibilité d'acheter le bien à un prix avantageux,
- ✓ La durée du contrat est égale ou supérieure à 75 % de la durée de vie économique du bien,
- ✓ La valeur actuelle des redevances est égale ou supérieure à 90 % de la valeur réelle du bien.»

5.4) Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Les normes de référence en matière de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs, sont³¹⁶ :

SFAS 3: Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements.

SFAS 16: Prior Period Adjustments.

SFAS 111: Rescission of SFAS 32 and Technical Corrections.

APB 20: Accounting Changes.

APB 28: Interim Financial Reporting.

³¹⁵Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne », la Découverte, 2008, p 74.

³¹⁶ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010,p 7001.

FASB Interpretation 1: Accounting changes related to the cost of inventory.

FASB Interpretation 20: Reporting accounting changes under AICPA statement of position.

Les normes ont classé en trois catégories les changements et corrections :

- ✓ Le changement du principe comptable,
- ✓ Le changement de l'estimation comptable,
- ✓ Les corrections d'erreurs.

- **Le changement de principe comptable**

L'élaboration des états financiers repose sur le principe de la continuité des principes comptables, une fois que ces principes sont adoptés par les organes habilités de l'entité, ils ne doivent pas être modifiés afin que les comparaisons des états financiers successifs dans le temps et dans l'espace soient possibles et pertinentes. « Un changement dans les principes comptables est le résultat de l'adoption d'un GAAP, différent de celui précédemment utilisé. »³¹⁷ Les changements de méthodes comptables les plus fréquents selon Koulayom sont :

- ✓ « Un changement dans la méthode d'évaluation des stocks, comme passer de la méthode LIFO à la méthode FIFO,
- ✓ Un changement dans la méthode d'amortissement, comme passer de la méthode de l'amortissement décroissant à la méthode linéaire,
- ✓ Un changement dans la méthode de comptabilisation des contrats à long terme, comme passer de la méthode d'achèvement des travaux à la méthode d'avancement des travaux.
- ✓ La promulgation d'une norme par le FASB.»

En général, le changement dans les principes comptables est enregistré dans l'exercice du changement. Le retraitement des exercices antérieurs se fait sur la base de la différence entre le montant des réserves au début de l'exercice du changement et les réserves qui auraient dû être constatées dans le bilan, si le nouveau principe comptable avait été adopté par les instances habilitées de manière rétroactive sur tous les exercices concernés.

³¹⁷Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'organisation, 1999, p 297.

Cependant, Langot³¹⁸ a classé les changements qui ont un impact sur le résultat en deux catégories et propose leur traitement comptable :

1. « Ceux qui entraînent l'enregistrement des effets cumulatifs des changements dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel la modification a été adoptée,
2. Et ceux qui entraînent la correction des documents financiers précédemment émis.»

L'enregistrement des changements de méthodes comptables pour la première catégorie s'opère en imputant le changement dans le résultat de la période de modification. En suivant la procédure ci-après :

- ✓ Les états financiers des exercices précédents restent en l'état,
- ✓ L'effet cumulatif des changements dans les principes comptables sur les réserves à l'ouverture des comptes de l'exercice du changement, est comptabilisé dans le résultat de cet exercice. Le montant des retraitements des exercices antérieurs est calculé par la différence entre le montant actuel des réserves à l'ouverture des comptes de l'exercice et le montant des réserves tel qu'il aurait dû être à cette date si le nouveau principe comptable avait été appliqué rétroactivement à tous les exercices antérieurs. Ce montant est constaté dans le compte de résultat de l'exercice du changement.

Quant à la deuxième catégorie il y a lieu de procéder à un redressement rétrospectif des résultats des périodes précédentes, le redressement s'impose dans les cas suivants :

- ✓ Le changement dans la méthode d'évaluation en passant de la méthode LIFO à la méthode FIFO,
- ✓ Un changement dans le traitement comptable des contrats de longue durée,
- ✓ Un changement dans l'enregistrement des éléments des immobilisations incorporelles en particulier la comptabilisation des coûts de développement,
- ✓ Un changement dans la comptabilisation des amortissements,
- ✓ Un changement d'un principe comptable adopté.

Cet avis est aussi partagé par Obert³¹⁹ « Il est à noter qu'aux États-Unis un changement dans la méthode de calcul d'une dépréciation ou d'un amortissement est un changement de méthode comptable (et non un

³¹⁸ Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-saxonne », Economica, 2006, p 267.

³¹⁹ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 432.

changement d'estimation) ».Par contre, Cormier³²⁰ considère que les changements des méthodes d'amortissement sont des changements dans l'estimation et non pas de principes comptables « dans le cas d'un changement de méthode d'amortissement, la modification comptable est considérée comme un changement dans les estimations de la direction et le traitement comptable est prospectif ».

- **Le changement de l'estimation comptable**

« Les estimations sont nécessaires en comptabilité car les états financiers doivent être préparés régulièrement avant que les conséquences de nombreuses transactions soient connues. Il n'est en effet pas possible d'apprécier avec certitude les effets des événements futurs. En revanche, les estimations faites sur la base de jugements propres au comptable ont besoin d'être réactualisées au fur et à mesure de la disponibilité des informations »³²¹.

L'auteur continue et présente les cas d'un changement d'estimation qui peuvent se résumer comme suit :

- ✓ « Les pertes anticipées sur les créances
- ✓ L'obsolescence des stocks,
- ✓ Les valeurs résiduelles des actifs amortissables,
- ✓ Les coûts de garantie,
- ✓ Et les périodes d'étalement de charges sur plusieurs exercices.»

Les changements d'estimations comptables selon Obert³²², « ne doivent pas donner lieu à retraitement des comptes antérieurs, comme le cas des changements de méthodes de principes comptables. Ils doivent être constatés dans la période du changement ou dans la période du changement et les périodes futures, s'ils affectent les deux.»

- **Correction d'erreurs**

Les erreurs portent essentiellement sur :

- ✓ Des erreurs de calcul dans l'évaluation et l'estimation initiales des éléments,
- ✓ La mauvaise comptabilisation des transactions,
- ✓ Et à des erreurs dans la mise en œuvre des principes comptables.

³²⁰Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 82.

³²¹Henri Koulayom, « Les états financiers américains », les éditions d'Organisation, p 298.

³²²Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003,p 432.

Langot évoque une distinction entre les erreurs « Il s'agit d'erreurs affectant le résultat. Ces erreurs sont des erreurs commises au cours de la période précédente. Elles peuvent se compenser au niveau du résultat sur une période de deux ans ; elles sont dites « counter balancing errors». Inversement elles ne se compensent pas ; elles sont dites « non counter balancing errors». Dans l'un et l'autre cas, elles donnent lieu à un redressement par le jeu du compte « prior period adjustment»³²³.

5.5) Regroupement d'entreprises

La norme relative aux regroupements d'entreprises c'est la norme FAS 141 « Business Combinations»³²⁴. Un regroupement d'entreprises consiste dans l'opération ou l'événement dans lequel le preneur obtient le contrôle des avantages économique d'un ou de plusieurs entités. Selon la norme, la comptabilisation des éléments acquis dans le cadre du regroupement d'entreprises se fait sur la base de la juste valeur à la date d'acquisition chez le preneur. Les regroupements d'entreprises permettaient l'application de la méthode de mise en commun d'intérêts.

• Méthode de la mise en commun d'intérêts

« Selon la méthode de la mise en commun d'intérêts, on additionne simplement les éléments des états financiers des entreprises fusionnées. Les états financiers des années antérieures sont présentés comme si les deux entités avaient toujours été regroupées.»³²⁵

Cette méthode évite la reconnaissance d'un écart de consolidation et intéresse les entreprises.³²⁶Désormais, selon plusieurs auteurs la norme américaine exige que tous les regroupements d'entreprises soient comptabilisés selon la méthode de l'acquisition.« Dans la méthode de l'acquisition, les actifs et passifs identifiables apportés sont comptabilisés à leur juste valeur et l'écart entre la valeur globale de l'entité acquise et la valeur des actifs et passifs identifiables est constaté en immobilisations incorporelles (goodwill). »³²⁷La mise en œuvre de la méthode d'acquisition implique les étapes suivantes :

- ✓ Identification de l'acquéreur,
- ✓ Identification de la date d'acquisition,

³²³ Jacqueline Langot, « Comptabilité Anglo-saxonne »,Economica, 2006, p 273.

³²⁴CorporateReporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Price waterhousecoopers 2010,p 34001.

³²⁵Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007. p 120.

³²⁶ Peter Walton, « La comptabilité anglo-saxonne »,La Découverte, 2008, p69.

³²⁷Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 154.

- ✓ Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis,
- ✓ Comptabiliser et évaluer le Goodwill.

5.6) Consolidation

Les normes relatives à la consolidation sont : ARB 43, ARB 51, ARB 18, FAS 94 d'après Robert. Par contre, la formation Mabkhout présente les normes suivantes³²⁸ :

- ✓ **SFAS 94** : consolidation of all majority owned subsidiaries,
- ✓ **ARB 51** : consolidation financial statements,
- ✓ **FIN 46** : consolidation of variable interest entities (an interpretation of ARB 51).

« Un aspect essentiel de la comptabilité anglo-saxonne est la prépondérance des comptes consolidés sur les comptes individuels, utiles essentiellement à des fins fiscales. Quand on parle d'informations financières, il s'agit des comptes consolidés. Aux États-Unis, les comptes sociaux de la société-mère ne sont pas diffusés aux actionnaires. C'est une conséquence du mode de gestion américain »³²⁹ Les normes retiennent seulement la méthode de l'intégration globale pour présentation des comptes consolidés.

Obert³³⁰ fait une description des méthodes de consolidation existantes aux États-Unis, il s'agit des méthodes suivantes :

- ✓ Selon lui, « la méthode d'équivalence des titres n'est pas considérée comme une méthode de consolidation mais comme une méthode d'évaluation de certains titres de participation : ceux des entreprises dites associées et ceux de certaines entreprises sous contrôle conjoint.
- ✓ Quant à la consolidation proportionnelle, si elle existe dans les textes, elle n'est que très rarement appliquée.
- ✓ Aux États-Unis, l'intégration proportionnelle ne s'applique qu'aux co-entreprises qu'à la condition qu'elles ne constituent pas une société séparée et que les associés possèdent un droit direct sur leurs actifs.»

³²⁸ Coporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» Pricewaterhousecoopers 2010,p 31001.

³²⁹ Peter Walton, « Lacomptabilité anglo-saxonne »,La Découverte, 2008,p 68.

³³⁰ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 130.

La méthode de l'intégration globale nécessite la mise en œuvre des étapes suivantes :

1. Homogénéisation des états financiers des filiales entrant dans le périmètre de consolidation,
2. Sommation des états financiers des filiales,
3. Élimination des transactions intragroupes,
4. Élimination des titres de participation et des intérêts minoritaires.

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité. Le contrôle est présumé en cas de détention directe ou indirecte de la majorité des droits de votes. Il peut aussi être démontré par tout autre élément de fait tel que la détention du pouvoir de décision dans les organes de gestion de l'entité. Par contre, Obert soulève deux exceptions qui n'ont pas le contrôle voulu pour une consolidation, à savoir³³¹ :

- ✓ « Le contrôle exercé est temporaire,
- ✓ La filiale qui est en réorganisation judiciaire, en banqueroute, opère sous des restrictions de change où il existe des restrictions gouvernementales si sévères que la capacité de la maison-mère d'exercer un contrôle effectif peut être mise en doute.»

Obert continue et soulève que les filiales qui sont exclues du périmètre de la consolidation, sont comptabilisées au coût ou à la juste valeur.

5.7) Opération effectuée en monnaie étrangère

Les normes concernées par les opérations effectuées en monnaie étrangère sont :

- ✓ **FAS 52** : Foreign currency translation,
- ✓ **FAS 84** : Induced conversions of convertible debt,
- ✓ **APB 3**: The statement of source and application of funds.

« La monnaie fonctionnelle y est définie comme la monnaie de l'environnement primaire dans lequel une entité opère. Selon que l'unité contrôlée soit autonome ou non autonome, la monnaie fonctionnelle est la monnaie locale ou la monnaie de l'entité qui établit les états financiers »³³². Cormier³³³ présente la définition suivante de la monnaie fonctionnelle :

³³¹Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 131.

³³²Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p417.

³³³Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica ,2007, p 163.

« La monnaie fonctionnelle est la monnaie d'échange dans laquelle l'entité opère de façon générale, c'est-à-dire la monnaie qui génère les flux de trésorerie. Le plus souvent, la monnaie fonctionnelle est celle du pays où l'entité est située ». Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, selon les références US GAAP à l'entrée dans la monnaie fonctionnelle en appliquant au montant le cours de change en vigueur entre la monnaie de fonctionnement et la monnaie étrangère à la date de la transaction.

5.8) L'abandon d'activités

« Une activité abandonnée est définie comme une composante d'une entité qui a été cédée ou qui est destinée à l'être et qui répond aux conditions suivantes :

- ✓ Les opérations et flux de trésorerie de cette composante sont ou seront éliminés des activités poursuivies du fait de la cession,
- ✓ L'entité ne conserve pas d'implication significative dans la gestion courante de cette composante après sa cession.

En US GAAP, l'abandon d'activité doit faire l'objet d'une information spécifique dans le compte de résultat³³⁴. « Un actif à long terme destiné à être abandonné est radié du bilan au moment où il cesse d'être utilisé. Lorsque l'entreprise s'engage à poursuivre un plan visant l'abandon d'un actif à long terme avant la fin de sa durée de vie utile estimée antérieurement, les estimations relatives à l'amortissement sont révisées pour refléter l'utilisation de l'actif pendant sa durée de vie utile abrégée. Le fait qu'un actif à long terme continue d'être utilisé démontre l'existence d'un potentiel de service. Ce n'est donc que dans des cas exceptionnels que la juste valeur d'un actif à long terme destiné à être abandonné sera nulle (ou égale à sa juste valeur) pendant que l'actif est utilisé. Un actif à long terme temporairement inutilisé n'est pas comptabilisé comme s'il était abandonné. »³³⁵

5.9) Éléments exceptionnels et extraordinaires

« La notion d'éléments extraordinaires est donnée par la norme APB 30 qui distingue deux critères (nature inhabituelle, rareté de la circonstance) et donne des exemples de prise en compte (expropriation, catastrophe naturelle). Un résultat extraordinaire peut être dégagé dans le compte de résultat. »³³⁶

³³⁴Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 384.

³³⁵Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 85.

³³⁶Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 375.

Cormier précise que Le normalisateur américain « ne fait pas la distinction entre élément exceptionnel et élément non exceptionnel. Il fait plutôt la distinction entre les éléments qui concernent l'exploitation normale de l'entreprise des autres éléments.»³³⁷

Par contre, Obert soulève que le normalisateur américain « reconnaît la notion d'éléments extraordinaires qui distingue deux critères (nature inhabituelle, rareté de la circonstance) et donne des exemples de prise en compte (expropriation, catastrophe naturelle). Un résultat extraordinaire peut être dégagé dans le compte de résultat.»³³⁸

Après la présentation des normes comptables des deux référentiels IAS/IFRS et US GAAP respectivement au chapitre II et au chapitre III, nous présentons ci-après les différents amendements qui ont été opérés au niveau des normes.

³³⁷Denis Cormier, « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », Economica, 2007, p 86.

³³⁸Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », Dunod, 2003, p 375.

**ETAT DES AMENDEMENTS DANS LE CADRE DE L'HARMONISATION
(IFRS/US GAAP) ET DE L'AMELIORATION DES IAS/IFRS**

Amendements de la Norme	L'Objet de L'Amendement	Année de l'entrée en vigueur
<u>La norme IAS 1</u> : Présentation des états financiers	Amélioration de la présentation des états financiers individuels des entreprises non lucratives	2011
<u>La norme IAS 14</u> : Informations sectorielles	Annulée et remplacée par IFRS 8 : secteurs opérationnels	2009
<u>IAS 8</u> : Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	Révisée en 2003 Correction de la notion : erreur fondamentale	2005
<u>IAS 24</u> : Informations relatives aux parties liées	Révisée en 2003 modification de la définition d'une partie liée et des informations à fournir	Non fixée
<u>IAS 10</u> : Evénements postérieurs à la date de clôture	Révisée en 2003, renommée « événements postérieurs à la date de reporting	2007
<u>IAS 33</u> : Résultats par action	Révisée en 2003	2005
<u>IAS 21</u> : Effets des variations des cours des monnaies	Révisée en 2003	2005
<u>IAS 20</u> : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	Convergence entre IFRS/US GAAP	Non fixée
<u>IAS 18</u> : Produits des activités ordinaires	Convergence entre IFRS/US GAAP	2011
<u>IAS 2</u> : Stocks	Révisée en 2003 Améliorations	2005
<u>IAS 16</u> : Immobilisations corporelles	Révisée en 2003 Améliorations	2005
<u>IAS 36</u> : Dépréciation d'actifs	Révisée en 2003	2004

Amendements de la Norme	L'Objet de L'Amendement	Année de l'entrée en vigueur
IAS 23 : Coûts d'emprunts	Convergence entre IFRS/US GAAP	2009
IAS 35 : Abandons d'activités	Convergence entre IFRS/US GAAP	2005
IAS 40 : Immeubles de placement	Révisée en 2003 Amélioration	2005
IAS 19 : Avantages du personnel	révisée	2001
IFRS 2 : Paiements fondés sur des actions	Révisée en 2008	2009
IAS 17 : Contrats de location	Révisée en 2003 Convergence entre IFRS/US GAAP	2005
IAS 12 : Impôts sur le résultat	Révisée en 2009 Convergence entre IFRS/US GAAP	Non fixée
IAS 27 : Financiers consolidés et individuels	Révisée en 2008 Améliorations	2009
IAS 28 : Participations dans les entreprises associées	Révisée en 2003 Amélioration	2005
IAS 31 : Information financière relative aux participations dans les entreprises	Révisée en 2003 Amélioration	2005
IFRS 3 : Regroupements d'entreprises	Révisée en 2008	2009
IFRS 4 : Contrats d'assurance	Révisée en 2009	Non fixée
IFRS 1 : Première adoption des normes d'information financière	Révisée en 2008	2009

Tableau 6 : État des amendements dans le cadre de l'harmonisation (IFRS/US GAAP) et de l'amélioration des.

Source : Corporate Reporting Group « Mémento des normes internationales, d'information financière (IFRS) : positionnement des normes comptables tunisiennes (NCT)- de la théorie à la pratique» PricewaterhouseCoopers 2010.

Conclusion du troisième chapitre

Par cette présentation des US GAAP par thèmes, nous avons essayé de mettre en évidence la particularité de la comptabilité anglo-saxonne.

Cette particularité démontrée tout au long de cette recherche est due essentiellement aux caractéristiques de la société américaine qui se différencie par sa diversité.

L'exhaustivité de la présentation de la comptabilité anglo-saxonne n'a pas été notre objectif. Nous avons limité notre recherche uniquement sur les thèmes développés par le SCF, aux fins de comparaison entre les trois référentiels qui est développée au chapitre V de cette recherche.

Le chapitre suivant est consacré aux réformes comptables engagées en Algérie.

CHAPITRE IV.

LES REFORMES COMPTABLES EN ALGERIE

L'Algérie a entamé depuis l'indépendance une série de réformes économiques qui ont influencé le système comptable algérien. Dans cette première section nous allons présenter les réformes économiques entreprises par l'Algérie, en évoquant leurs évolutions et en identifiant le système comptable de chaque période. Puis nous aborderons la réforme comptable engagée en Algérie et nous terminons cette section par la présentation des limites du PCN.

Dans la deuxième section, nous allons présenter l'essentiel du Système Comptable Financier et les dispositions afférentes aux thèmes suivants :

Les sources du droit comptable national, la présentation des états financiers, les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, les placements financiers, la dépréciation des actifs, les stocks, les contrats de location, les contrats de constructions, les avantages du personnel, les changements de méthodes comptables d'estimation et de correction d'erreurs, les provisions, la consolidation, les regroupements d'entreprises.

Dans la troisième section, nous allons établir une comparaison entre le PCN et SCF. En relevant les divergences entre le PCN et le SCF qui seront présentées par thème en faisant ressortir l'essentiel de la divergence entre les deux systèmes comptables, suivi par la présentation des définitions nécessaires à la bonne compréhension.

SECTION 1 : LES EVOLUTIONS DE L'ENVIRONNEMENT ECONOMIQUE

ALGERIEN :

L'objectif de cette première section n'est pas de présenter les réformes économiques entreprises par l'Algérie, mais de présenter l'essentiel des évolutions de l'environnement économique dans lequel s'appliquait et s'applique toujours le système comptable algérien. Généralement l'environnement économique algérien peut se résumer en deux étapes :

- Economie planifiée,
- Economie en transition.

1.1).Economie planifiée

La période de l'économie planifiée peut être divisée par période comme suit :

- 1) De l'indépendance à 1965 : cette période est caractérisée par :
 - Selon M E BENISSAD³³⁹ par une première économie algérienne dite traditionnelle constituée essentiellement de l'agriculture.
 - La reprise en main d'une économie embryonnaire délaissée par le départ des colons et la naissance de l'autogestion³⁴⁰
 - De plus, l'effort de développement exigeait un niveau de mobilisation de moyens financiers et humains qui dépassait les possibilités des unités autogérées. Ainsi sont nées les sociétés nationales chargées d'organiser l'activité de tout un secteur. Création en 1964 de la Société Nationale pour le transport et la commercialisation des hydrocarbures (SONATRACH).
 - En 1965 s'est opéré le passage de l'autogestion aux Sociétés Nationales dans les secteurs industriels et des services.
 - Le régime du socialisme, qui a exigé l'intervention de l'Etat dans la vie économique en tant qu'agent économique en monopolisant l'ensemble des activités économiques de la Nation³⁴¹

³³⁹ M E Benissad « Economie du développement de l'Algérie sous-développement et socialisme » OPU 1982 p 05.

³⁴⁰ A. Benbitour « l'Expérience algérienne de développement 1962- 1991 leçons pour l'avenir » éditions techniques de l'entreprise ISGP Editions 1992 p 10.

³⁴¹ A. Benbitour 1998 « l'Algérie au troisième millénaire Défis et potentialités » page 18.

- La mise en valeur des ressources naturelles, la création des entreprises publiques qui ont été gérées au niveau central, la création des emplois³⁴²
 - Economie financée essentiellement par la vente des hydrocarbures³⁴³
- 2) Période allant de 1966 à 1967 : cette période est caractérisée par l'industrialisation massive.
- 3) Période allant de 1967 à 1978 : cette période est caractérisée par :
- La mise en place des structures nécessaires à la planification du développement économique et la construction d'un Etat solide et structuré. La gestion socialiste des entreprises a transformé le fonctionnement de l'entreprise en introduisant de nouveaux éléments organisationnels.³⁴⁴
 - Le choix de la planification comme instrument d'encadrement et de régularisation de l'économie.³⁴⁵
- 4) Période allant de 1978 à 1979 : cette période est marquée par la réalisation des projets en retard des plans de développements précédents³⁴⁶
- 5) La période allant de 1980 à 1988 : cette période est caractérisée par :
- L'application des deux plans quinquennaux,
 - L'objectif attribué aux entreprises publiques est de réaliser le programme d'investissement sans souci de rentabilité,
 - Le commencement des restructurations,³⁴⁷
 - La promulgation de la loi 82-13 du 18/08/1982 portant sur la constitution et le fonctionnement des sociétés mixtes.
 - Le changement statutaire des entreprises publiques avec la promulgation de la loi 88-01 du 12/01/1988 portant loi d'orientation des entreprises publiques économiques,
 - L'Etat n'intervient plus comme agent économique mais plutôt en tant que puissance publique.

³⁴² L. Aouragh « L'Economie algérienne à l'épreuve de la démographie » 1996 page 81.

³⁴³ C. Ardouin « Economie algérienne, quelles perspectives » 1995 page 14.

³⁴⁴ A. Bouyacoub « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie » volume II OPU 1988 p 233.

³⁴⁵ A. Benachenhou « L'Expérience algérienne de la planification et de développement » p 48.

³⁴⁶ M. Ecrement « L'Indépendance politique et libération économique » un quart de siècle du développement de l'Algérie 1962-1985 p 271.

³⁴⁷ A. Bouyacoub « La gestion de l'entreprise algérienne en Algérie » 1988 tome 2 page 374.

A notre avis et d'après la lecture des ouvrages des différents auteurs qui ont écrit sur la gestion des entreprises en cette période, il est clair qu'il n'a été accordé que peu d'intention à la comptabilité dans la gestion de l'entreprise publique. Par contre, dans la deuxième période ci-dessous, les choses ont changé. Le besoin d'un changement de système comptable s'est fait sentir suite à la volonté et au rapide développement économique, qui sont venus bouleverser la technique comptable qui restait figée depuis sa création. Saadi soulève que le plan comptable national est dépassé et qu'il répond que partiellement aux nouvelles données économiques et il ajoute que « la refonte du plan comptable national s'est avérée impérative dans un contexte d'accélération du processus de réformes et de prolifération de problématiques comptables dans tous les secteurs »³⁴⁸.

Par contre, Belkharroubi³⁴⁹ relève l'inverse que la réforme comptable engagée par le normalisateur n'est pas justifiée et il ajoute que « le plan comptable convenait au stade de développement actuel de l'économie »

1.2). Economie en transition

Nous présentons ci-après le changement qui a été opéré durant cette période de transition :

Période allant de 1988 à 2014 : cette période est caractérisée par :

- La clarification de la relation de l'Etat avec l'entreprise publique en promulguant la loi 95-25 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat qui vient donner plus d'autonomie aux entreprises publiques.
- Apparition du nouveau système de planification³⁵⁰.

Cette période est marquée par l'ajustement structurel qui est un ensemble de mesures déployées par l'Etat, afin :

- De réduire ou de supprimer des déséquilibres économiques et financiers, internes et surtout externes,
- Et d'instaurer les éléments constitutifs d'une économie de marché (considérée comme le cadre favorable à une croissance économique

³⁴⁸Sadi NacerEddine (2012) Article portant sur « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché ». Page 16.

³⁴⁹ Thèse Doctorat d'Etat de Mr Belkharroubi Hocine portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus » année universitaire 2010/2011. Pages 250 et 251. Université d'Oran.

³⁵⁰ A.Bouzidi« La réforme de l'entreprise publique, le nouveau système de planification» OPU 1989p24.

stable et équilibrée et à une amélioration durable du bien-être de la population)³⁵¹.

Cette période a été la période des réformes économiques et politiques engagées à partir de 1988³⁵². Ce n'est qu'à partir des années 1990 que l'on a commencé à s'interroger sur le véritable objectif d'une entreprise comme l'a signalé Mokhtar Belaiboud « L'objectif de toute firme privée ou publique est de satisfaire au mieux sa clientèle, de rentabiliser davantage ses moyens pour parvenir à l'amélioration de ses résultats économiques, financiers, éléments essentiels de consolidation de son avenir »³⁵³.

En avril 1994, les pouvoirs publics ont signé un accord avec le FMI pour un ajustement structurel de l'économie nationale, et, des mesures sont imposées à l'Algérie par cet organisme international. En effet, la première de ces mesures concerne la dévaluation de plus de 40 % du dinar. Les discussions avec le Club de Paris pour un rééchelonnement de la dette privée vont imposer au pays des mesures draconiennes, entre autres :

- La libéralisation et la concurrence entre les opérateurs économiques,
- L'ouverture du capital public aux actionnaires privés, en quelque sorte la privatisation des entreprises publiques,
- L'élagage des entreprises non viables économiquement,
- La liberté des prix,
- Et plus tard la convertibilité du dinar, monnaie nationale,
- La privatisation des entreprises publiques,
- La création de la bourse³⁵⁴,
- La volonté de s'associer avec l'Union Européenne (UE) et d'adhérer à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC),
- La libéralisation du commerce extérieur et l'abaissement des barrières douanières,
- La libéralisation des prix et la circulation des capitaux,
- L'encouragement de la concurrence.

³⁵¹H Benissad « La réforme économique en Algérie (ou l'indicible ajustement structurel)OPU 1991 p 41.

³⁵²Hamid Hamidi « Réforme économique et propriété industrielle » OPU 1993 P 1.

³⁵³ Mokhtar Belaiboud « De la survie à la croissance de l'entreprise » OPU 1995 p 22.

³⁵⁴(Décret législatif 93-10 du 23/05/1993 relatif à la banque des valeurs mobilières modifié et complété par l'ordonnance 96-10 du 10/01/1996.

Saadi présente les réformes économiques et sociales relatives au contexte de l'économie en transition qui ont suscité la refonte du plan comptable national, il s'agit de :

1. « La privatisation par commercialisation (ou formelle) des entreprises publiques. Toutes les entreprises publiques économiques ont basculé dans l'autonomie de gestion, dotées d'un statut de sociétés par actions et d'un capital social,
2. La restructuration organisationnelle et industrielle des entreprises publiques intégrées ou en position dominante (monopole) par filialisation,
3. L'assainissement financier par l'apurement de lourds passifs et des pertes des entreprises publiques,
4. L'assainissement des comptes par réhabilitation de la comptabilité de toutes les entreprises publiques,
5. La clarification des droits de propriété, notamment patrimoniaux : foncier, investissements, capital social, créances et dettes détenues en particulier sur l'Etat et ses démembrements,
6. La réforme du système fiscal avec en particulier l'introduction de la TVA,
7. La promulgation d'une loi sur la concurrence,
8. La révision du code de commerce et des sociétés commerciales avec notamment l'institution du commissariat aux comptes dans toutes les entreprises publiques autonomes et du notariat,
9. La réforme du système bancaire,
10. La mise en place d'une bourse des valeurs mobilières (BVM) et d'une Commission de contrôle des opérations de bourse (COSOB)»³⁵⁵.

1.3). Les réformes comptables

Les réformes comptables engagées par les pouvoirs publics peuvent se résumer en trois périodes :

Période allant de l'indépendance jusqu'à 1975 : le système comptable appliqué à cette période était le Plan Comptable Général français de 1957, qui était plus adapté à une économie de marché qu'à une économie planifiée³⁵⁶.

³⁵⁵ Sadi NacerEddine (2012) Article portant sur « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché ». page 14.

³⁵⁶ M.Mehadjbia, Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national algérien, 1978, p.15-19.

Période allant de 1976 à 2009 : le système comptable appliqué était le PCN, promulgué en 1975 ; son application concrète débute en 1976. Dans cette période, le PCN a connu quatre additifs à savoir :

- La circulaire 185/DC/CE/89/047³⁵⁷,
- La circulaire 635F/DC/CE/90/046³⁵⁸,
- L'instruction 001/95 du 02-octobre-1995³⁵⁹,
- L'instruction 518/MF/DGC du 21/avril/1997³⁶⁰.

Période allant de 2010 à nos jours : le système comptable appliqué est le SCF, promulgué par la Loi N°07 du 25/11/2007 ; son application commence en 2010.

Après avoir présenté l'essentiel de l'évolution de l'environnement économique et de la réforme du système comptable, nous allons présenter ci-après les limites du PCN en période d'économie en transition.

1.4). Les Limites du PCN 1975

Le PCN en période d'économie en transition ne répondait plus aux exigences de cette économie puisqu'il a été conçu uniquement pour une économie dite planifiée. Suite à cette inadaptation, des insuffisances ont été enregistrées, qui peuvent se résumer comme suit :

L'absence d'un cadre conceptuel qui définit la terminologie et qui fixe les méthodes d'évaluation et de comptabilisation,

- Il présentait beaucoup de divergences par rapport à la doctrine comptable internationale,
- Le manque de traitement de certaines opérations, comme par exemple (Crédit-bail, la construction sur sol d'autrui, la concession, les opérations en monnaies étrangères, les événements postérieurs à la clôture, les investissements incorporels, les fusions, les liquidations, la consolidation, les contrats à long terme, les impôts différés, les congés à payer, l'activation des frais de recherche et développement, les engagements de retraite, le changement des méthodes comptables, etc...,

³⁵⁷La circulaire 185/DC/CE/89/047 du 24/ mai/ 1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises.

³⁵⁸La circulaire 635F/DC/CE/90/046 du 11/ mars /1990 relative à la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéficiaires de l'entreprise.

³⁵⁹L'instruction 001/95 du 02-octobre-1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation, traite des modes de comptabilisation des opérations spécifiques aux fonds de participations.

³⁶⁰L'instruction 518/MF/DGC du 21/avril/1997relative à la comptabilisation et la réintégration de l'écart de réévaluation, précise les sous-comptes du compte 15 : écart de réévaluation et les modalités de comptabilisation.

- La méthode du coût historique la seule méthode d'évaluation des actifs et passifs permise par le PCN,
- Le nombre important des documents des états financiers, dix-sept tableaux,
- l'inventaire permanent, unique méthode de la tenue des stocks, aucune méthode n'est préconisée pour l'évaluation des sorties de stocks,
- Le PCN 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,
- D'après C. Toubache « Les principes évoqués par le PCN ne sont pas censés guider et orienter le travail comptable »³⁶¹. De plus, Toubache identifié ces principes comptables et les résume dans le tableau ci-après.

Principes	Localisation
Exhaustivité	Article 04 et 05 du PCN
Monétarisme et partie double	Article 9 du PCN
Justification	Article 10 du PCN, Article 191 du code des impôts indirects
Non compensation	Article 11 du PCN
Sincérité	Article 13 du PCN
Annualité	Article 16 du PCN
Coût historique	Article 18 et 21 du PCN
Prudence	Article 22, 23 du PCN Article 718 du code de commerce
Patrimonialité	Article 24 du PCN
Séparation des exercices	Article 30 du PCN
Permanence des méthodes	Article 717 du code de commerce

Tableau 7 : Principes comptables du plan comptable national de 1975

Source : Toubache Chakib « Mémoire de Magister portant sur la normalisation comptable internationale et réforme comptable en Algérie », année universitaire 2010/2011 p138.

³⁶¹ Toubache Chakib « Mémoire de Magister portant sur la normalisation comptable internationale et réforme comptable en Algérie », année universitaire 2010/2011 p138.

SECTION 2 : LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

Cette section est réservée à la présentation du système comptable financier.

2.1) les sources du droit comptable national

Le droit comptable algérien est constitué essentiellement par le système comptable financier, approuvé par la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 qui a remplacé le Plan Comptable National de 1975. Le système comptable financier a permis une normalisation certaine de la comptabilité dite financière avec :

- Un cadre conceptuel,
- Une terminologie,
- Des règles d'évaluations et comptabilisations des opérations,
- Des modèles des états financiers.

Cette loi précitée a été suivie par les décrets et arrêtés suivants :

- Le décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008, portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier,
- L'arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes,
- Le décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 portant sur les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

Le droit comptable, selon Françoise REY³⁶² est influencé par son environnement :

- Science économique,
- Droit civil et commerce,
- Droit fiscal,
- Droit Social,
- Technologie,
- Politique de Gestion.

³⁶² Françoise Rey « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique » éditions CNRS 1979 pages 14.

A cet environnement, on ajoute les attributions accordées au Conseil National de la Comptabilité, CNC, qui peuvent se résumer comme suit³⁶³ :

- De réunir et d'exploiter toutes 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 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.

En outre, le système comptable financier est influencé par les normes internationales IFRS, comme il a été soulevé par le Ministre des Finances en l'occurrence Karim Djoudi dans la préface du système comptable financier, paragraphe ci après :« Ce nouveau référentiel comptable, compatible avec les normes IAS/IFRS, a introduit des changements très importants au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation et de la nature et du contenu des états financiers que devront produire les entités soumises à la tenue d'une comptabilité financière ». (Voir en ANNEXE E La liste des normes comptables algériennes).

Nous allons maintenant présenter les dispositions du SCF relatives aux thèmes suivants :

- Les états financiers,
- Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs,
- Les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs,
- Les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.

³⁶³Décret exécutif n° 96-318 du 25/09/1996, portant création et organisation du CNC.

« Le cadre conceptuel du système comptable financier constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables nationales, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation. Le cadre conceptuel définit le champ d'application, les principes et conventions comptables, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges. »³⁶⁴ Il constitue la référence pour l'établissement de nouvelles normes, il facilite l'interprétation des opérations ou des événements non explicitement prévus par les dispositions du SCF. Le cadre conceptuel dicte les principes comptables qui doivent être appliqués par une entité. L'information fournie dans les états financiers doit revêtir les caractéristiques qualitatives de pertinence, de fiabilité, de comparabilité et d'intelligibilité.

2.2).Présentation des états financiers selon le SCF

Conformément au point 210-1 du SCF, les états financiers comprennent :

- Le Bilan,
- Le compte de résultat,
- Le tableau des flux de trésorerie,
- Le tableau de variations des capitaux propres,
- L'annexe.

(Voir en Annexe F le modèle des états financiers selon le SCF)

a. Le BILAN

La présentation des éléments des actifs et des passifs dans le bilan se fait par la distinction des éléments courants et des éléments non courants. Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif. Il fait apparaître de façon distincte les rubriques suivantes :

A L'ACTIF

- Les immobilisations incorporelles,
- Les immobilisations corporelles,
- Les amortissements,
- Les participations,
- Les actifs financiers,

³⁶⁴ Art. 7 du chapitre II du Système Comptable Financier, Ministère des Finances, ENAG Editions 2009, CF p 10.

- Les stocks,
- Les actifs d'impôt,
- les impôts différés actif,
- Les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés,
- La trésorerie positive et équivalente de trésorerie positive.

AU PASSIF

- Les capitaux propres,
- Le capital émis,
- Les réserves,
- Le résultat net de l'exercice,
- Les passifs non courants portant intérêts,
- Les fournisseurs et autres créditeurs,
- Les passifs d'impôt,
- Les impôts différés passif,
- Les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance)
- La trésorerie négative et équivalente de trésorerie négative.

Le SCF permet aussi une présentation du bilan selon la liquidité et l'exigibilité pour les établissements financiers.

b. Le compte de résultat

Selon le SCF, le compte de résultat par nature est obligatoire dans la présentation des états financiers. Les informations minimales présentées au compte de résultat par nature sont les suivantes :

- Produits des activités ordinaires,
- Produits financiers et charges financières,
- Charges de personnel,
- Impôts, taxes et versements assimilés,
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations
- Résultat des activités ordinaires,
- Éléments extraordinaires en produits et charges,
- Résultat net de l'exercice.

Les entités ont également la possibilité de présenter dans l'annexe un compte de résultat par fonction.

c. Les tableaux des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon l'origine des flux de trésorerie, qui peuvent se présenter comme suit :

- 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 et sur acquisition d'immobilisations corporelles et encaissements sur cession d'immobilisations corporelles),
- 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,
- Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont présentés soit par une méthode directe soit par une méthode indirecte.

Le tableau des flux de trésorerie est présenté selon deux méthodes :

- La méthode directe,
- La méthode indirecte.

d. Le tableau de variation des capitaux propres

Le tableau de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements des éléments des capitaux propres au cours de l'exercice. Les informations minimales à présenter dans ce tableau sont :

- Le résultat net de l'exercice,
- Les changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres,
- Les opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement.),
- Les distributions de résultat et affectations.

e. L'annexe aux états financiers

L'annexe est un document de synthèse des états financiers. L'annexe fournit les explications nécessaires pour une meilleure compréhension des états financiers ; elle complète autant que de besoin les informations utiles aux utilisateurs des états financiers pour une bonne présentation de l'image fidèle. L'annexe des états financiers comporte les informations suivantes :

- Les règles et les méthodes comptables appliquées pour l'enregistrement et l'établissement des états financiers,
- La conformité aux normes est à préciser et toute dérogation est expliquée et justifiée et commentée,
- Les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension des états financiers,
- Les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société-mère etc. ...,
- Les informations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle,
- L'indication des modes d'évaluation appliqués aux divers postes des états financiers, en particulier :
 - En matière d'évaluation des amortissements des éléments corporels et des éléments incorporels figurant au bilan,
 - En matière d'évaluation des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 20% du capital,
 - En matière d'évaluation des pertes de valeurs,
 - En matière d'évaluation des provisions,
 - En matière d'évaluation et de suivi des stocks,
 - En matière d'évaluation des actifs et des passifs.

Les notes annexes aux états financiers sont présentées en faisant le renvoi à l'information dans les documents des états financiers à savoir le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres. Les mêmes principes et règles sont observés pour la présentation de l'information financière que ceux des autres documents des états financiers. L'enregistrement d'une information financière dans l'annexe ne peut remplacer en aucun cas une information qui doit être enregistrée dans les autres documents des états financiers.

Deux critères essentiels permettent de déterminer les informations à faire figurer dans l'annexe :

- Le caractère pertinent de l'information,
- Son importance relative.

En effet, l'annexe ne doit comprendre que les informations significatives, susceptibles d'influencer le jugement que les utilisateurs des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière, trésorerie et le résultat de l'entreprise.

2.3). Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs

a. Immobilisation incorporelles

Selon le SCF, une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel (sans substance physique), contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires (la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives). Pour qualifier une immobilisation comme étant une immobilisation incorporelle, elle doit répondre aux trois caractéristiques suivantes :

- Caractère identifiable : l'immobilisation incorporelle peut être cédée, transférée, louée, échangée,
- Contrôle d'une ressource,
- Existence d'avantages économiques futurs.

Les différentes sortes d'immobilisations incorporelles sont Les licences, les droits de reproduction, les quotas d'importations, les franchises. Ne constituent pas une immobilisation incorporelle selon le SCF les :

- Les frais d'établissement,
- Les dépenses de formation,
- Les dépenses de publicité et de promotion,
- Les dépenses de délocalisation ou de réorganisation, le goodwill généré en interne.

Comptabilisation initiale et évaluation d'une immobilisation incorporelle :

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée en actif :

- S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif, iront à l'entité,
- Si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

Les immobilisations incorporelles peuvent résulter :

- D'acquisitions séparées (avantage économique satisfaisant),
 - De création en interne,
 - D'échange entre deux unités,
 - De regroupement d'entreprises (avantage économique satisfaisant).
- L'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle est basée sur son coût lors de son acquisition.

Le coût initial des immobilisations acquises séparément =

Prix d'achat - (rabais + remises + escompte) + coûts de la mise en marche de l'actif + honoraires attribuables + tests de fonctionnements. (Actualisation si le paiement est à terme).

Le coût initial des immobilisations générées en interne =

Coût de production = coûts directs (coûts de matières et services, coûts de personnel, droits d'enregistrement et amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'actif).

Le coût initial des immobilisations acquises par échange = La juste valeur.

Le coût initial des immobilisations acquises par regroupement = La juste valeur à la date d'acquisition.

La création d'une immobilisation en interne :

La création d'une immobilisation en interne se fait en deux phases :

- Phase de recherche,
- Phase 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 « avantages économiques ».
- L'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses.

Evaluation postérieure à la comptabilisation initiale

L'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle peut se faire selon le SCF en deux méthodes :

- 1- Modèle du coût : les immobilisations incorporelles sont évaluées à leur coût initial, moins les cumuls des amortissements et les cumuls des pertes de valeurs constatés.
- 2- Modèle de réévaluation : cette méthode repose sur l'existence d'un marché actif pour la détermination de la valeur. Les immobilisations incorporelles sont réévaluées à leur juste valeur, après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Les dépenses engagées sur immobilisations incorporelles

Les dépenses ultérieures engagées sur les immobilisations incorporelles déjà comptabilisées en immobilisations sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'actif. Par contre si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que les avantages économiques futurs issus de l'immobilisation vont augmenter, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'immobilisation. Les dépenses qui aboutissent à une augmentation des avantages futurs, sont par exemple :

- Les dépenses engagées pour la modification d'une immobilisation incorporelle permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité,

Amortissement des immobilisations incorporelles

L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif incorporel et il est comptabilisé en charge. Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle est réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité, en tenant compte de la valeur résiduelle, la valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir d'une immobilisation incorporelle à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est généralement nulle. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement, des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe aux états financiers. Selon le SCF, les immobilisations incorporelles non amortissables doivent faire l'objet de dépréciation.

Dépréciation des immobilisations incorporelles

Si la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle-ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur. Valeur recouvrable c'est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.

b. Immobilisations corporelles

Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture 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. Les éléments de faible valeur (généralement en-dessous de 30.000,00 DA) peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne peuvent pas être comptabilisés en immobilisations corporelles.

Les matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisation corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entité compte les utiliser au-delà d'un exercice. Les dépenses liées à l'environnement et à la sécurité sont considérés comme des immobilisations corporelles si elles permettent à l'entité d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs de l'entité.

La comptabilisation initiale

Les immobilisations corporelles sont comptabilisées à leur coût directement attribuable, incluant les coûts d'acquisition et de mise en place, taxes payées et autres par charges directes. Par contre, le SCF exclut du coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage. Deux conditions sont fixées par le SCF quant à la comptabilisation d'une immobilisation corporelle :

- S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cette immobilisation iront à l'entité,
- Si le coût de l'immobilisation peut être évalué de façon fiable.

Le coût d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même est constitué par le coût des matériaux, de la main d'œuvre et les autres charges de production relatives à l'immobilisation. Le coût de démantèlement d'une immobilisation corporelle à la fin de sa durée d'utilité ou le coût de rénovation d'une immobilisation est à ajouter au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité. Les composants d'une immobilisation corporelle sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilités différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

L'évaluation à la clôture de l'exercice

L'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle peut se faire selon le SCF en deux méthodes :

- 1- Modèle du coût : les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût initial, moins les cumuls des amortissements et les cumuls des pertes de valeurs constatés.
- 2- Modèle de réévaluation : cette méthode repose sur l'existence d'un marché actif pour la détermination de la valeur. Les immobilisations corporelles sont réévaluées à leur juste valeur, après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

L'amortissement des immobilisations corporelles

L'amortissement : Est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée, selon un plan d'amortissement et en tenant compte de la valeur résiduelle probable de l'immobilisation corporelle. La valeur résiduelle d'une immobilisation corporelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir d'une immobilisation corporelle à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. La durée d'utilité est :

- Soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser l'immobilisation corporelle amortissable.
- Soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'immobilisation corporelle.

Le mode d'amortissement : le mode d'amortissement d'une immobilisation corporelle est le reflet de l'évolution de la consommation des avantages économiques de cette immobilisation corporelle par l'entité. Le SCF prévoit quatre modes d'amortissement à savoir :

1. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif,
2. Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif,
3. Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif,
4. Le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif.

Les dépenses ultérieures sur une immobilisation corporelle

Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles déjà comptabilisées en immobilisation sont comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'immobilisation corporelle. Si elles augmentent la valeur comptable de l'immobilisation corporelle, c'est-à-dire quand il est probable d'augmenter les avantages économiques futurs, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'immobilisation.

c. Immeuble de placement

D'après le SCF, un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain, bâtiment ou partie d'un bâtiment) détenu pour retirer des loyers. Par conséquent un immeuble de placement n'est pas destiné à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives, ou à être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire. Il existe deux méthodes d'évaluations des immeubles de placement préconisées par le SCF :

- La méthode du coût et la méthode de la juste valeur.
- La méthode du coût : les immeubles de placement sont évalués, à leur coût initial diminué des amortissements et des dépréciations.

Comptabilisation d'un immeuble de placement

Selon le SCF, un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, uniquement lorsque :

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement, iront à l'entreprise,
- Le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

Évaluation d'un immeuble de placement

Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- Soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs (méthode du coût),
- Soit sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).

La méthode d'évaluation choisie est appliquée à tous les immeubles de placement sans distinction et jusqu'à leur sortie du patrimoine de l'entité des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation. Dans le cas où la juste valeur (méthode de la juste valeur) d'un immeuble de placement ne pourrait pas être déterminée de façon fiable. L'évaluation de l'immeuble de placement se fera selon la méthode du coût en indiquant en annexe les raisons pour lesquelles la méthode de la juste valeur n'a pas été appliquée.

La variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisée dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit soit en perte ou en profit. La juste valeur de l'immeuble de placement doit correspondre à la valeur réelle du marché à la date de clôture de l'exercice.

d. Stock et encours

Ils représentent les actifs courants qui sont :

- Détenus par l'entreprise sous forme de marchandises pour être vendues dans le cadre normal de l'activité, (par exemple les marchandises achetées et détenues pour la revente, ou les biens immobiliers détenus pour la revente).
- Détenus par l'entreprise sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services (par exemple les matières premières et fournitures entrant dans le processus de production).

Évaluation des stocks

L'évaluation initiale des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à leur endroit, le coût des stocks comprend :

- Coûts d'acquisition (achats marchandises, matières premières et consommables)
- Les frais directs d'acquisition,
- Frais généraux, frais financiers et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Distinction entre éléments fongibles et non fongibles

Selon le SCF, les éléments fongibles sont les éléments qui ne peuvent pas être identifiés unitairement, séparément dans le stock de l'entité. A l'inverse, les éléments non fongibles sont les éléments identifiables, séparables par article, par catégorie, dans le stock de l'entité.

- Pour les éléments non fongibles, leur évaluation est déterminée par le coût réel d'entrée de chaque élément,
- Pour les éléments fongibles, leur évaluation est déterminée par les méthodes suivantes :

PEPS = FIFO (premier entré, premier sorti),

CMP (coût moyen pondéré).

Dépréciation d'un stock

Les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation. Une perte de valeur sur stocks est enregistrée en charge lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock. Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article dans le cas des éléments non fongibles ou dans le cas des éléments fongibles, catégorie par catégorie.

e. Actif biologique

Selon le SCF, un actif biologique est un animal ou une plante vivante ou un groupe d'actifs biologiques qui est un regroupement d'animaux ou plantes vivantes.

Comptabilisation et évaluation d'un actif biologique

Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur déduction faite des frais estimés de l'article de vente. Lorsque la juste valeur d'un actif biologique ne peut pas être évaluée de manière fiable, dans ce cas, l'actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. La variation de la juste valeur est constatée dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit soit en perte ou en profit.

f. Les contrats à long terme

Le SCF un contrat comme étant un contrat à long terme lorsque la date de démarrage du projet et la date d'achèvement du projet se situent dans des exercices différents. En général, le contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, Il peut s'agir :

- De contrats de construction tous corps confondus,
- De contrats de remise en état d'actifs,
- De contrats de prestations de services.

Comptabilisation du contrat de construction

La comptabilisation des contrats à long terme se fait selon le SCF en deux méthodes :

- La méthode à l'avancement,
- La méthode à l'achèvement.

La méthode à l'avancement : les charges et les produits relatifs à la réalisation du projet sont comptabilisés au rythme de l'avancement du projet de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation, méthode préférentielle. La méthode à l'achèvement : si la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de l'avancement, ou si et le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable. Il est autorisé de comptabiliser en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dans la réalisation.

g. Les immobilisations financières

Selon le SCF, une immobilisation financière est un actif non courant qui représente soit :

- Une créance ou un prêt dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un exercice ou
- Un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.

Comptabilisation et évaluation des immobilisations financières

D'après le SCF, les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans l'une des quatre catégories suivantes :

- Titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises,
- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisant mais sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus,
- 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,
- Prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou pas la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze (12) mois, prêts à plus de douze (12) mois consentis à des tiers.

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 mais non compris les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition. Dans les états financiers individuels, les participations dans les filiales, les co-entreprises, les entités associées qui ne sont pas détenues dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche, et les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti. Elles sont soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs. Le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à échéance et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrabilité.

Évaluation ultérieure

Les participations et créances rattachées détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure avec les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont considérées comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués, après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur qui correspond notamment :

- Pour les titres cotés au cours moyen du dernier mois de l'exercice,
- Pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation, cette valeur pouvant être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.

Les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation à la juste valeur sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres.

2.4). Les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs

Selon le SCF 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. Un passif est classé comme passif courant lorsque :

- Il est attendu qu'il soit réglé dans le cadre du cycle normal d'exploitation,
- Ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture,
- Tous les autres passifs sont classés en tant que passifs non courants.

Les passifs à long terme portant intérêts sont classés en passifs non courants, même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si :

- Leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois,
- L'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme.

a. Les capitaux propres

D'après le SCF les capitaux propres correspondent à l'intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs après déduction de ses passifs. Le SCF subdivise les capitaux propres en distinguant :

- Capital, réserves et assimilés,
- Report à nouveau,
- Résultat de l'exercice,
- Produits et charges différés- hors cycle d'exploitation,
- Provisions pour charges-passifs non courants,
- Emprunts et dettes assimilés,
- Dettes rattachées à des participations,
- Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation.

b. Les événements survenant après la date de clôture

Si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant l'approbation des comptes, aucun ajustement n'est à effectuer. Cet événement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe aux états financiers s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers. L'information précise alors :

- La nature de l'événement,
- L'estimation de l'impact financier ou les raisons pour lesquelles l'impact financier ne peut pas être estimé.

La comptabilisation des événements survenant après la date de clôture

Dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle d'approbation des comptes dudit exercice, il convient de rattacher les charges ou produits liés à cet événement à l'exercice clos.

c. Les provisions pour risques et charges

Une provision pour 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.

Les provisions doivent être estimées d'une façon fiable et correcte elles ne concernent pas les pertes opérationnelles futures et elles ne doivent être utilisées que pour les dépenses pour lesquelles elles ont été établies. A chaque clôture d'exercice, l'estimation des provisions doit être recalculée ou annulée, selon les obligations et les besoins de l'entité par un compte de reprise sur charges. L'impact de la variation de provision liée à l'actualisation est comptabilisé en charges financières.

d. Les coûts d'emprunts

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 sont évalués au coût amorti, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évolution est effectuée à la juste valeur.

Comptabilisation des coûts d'emprunts

Les coûts d'emprunts 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 conformément au point suivant « Le coût d'un emprunt à longue durée, plus de douze mois et ceux qui sont attribuables à l'acquisition, la construction, ou la production d'un actif sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier ou stock vinicole) ».

e. Les avantages du personnel

Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entreprise au titre des services rendus par son personnel, le SCF a cité quelques engagements que l'entreprise doit prendre en considération, il s'agit :

- De pensions,
- 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.

Comptabilisation des avantages du 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 pensions, 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. Ces provisions sont 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.

f. Les impôts différés

L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôts sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Comptabilisations de l'impôt différé

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'impôts 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 différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts. Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés d'actif sont distingués des créances d'impôts courantes. Les impôts différés du passif sont distingués des dettes d'impôts courantes. 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.

g. 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.

La comptabilisation des subventions

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. Ainsi les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé.

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. La reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. A défaut de clause d'inaliénabilité, la subvention est reprise en résultat sur dix (10) ans selon un mode linéaire.

Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur, ne sont comptabilisées en compte de résultat ou en actif que lorsqu'il existe une assurance raisonnable :

- Que l'entité se conforme aux conditions attachées aux subventions,
- Et que les subventions seront reçues.

Dans le cas exceptionnel où l'entité est amenée à rembourser une subvention, ce remboursement est comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable :

- Le remboursement est en premier lieu imputé à tout produit différé non amorti lié à la subvention,
- L'excédent est comptabilisé en charges.

2.5). Les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers

Les produits des activités ordinaires sont constitués de ventes, honoraires, intérêts, dividendes, loyers et redevances.

a. Notion des produits des activités ordinaires

Les Produits : sont l'accroissement d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminution de passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

Comptabilisation des produits provenant de la vente de biens

Un produit est comptabilisé dans le compte de résultat lorsque tout avantage économique qui lui est lié ira à l'entité et le produit un coût ou une valeur qui peut être évaluée de façon fiable. Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- L'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens,
- L'entité 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'entité,
- 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 la transaction. Évaluation des produits des ventes de prestations de services, produits d'intérêts, redevances et dividendes. Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité correspondent :

- Des intérêts comptabilisés en fonction du temps écoulé et du rendement effectif de l'actif utilisé,
- Des loyers et redevances comptabilisés au fur et à mesure de leur acquisition en fonction des accords conclus,
- Des dividendes comptabilisés lorsque le droit des actionnaires sur ces dividendes est établi.

b. Contrat de location et contrat de location financement

Un contrat de location est un accord par lequel un bailleur cède au preneur pour une période déterminée le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

La 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.

La classification d'un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat.

Les exemples de situations qui conduisent normalement à classer un contrat de location en contrat de location-financement sont les suivants :

- La propriété de l'actif est transférée au preneur au terme de la durée de location,
- Le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée,
- La durée de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété,
- Au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué,
- Les actifs loués sont d'une nature spécifique et seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

La comptabilisation des contrats de location et des contrats 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 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 au compte 274 Prêts et créances sur contrats de location-financement, en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de ce bien (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat).

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'entité pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Toutefois, si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si la location avait été conclue sur la base du taux d'intérêt du marché.

Les faits initiaux directs engagés par le bailleur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charges à la date de la conclusion du contrat. Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant :

- Les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net,
- 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 de sa durée d'utilité. Un contrat de cession associé à un contrat de location-financement est comptabilisé comme s'il ne s'agissait que d'une seule transaction : tout excédent de produits de cession par rapport à la valeur comptable chez le preneur n'est pas enregistré en produit à la date des contrats mais il est réparti sur la durée du contrat de location.

c. Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ou omissions

Le SCF définit chaque rubrique, comme suit³⁶⁵ :

Les méthodes comptables

Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers. Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états de l'entité concernée.

Un changement d'estimation comptable

Un changement d'estimation est utilisé lorsqu'une entreprise ne peut pas estimer correctement les différents éléments de son patrimoine à savoir les créances, le stock, les immobilisations et autres.

³⁶⁵ Points 138-1, 138-2, 138-3, 138-4, 138-5 du Système comptable financier, Ministère des Finances, ENAG Editions 2009, CF pp 67, 68.

Une erreur ou omission

Il existe deux types d'erreurs :

- Les erreurs commises et découvertes sur l'exercice en cours,
- Les erreurs découvertes sur l'exercice en cours et commises sur les exercices antérieurs.

Le SCF utilise la notion d'erreur fondamentale. Cette appellation a été abrogée par les normalisateurs internationaux.

Comptabilisation d'un changement de méthodes comptables

Un changement de méthodes comptables doit :

- Ajuster les soldes à l'ouverture des résultats non distribués « report à nouveau » de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des réserves non distribuées,
- Adapter les informations de l'exercice précédent.

Lorsque cet ajustement de solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice précédent ne peut pas être effectué de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.

Comptabilisation d'un changement d'estimation comptable

Les impacts des changements d'estimations comptables fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience 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. Lorsqu'un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou d'un élément des capitaux propres, ce changement d'estimation doit être constaté par retraitement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de capitaux propres correspondant dans la période du changement.

Comptabilisation des corrections d'erreurs d'exercices

Une entité doit effectuer les corrections des erreurs commises sur les exercices antérieurs pour :

- Ajuster les soldes à l'ouverture des résultats non distribués « report à nouveau » de l'exercice en cours ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des réserves non distribuées, après approbation par les organes de gestion,
- Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées.

Lorsque l'ajustement du solde d'ouverture ou l'adaptation des informations de l'exercice précédent ne peuvent pas être effectués de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.

d. Consolidation

Une entité doit présenter chaque année des états financiers consolidés, intégrant les comptes de la société-mère et de toutes ses filiales ainsi que ses participations dans des coentreprises ou dans des entreprises associées. Il faut qu'elle possède un siège social sur le territoire national et il faut qu'elle possède le contrôle d'une ou de plusieurs entités. Comme indiqué aux points suivants ³⁶⁶: « Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ses entités ».

« L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes d'administration de direction ou de surveillance de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante (ou société-mère) ».

« Une entité dominante est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La détention quasi-totale signifie que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote ».

Périmètre des états financiers consolidés

Les états financiers consolidés doivent comprendre toutes les filiales contrôlées par la société.

La notion de contrôle

Le contrôle est défini « comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités. » Le contrôle est présumé exister lorsque la société-mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entité, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle. Le contrôle existe également lorsque la société-mère détenant la moitié des droits de vote d'une entité, dispose :

³⁶⁶ Points 132 du Système comptable financier, Ministère des Finances, ENAG Editions 2009, SCF p 58, 60,61.

- Du pouvoir sur plus de 50% des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs,
- Du pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité en vertu d'un texte réglementaire 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, si le contrôle de l'entité est exercé 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, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

Consolidation des filiales

La consolidation des filiales, la participation dans les filiales est comptabilisée selon la méthode de l'intégration globale

Consolidation des entités associées

Une entité associée est une entité dans laquelle l'investisseur exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une coentreprise. La consolidation des entités associées, la participation dans les entités associées est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

La notion d'influence notable et d'entreprise associée

C'est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Elle est présumée lorsque l'investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiale, 20% ou plus des droits de vote, sauf à démontrer que ce n'est pas le cas. L'influence notable d'un investisseur est mise en évidence par les situations suivantes :

- Représentation au conseil d'administration ou à l'organe de direction équivalent de l'entreprise détenue,
- Participation au processus d'élaboration des politiques, et notamment participation aux décisions relatives aux dividendes et autres distributions,
- Transactions significatives, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.

e. Comptes combinés³⁶⁷

« Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés « comptes combinés », comme s'il s'agissait d'une seule entité.»

« L'établissement et la présentation des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.»

f. Opération effectuée en monnaie étrangère³⁶⁸

« 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 (trésorerie et éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants de liquidités fixes ou déterminables) 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.

Les différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice, sous réserve des limites éventuelles prévues au paragraphe suivant. Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par

³⁶⁷ Points 132-19, 132-20 du Système comptable financier, Ministère des Finances, ENAG Editions 2009, SCF p 63.

³⁶⁸ Points 137 du Système comptable financier, Ministère des Finances, ENAG Editions 2009, SCF p 66,67.

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. Lorsque les circonstances suppriment tout ou en partie les profits et pertes de change, les comptes de bilan concernés sont ajustés en conséquence.

Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie prenante de l'investissement net d'une entité dans une entité étrangère, sont inscrits dans les propres des états financiers de l'entité jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils sont comptabilisés en produits ou en charges. Élément monétaire tel qu'une créance ou une dette vis-à-vis d'une entité étrangère, autre qu'une créance client ou une dette fournisseur, constitue en substance un investissement net dans cette entité étrangère lorsque le règlement de cette créance ou dette n'est ni planifié, ni probable dans un avenir prévisible. Toutefois, si cette créance ou dette est libellée dans une monnaie étrangère différente de la monnaie de fonctionnement de chacune des deux entités concernées, les différences sont inscrites au résultat. Les écarts de conversion correspondant aux variations du cours de change sur investissement net d'une entité dans un de ses établissements situé à l'étranger et autonome en matière de gestion financière et d'exploitation, sont enregistrés directement dans les capitaux propres sous une rubrique "écart de conversion" sans être portés au compte de résultat.»

SECTION 3 : COMPARAISON ENTRE LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

2010 ET LE PLAN COMPTABLE NATIONAL 1975 :

Dans cette section nous allons présenter en plus des divergences entre le PCN et le SCF qui sont présentées thème par thème en faisant ressortir l'essentiel de la divergence entre les deux référentiels, suivi par la présentation des définitions nécessaire à la bonne compréhension. Comme il a été présenté dans les sous-sections précédentes, le PCN conçu pour une économie planifiée ; par contre le SCF est conçu pour une économie en transition vers l'économie de marché, la différence est de taille.

En période d'économie planifiée, la comptabilité s'est réduite à une simple technique d'information essentiellement fiscale, comme l'a souligné BENAÏSSA « La technique comptable est dépassée, où la comptabilité n'était utilisée qu'à des fins exclusivement fiscales.

La mission se limitait à la tenue de livres obligatoires et aux déclarations annuelles de Bilan »³⁶⁹. Parallèlement à cette comptabilité traditionnelle, il y'a eu l'apparition de la comptabilité contemporaine qui est selon Colasse ³⁷⁰ « la comptabilité contemporaine peut se définir comme un instrument de modélisation qui obéit à un ensemble de postulats, de conventions et d'hypothèses universels qui permet aux dirigeants de rendre des comptes ».

Du premier rapprochement entre les deux référentiels SCF et PCN, nous avons constaté le manque et l'insuffisance du PCN en matière de postulats, de conventions, d'hypothèses et de principes. A l'inverse, le SCF renferme toutes les caractéristiques évoquées ci-dessus par Colasse. L'essentiel des divergences entre le PCN et le SCF réside à notre sens dans ce que le SCF s'inscrit dans la comptabilité contemporaine avec des concepts, des principes et des méthodes d'évaluation et de comptabilisation qui sont similaires à ceux de la comptabilité internationale, partagée avec plusieurs pays. Par contre, le PCN dépourvu de principes, de concepts, s'inscrit plutôt dans une simple technique comptable traditionnelle.

Dans les pages qui suivent, nous allons procéder à une comparaison entre les deux référentiels SCF/PCN sur les notions fondamentales de la comptabilité financière à savoir :

- La notion d'actif,
- La notion de Passif,
- La notion des charges,
- La notion des produits,
- La notion du résultat,
- Les états financiers.

1) La notion d'actifs

En PCN, les actifs sont constitués par trois rubriques selon une classification par ordre de liquidité croissante.

Certains biens, en effet se transforment plus lentement en liquidités que d'autres : les immobilisations comparées aux stocks ou aux créances clients. Par contre, le SCF classe les éléments de l'actif par un ordre courant et non courant « Actif courant : C'est un actif :

³⁶⁹Younès Benaïssa « Technique comptable algérienne » Entreprise Nationale du Livre 1988 P 5.

³⁷⁰ Bernard Colasse « Les fondements de la comptabilité » la découverte 2007 p36.

- Que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou
- Qui est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice ou
- Qui constitue de la trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.

Actif non courant : C'est un actif :

- Qui est destiné à être utilisé de manière continue pour les besoins des activités de l'entité, tels les immobilisations corporelles ou incorporelles ou
- Qui est détenu à des fins de placement à long terme ou que l'entité n'a pas l'intention de réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.»³⁷¹

Le PCN ne prévoit aucune condition pour la comptabilisation des actifs, contrairement au SCF qui fixe deux conditions :

- Probabilité que tout avantage économique futur qui lui est lié, ira à l'entreprise,
- L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évaluée de façon fiable.

Nous allons comparer ci-après le traitement comptable de chaque élément de l'actif

2) Comptabilisation des investissements et immobilisations

En PCN, les investissements constituent l'ensemble des biens et valeurs durables, corporels ou incorporels, meubles ou immeubles, acquis ou créés par l'entreprise, non pour être vendus ou transformés mais pour être utilisés comme moyens permanents d'exploitation. Les investissements sont représentés par la classe 2. La classe 2 regroupe les comptes suivants :

- 20 Frais préliminaires,
- 21 Valeurs incorporelles,
- 22 terrains,
- 24 Equipements de production,

³⁷¹ Glossaire du système comptable financier, Ministère des Finances, ENAG Editions 2009, CF p 151.

- 25 Equipements sociaux,
- 28 Investissements en cours,
- 29 Amortissements des investissements.

En SCF, l'appellation des investissements a été remplacée par celle d'immobilisation qui est regroupés comme suit :

- 20 Immobilisations incorporelles,
- 21 Immobilisations corporelles,
- 22 Immobilisation en concession,
- 23 Immobilisations en cours,
- 26 participations et créances,
- 27 Immobilisations financières,
- 28 amortissements des immobilisations,
- 29 pertes de valeur sur immobilisations.

Après une comparaison entre les deux référentiels sur les notions d'investissements et d'immobilisations, nous pouvons déduire les divergences suivantes :

3) La notion de frais préliminaires

En PCN, les Frais préliminaires représentent les frais engagés au moment de la création de l'entreprise, de l'acquisition de ses moyens permanents d'exploitation ainsi que les frais relatifs à son développement ou au perfectionnement de son activité. Cette notion n'est pas reprise par le SCF, celui-ci considère que les frais engagés au moment de la création de l'entreprise sont des charges.

4) Comptabilisation des immobilisations financières

Le PCN ne comptabilise pas les immobilisations financières (les titres de participations, créances rattachées et prêts) comme étant des investissements, comme c'est le cas pour le SCF, il les considérait plutôt comme des créances d'investissements.

5) Comptabilisation des Immobilisations en concession

Le PCN ne prévoyait aucun traitement des contrats de concession ; par contre le SCF a ouvert un compte d'immobilisation pour loger les immobilisations corporelles ou incorporelles qui sont mises en concession. Il a même fixé les modalités de comptabilisation pour ce genre de contrat.

6) Durée d'utilisation d'une immobilisation corporelle

Le PCN ne précise aucune durée d'utilisation d'une immobilisation, comme c'est indiqué dans la définition ci-dessus des investissements. Il précise que les investissements constituent l'ensemble des biens et valeurs durables³⁷², sans limitation de cette durée. A l'inverse le SCF définit une immobilisation corporelle comme un actif détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives et qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.

7) Comptabilisation d'une immobilisation

Le SCF comptabilise l'immobilisation à la condition qu'elle apporte un avantage économique «notion de contrôle»; par contre, le PCN comptabilise un investissement dès qu'il est acquis «notion de patrimoine». Selon le SCF, les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'actif. Et elles sont comptabilisées en immobilisations si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs et si elles remplissent un des critères suivants :

- ✓ La modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité,
- ✓ L'amélioration des pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité,
- ✓ L'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement constatés.

A l'inverse, le PCN prévoyait la comptabilisation de l'ensemble des dépenses ultérieures relatives à des immobilisations (investissements), comme investissements logés dans le compte 247 «agencements et installations ».

8) Dépréciations des immobilisations

Le SCF traite les dépréciations des immobilisations comme une perte de valeur ; aucun traitement n'est réservé aux pertes de valeur des immobilisations par le PCN.

³⁷²Ministère de l'Economie « Initiation comptable» OPU P 59.

9) L'amortissement des immobilisations

En SCF 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. Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle. Le PCN ne prévoyait ni la notion de valeur résiduelle, ni celle du montant amortissable. La valeur résiduelle³⁷³ : « Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. » Durée d'utilité : La durée d'utilité est :

- Soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable,
- Soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.

De plus, Le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques de cet actif, le SCF propose les modes suivants :

- Mode linéaire,
- Mode dégressif,
- Mode des unités de production,
- Mode progressif.

Selon le SCF, le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle 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. Par contre, le PCN ne prévoyait aucune disposition quant aux modes d'amortissements. Il définissait l'amortissement comme étant la constatation de la dépréciation des investissements permettant de reconstituer les fonds investis.

- Ils sont calculés de façon à reconstituer au terme d'une période de temps déterminé les fonds affectés à chaque catégorie d'investissement,

³⁷³Ministère des finances « Système comptable financier » 2009 ENAG p 159.

- Les amortissements calculés à partir du moment où un investissement est acquis ou terminé, doivent être pratiqués chaque année, même en l'absence de bénéfices³⁷⁴.

10) Le commencement de l'amortissement

L'amortissement d'une immobilisation commence selon le SCF à la date de mise en service de l'immobilisation, c'est-à-dire à la date du début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Conformément à la définition de la charge « Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres »³⁷⁵. Contrairement au PCN qui prévoyait le commencement des amortissements à l'acquisition et la rentrée au patrimoine de l'entreprise, sans utilisation de l'immobilisation.

11) Les stocks

Selon le PCN, les stocks représentent, d'une part, les biens acquis par l'entreprise, soit pour être revendus en l'état, soit pour être incorporés aux produits fabriqués, d'autre part, les biens produits par l'entreprise elle-même et qui sont destinés à la revente ou à un usage interne. Les stocks sont identifiés en comptabilité par la classe 3, dont nous présentons ci-dessous la subdivision.

- Marchandises,
- Matières et fournitures,
- Produits semi-ouvrés,
- Produits et travaux en cours,
- Produits finis,
- Déchets et rebuts,
- Stocks à l'extérieur,
- Achats,
- Provisions pour dépréciations des stocks.

Le SCF classe les éléments des stocks comme suit :

- Stocks de marchandises,

³⁷⁴Ministère des finances « Plan comptable National » 1976 p 22.

³⁷⁵Ministère des finances « Système comptable financier » 2009, ENAG p 152.

- Matières premières et fournitures,
- Autres approvisionnements,
- En cours de production de biens,
- En cours de production de services,
- Stocks de produits,
- Stocks provenant d'immobilisations,
- Stocks à l'extérieur,
- Achats stockés,
- Pertes de valeur.

Pour cette rubrique nous avons relevé les divergences suivantes :

L'utilisation de la notion de provision pour dépréciation des stocks en PCN. Mais le SCF utilise plutôt la notion de perte de valeur. Le SCF différencie entre les éléments du stock fongible et non fongible et donne pour chaque catégorie les méthodes d'évaluation lors de la sortie des stocks.

- Élément non fongible au coût réel ou coût standard
- Élément fongible méthodes de FIFO ou CMUP :
 - *Éléments non fongibles* : éléments identifiables qui ne sont pas habituellement fongibles ainsi que les biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques, dont le coût d'entrée doit être déterminé en procédant à une identification spécifique.
 - *Éléments fongibles* : éléments interchangeableables qui ne peuvent pas être unitairement identifiés. Les définitions des deux méthodes n'ont pas été reprises par les deux référentiels SCF et PCN, il nous paraît utile de les présenter.

FIFO ou Premier entré, premier sorti : les sorties du magasin de stockage sont valorisées au coût de l'article le plus ancien celui qui a été réceptionné le premier. Ainsi les stocks évalués aux derniers coûts d'acquisition ou aux derniers coûts de production.

Méthode du coût moyen pondéré : le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition ou de production et les quantités acquises ou produites.

Le calcul du coût moyen pondéré diffère selon la période retenue pour sa détermination, il est calculé :

- A chaque entrée,
- Ou sur une période n'excédant pas, en principe, la durée moyenne de stockage.

Le PCN ne prévoyait pas la distinction entre les éléments du stock fongible et non fongible. En outre, aucune méthode n'a été retenue pour l'évaluation des sorties de stock.

Pour le suivi des stocks, le PCN fait obligation de la méthode de l'inventaire permanent par compte le SCF propose deux méthodes : l'inventaire permanent ; et l'inventaire intermittent. Même si la définition de l'inventaire permanent n'a pas été reprise par les deux référentiels SCF et PCN, il nous paraît utile de la présenter. L'inventaire permanent : c'est une organisation des stocks qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constante et permanente, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs. L'inventaire intermittent : «c'est une organisation des comptes de stocks qui permet de connaître les existants chiffrés en quantités et en valeurs à la fin de la période ³⁷⁶»

Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue selon le SCF non pas sur la base de la nature de l'actif comme dans le PCN mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

12) Les créances

Le P.C.N. définit les créances comme étant «l'ensemble des droits acquis par l'entreprise par suite de ses relations avec les tiers». La classe 4 créances comprend les comptes suivants :

- 40 Comptes débiteurs du passif,
- 42 Créances d'investissement,
- 43 Créances de stocks,
- 44 Créances sur associés et sociétés apparentées,
- 45 Avances pour compte,
- 46 Avances d'exploitation,
- 47 Créances sur clients,
- 48 Disponibilités,
- 49 Provisions pour dépréciations des créances.

³⁷⁶ Groupe Revue Fiduciaire « Dictionnaire RF 2008 comptable et financier » 2007 p 839.

La classe 4 du SCF est intitulée compte de tiers qui comprend les rubriques des comptes suivants :

- 40 Fournisseurs et comptes rattachés,
- 41 Clients et comptes rattachés,
- 42 Personnel et comptes rattachés,
- 43 Organismes sociaux et comptes rattachés,
- 44 Etat, collectivités publiques, organisations et comptes rattachés,
- 45 Groupe et associés,
- 46 Débiteurs divers et créditeurs divers,
- 47 Comptes transitoires ou d'attente,
- 48 Charges et produits constatés d'avance et provisions,
- 49 Pertes de valeur sur comptes des tiers.

En SCF, la classe 4 contient des comptes qui appartiennent à l'actif et des comptes qui appartiennent au passif. « Les comptes de tiers sont inscrits à l'actif s'ils sont débiteurs et au passif lorsqu'ils sont créditeurs. Généralement nous trouverons à l'actif les comptes de clients et au passif les comptes de fournisseurs »³⁷⁷. En SCF, le compte transitoire ou d'attente n'a pas le même fonctionnement que ceux du PCN compte 40 « Comptes débiteurs du passif » et compte 469 « dépenses en attente d'imputation ». En effet, selon le SCF, ce compte est utilisé seulement dans l'année ; à la clôture de l'exercice ce compte doit être nul. Contrairement au PCN qui autorise que ces comptes apparaissent dans les états financiers. Le traitement des corrections des erreurs dans le SCF diffère de celui du PCN.

Aussi, parmi les éléments de l'actif selon le SCF, on trouve les comptes :

- 50 valeurs mobilières de placement,
- 51 banques, établissements financiers et assimilés,
- 52 instruments financiers,
- 53 caisses,
- 54 régies d'avances et accreditifs.

³⁷⁷Vizzavona « Manuel de comptabilité générale » Berti 1995 Alger p 13.

Le SCF ne permet pas seulement l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité sur la base de la convention du coût historique conformément au PCN. Mais il permet aussi dans certaines conditions l'utilisation d'autres méthodes et concepts. Cet apport de concepts, notions et de méthodes a clairement séparé entre une comptabilité traditionnelle qui repose sur des pratiques rudimentaires et une comptabilité évolutive³⁷⁸. Parmi les méthodes proposées par le SCF, on cite :

- La juste valeur,
- La valeur de réalisation,
- La valeur actualisée,
- La valeur d'utilité,
- Le coût historique.

La juste valeur³⁷⁹ « est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale. » Il est à signaler la difficulté de l'utilisation de la notion de juste valeur. En effet, la juste valeur n'est réalisable qu'en présence d'un marché actif. Cette condition en l'état actuel des marchés de l'économie algérienne, de l'état du marché boursier et des marchés subséquents est très rarement satisfaite voire impossible pour certains produits. Dans un marché actif, il existe des éléments homogènes négociables entre acheteurs et vendeurs consentants et que les prix doivent être publics. Le SCF définit les méthodes précitées comme suit³⁸⁰ :

La valeur de réalisation comme étant le « montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. »

La valeur actualisée « est définie comme L'estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité. »

La valeur d'utilité « est la valeur actualisée 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. »

³⁷⁸ Jacques Richard « Comptabilité et Développement Durable » Economica 2012 P 17.

³⁷⁹ A Kaddouri et A Mimeche « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 » ENAG 2009 P 149.

³⁸⁰ Ministère des finances « Système comptable financier » 2009, ENAG p 153, 158/159.

Coût historique «Est le montant de trésorerie payé à la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production. Montant des produits reçus en échange de l'obligation ou du montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.»

13) Comptabilité de Gestion

A notre avis, parmi les divergences les plus importantes entre les deux référentiels c'est l'introduction de la notion de comptabilité de gestion. En effet, le SCF a introduit indirectement la notion de comptabilité de gestion. Cette notion, on la trouve dans l'établissement du compte de résultat par fonction qui ne sera renseigné que par les entreprises qui tiennent en parallèle à la comptabilité financière, une comptabilité de gestion ; en plus pour les modalités de détermination des coûts de stock, le SCF propose l'utilisation des coûts standards qui sont déterminés uniquement par la comptabilité de gestion.

La détermination des coûts se fait par la comptabilité de gestion qui même si elle n'est pas rattachée à la comptabilité financière, reste souvent indispensable à l'évaluation des stocks et des productions de L'entreprise, contrairement au PCN qui n'a même pas cité dans ses dispositions la nécessité de tenir une comptabilité de gestion. A notre avis, la comptabilité de gestion conserve toute son utilité dans le management des entreprises.

14) La notion du passif

Le passif récapitule les dettes de l'entreprise à un instant donné. Selon le SCF, les éléments appartenant au passif sont :

- La classe 1 : Comptes de Capitaux,
- La classe 2 : « Autres dettes non courantes » compte 229,
- La classe 4 : Comptes de tiers,
- La classe 5 : Comptes financiers.

Le PCN prévoyait un classement des comptes du passif, comme suit :

- La classe 1 : Fonds Propres,
- La classe 5 : Comptes de dettes.

De la comparaison, on peut déduire les divergences suivantes :

La classe 1 du PCN était intitulée classe des Fonds propres

La classe 1«Fonds propres» comprend les moyens de financement apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise de façon durable par le ou les propriétaires. Cette définition fait apparaître que les Fonds propres se caractérisent par les traits suivants :

- Les fonds propres correspondent à des ressources financières mises à la disposition de l'entreprise,
- Les ressources financières sont mises à la disposition de l'entreprise par le ou les propriétaires.

Par conséquent, les autres ressources financières apportées ou laissées par les tiers autres que le ou les propriétaires ne figurent pas dans la classe 1.A l'inverse, le SCF intitule la classe 1 « COMPTES DE CAPITAUX » qui regroupe les ressources financières apportées par le ou les propriétaires et celles apportées par les autres tiers. Le SCF a introduit de nouvelles notions aux capitaux propres, comme l'Ecart d'évaluation, écart d'équivalence, impôts différés, autres produits et charges différés, notion de provision, emprunt et dettes assimilées, dettes rattachées à des participations, comptes de liaison entre sociétés en participation.

15) Notion d'écart d'évaluation

Selon le SCF, l'écart d'évaluation enregistre le solde des profits et pertes non enregistrés en résultat et résultant de l'évaluation à leur juste valeur de certains éléments du bilan, conformément à la réglementation. Le PCN n'a pas prévu un traitement pour ce genre d'opération, le seul traitement similaire appliqué par le PCN c'est le traitement de l'écart de réévaluation qui a été enregistré dans la classe des fonds propres ; les autres écarts ont été enregistrés dans le compte de résultat par le PCN.

16) Notion d'écart d'équivalence

L'écart d'équivalence enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition. Le PCN ne connaissait pas la notion de consolidation. Les comptes consolidés étaient considérés par le PCN comme une sommation des comptes plutôt qu'une véritable consolidation.

17) La notion de consolidation

Lorsqu'elle détient des participations dans d'autres sociétés, une société est tenue d'établir des états financiers consolidés en SCF.

A l'inverse, le PCN ne prévoyait aucune disposition pour les comptes consolidés. Les sociétés faisaient la sommation des comptes plutôt que la consolidation des comptes, il y avait amalgame entre sommation et consolidation ; ce n'est qu'en 1999 que le vide a été comblé en décrétant deux arrêtés ministériels portant sur la consolidation.

18) Impôts différés

Montant d'impôt sur les bénéfices payables (impôt différé passif) ou recouvrables (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs et provenant :

- 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,
- Des déficits fiscaux ou des crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible.

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 différences donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts dans un avenir prévisible. Le PCN n'a pas prévu un traitement pour ce genre d'opération.

19) Autres produits et charges différés

Le principe de rattachement des charges aux produits permet d'étaler des charges concernant des processus de production très longs (12 mois et plus), c'est-à-dire les charges enregistrées au cours de l'exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir. Le PCN n'a pas prévu un traitement pour ce genre d'opération

20) Notion de provision

Les provisions selon le PCN sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précises que les événements rendent probables.

Il existait deux catégories de provisions :

- Provision pour dépréciation des éléments de l'actif,
- Provision pour pertes et charges.
- Provisions pour dépréciation des éléments de l'actif

Les provisions pour dépréciation des éléments de l'actif constatent un amoindrissement sur les éléments d'actif (stock et créances). En SCF, on

note premièrement le changement d'appellation ; les dépréciations ce sont des pertes de valeurs en SCF. Pour le PCN, quand il y a dépréciation, on doit constater une provision pour dépréciation. Par contre le SCF recommande de constater une perte de valeur.

Les dépréciations concernent en SCF, les immobilisations, les stocks, les créances. Par contre, dans le PCN, elles concernent uniquement les stocks et les créances. Sauf pour les investissements non amortissables (fonds de commerce ou terrains), le PCN prévoyait la constatation d'une provision pour dépréciation des investissements.

21) Provision pour pertes et charges

Selon le PCN, les provisions pour pertes et charges sont créées à la fin de l'exercice et représentent des fonds constitués en vue de faire face à la réalisation d'un événement probable lié aux activités de l'entreprise. Il existait deux catégories de provisions pour pertes et charges :

- Les provisions pour pertes probables,
- Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

Les provisions pour pertes probables correspondent à des charges prévisibles à la clôture de l'exercice mais comportant un élément d'incertitude quant à leur montant ou à leur réalisation. Elles comprennent notamment :

- Les litiges ou procès en cours,
- Les garanties données aux clients,
- Les risques de perte de change,
- Les amendes et pénalités fiscales.

Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondent à des charges prévisibles qui, étant donné leur nature et leur importance, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles seront engagées. Ces provisions sont constituées, en général, lorsqu'une entreprise désire programmer de grosses réparations. Elles constituent par anticipation des fonds nécessaires pour faire face à la charge au moment de sa réalisation. Par contre, le SCF propose quatre rubriques de provisions pour charges-passifs non courant :

- Provisions pour pensions et obligations similaires,
- provisions pour impôts,
- provisions pour renouvellement des immobilisations en concession,
- autres provisions pour charges-passifs non courants.

22) Emprunt et dettes assimilées

Les emprunts sont des ressources financières externes, contractées auprès d'établissements financiers, affectées de façon durable au financement de l'exploitation. Les emprunts sont remboursables à terme, ils participent parallèlement avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entreprise. Il existe différents types d'emprunts. Les emprunts contractés auprès d'un seul prêteur forment les emprunts indivis. Par contre, les emprunts qui font appel à plusieurs prêteurs forment les emprunts obligataires. Les emprunts se caractérisent également par la diversité des modalités de remboursements par :

- Amortissements constants,
- Annuités constantes,
- En une seule fois.

Le PCN n'a pas prévu un traitement pour ce genre d'opération.

23) Dettes rattachées à des participations

Ce compte enregistre les dettes financières envers les sociétés qui sont contrôlées par l'entreprise ou dont l'entreprise est contrôlée, les sociétés avec lesquelles l'entreprise a créé une société en participation. Le PCN n'a pas prévu un traitement pour ce genre d'opération.

24) Comptes de liaison entre sociétés en participation

Ce compte enregistre les opérations réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation ou assimilées. Le PCN avait un seul compte de liaison inter unités le compte 17. Il est à signaler que l'utilisation du compte 18 du SCF présente quelques inconvénients par rapport au compte 17 du PCN. En effet, le compte 17 du PCN a été utilisé avec son vis-à-vis le compte 89 qui abritait les opérations des charges et produits inter-unités.

Or, le compte 18 du SCF n'a pas prévu l'enregistrement des charges et produits entre établissements.

25) La notion de dettes

Les dettes sont classées dans le PCN selon leur exigibilité. On retrouve les dettes qui sont immédiatement exigibles ou à très court terme comme les dettes fournisseurs, dettes aux organismes sociaux. Tandis que d'autres ne seront échues que dans 5 ou 10 ans comme les emprunts bancaires etc. La notion de dettes n'est pas reprise par le SCF dans la classification des comptes.

26) La notion de charges

La notion de charge selon le PCN désigne l'ensemble des consommations, frais, amortissements et provisions, provoqués par l'exploitation de l'objet de l'entreprise ou la réalisation du produit final facturé par l'entreprise à ses clients³⁸¹. Le SCF propose une autre définition des charges c'est la diminution des avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants des capitaux propres³⁸². Cette définition du SCF est plus précise à notre avis et permet l'identification d'une charge.

Par la description des notions de charges, d'immobilisations (corporelles et incorporelles) et de stock, le SCF permet la distinction entre charges, immobilisations et stock. Contrairement au PCN qui trouve beaucoup de difficultés à cette distinction surtout entre charge et immobilisation. Selon le SCF, une immobilisation corporelle est un élément actif physique qui doit respecter les critères suivants :

- Élément identifiable,
- Porteur d'avantages économiques futurs,
- Il est contrôlé par l'entité,
- Son coût est évalué avec une fiabilité suffisante

L'élément est utilisé au-delà de l'exercice en cours (plus de 12 mois). L'élément est destiné :

- Soit à être utilisé par l'entreprise dans la production ou la fourniture de biens et services,
- Soit à être loué à des tiers,
- Soit à des fins de gestion interne.

De cette définition on peut identifier une charge par le non-respect des quatre critères, si un critère n'est pas satisfait, l'élément est identifié comme charge au lieu d'immobilisation :

- Élément identifiable,
- Porteur d'avantages économiques futurs,
- Il est contrôlé par l'entité,
- Son coût est évalué avec une fiabilité suffisante.

³⁸¹ Younès Benaïssa « Technique comptable algérienne » Entreprise Nationale du Livre 1988 P 143.

³⁸² Ministère des finances « Système comptable financier » ENAG 2009 page 152.

Un stock est identifié s'il répond au quatre critères précités, en plus il est destiné à être vendu ou incorporé au processus de production. Contrairement au PCN qui classe les charges uniquement par Nature, le SCF classe les charges par nature et par fonction. En plus, le SCF préconise un traitement comptable spécifique aux imputations relatives aux comptes des charges par fonction, qui se présente comme suit :

« Compte tenu de l'obligation de faire apparaître dans le compte de résultat ou dans l'annexe aux états financiers des informations concernant le montant de certaines charges par nature, le suivi des comptes de charges par fonction est le plus souvent effectué par une méthode de codification multiple : chaque charge fait l'objet lors de son enregistrement en comptabilité d'une double imputation sur la base d'une codification par nature selon la nomenclature imposée d'une part, et d'une codification par fonction selon la nomenclature spécifique à l'entité, d'autre part »³⁸³.

27) La notion de produits

Le SCF définit les produits comme étant l'accroissement des avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

L'absence de définition par le PCN des notions comptables a engendré des définitions subjectives. On cite celle de Benaïssa « les produits sont ceux que l'entreprise facturent à sa clientèle, ils constituent la concrétisation de l'objet de l'entreprise. Ils sont, aussi, la contrepartie directe de toutes les consommations et charges normales de l'exploitation »³⁸⁴.

Le SCF différencie entre quatre rubriques de produits :

- 1) La production de l'exercice qui regroupe :
 - La vente de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de services et produits annexes. les comptes de la sous-classe 70,
 - Productions stockées, la sous-classe 72,
 - Production immobilisée, la sous-classe 73,
 - Les subventions d'exploitation la sous-classe 74.

³⁸³Ministère des finances « Système comptable financier » ENAG 2009, page 143.

³⁸⁴Younès Benaïssa « Technique comptable algérienne » Entreprise Nationale du Livre 1988 P 167

- 2) Autres produits opérationnels, la sous classe 75,
- 3) Les produits financiers la sous-classe 76,
- 4) Les éléments extraordinaires (produits) la sous-classe 77.

Les produits ont été regroupés en trois rubriques selon le PCN, comme ci-après :

- 1) Produits d'exploitation, qui regroupait :
 - Vente de marchandise les comptes la sous-classe 70,
 - Production vendue, la sous-classe 71,
 - Production stockée, la sous-classe 72,
 - Production de l'entreprise pour elle-même, la sous-classe 73,
 - Prestation de services, la sous-classe 74,
 - Produits divers, la sous-classe 77.
- 2) Produits hors exploitation, la sous-classe 79,
- 3) Transfert de charges,
 - Transfert de charges de production, sous-classe 75,
 - Transfert de charges d'exploitation, sous-classe 78.

Les divergences entre les deux référentiels SCF et PCN qu'on a relevées dans cette classe peuvent se présenter, comme suit :

- Manque de définitions des notions relatives aux produits dans le PCN,
- La notion de transfert des charges n'existe pas dans le SCF, contrairement au PCN,
- Notion de produit financier n'existait pas dans le PCN, contrairement au SCF.

Le compte 11 « report à nouveau » est utilisé en SCF à la place des comptes «hors exploitation » 69 et 79 du PCN.

Dans le PCN, le traitement des subventions est enregistré dans le résultat hors exploitation en utilisant les comptes 69 et 79. Par contre, dans le SCF les subventions sont logées dans la valeur ajoutée, dans le résultat opérationnel.

28) La notion de résultat

Le résultat selon le PCN est composé des éléments suivants :

- ✓ MARGE BRUTE compte 80 : c'est la différence entre les ventes de marchandises et les marchandises consommées.
- ✓ VALEUR AJOUTEE compte 81 : c'est la Marge Brute compte 80 + la production vendue compte 72 + production stockée compte 73 + transfert des charges de production compte 75 - les matières à fournitures compte 61 - les services compte 62.
- ✓ RESULTAT D'EXPLOITATION : c'est la Valeur Ajoutée compte 81 + les produits divers compte 77 + transfert des charges d'exploitation compte 78 - les frais de personnel compte 63 - impôts et taxes compte 64 - frais financiers compte 65 - frais divers compte 66 - dotations aux amortissements compte 68.
- ✓ RESULTAT HORS EXPLOITATION : c'est la différence entre les produits hors exploitation et les charges hors exploitation.
- ✓ RESULTAT BRUT : qui est égal au résultat d'exploitation + résultat hors exploitation.
- ✓ RESULTAT NET DE L'EXERCICE : c'est le résultat brut - les impôts sur les bénéfices.

Le SCF propose deux résultats le résultat net de l'exercice issu d'une ventilation des charges par fonction, il s'agit du résultat analytique. et le résultat net de l'exercice issu d'une ventilation des charges par nature. Les deux résultats doivent être égaux dans le cas de la tenue simultanément de la comptabilité financière et de la comptabilité de Gestion.

Le résultat par nature

Le résultat net de l'exercice émane du compte de résultat par nature pour les entités individuelles et les sociétés consolidant es, il se décompose en onze rubriques, il s'agit de :

- I- PRODUCTION DE L'EXERCICE, qui correspond à la somme du Chiffre d'affaires + Variation stocks produits finis et en-cours + Production immobilisée + Subventions d'exploitation.
- II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE, qui regroupe les Achats consommés + Services extérieurs et autres consommations.
- III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION, qui correspond à la différence entre la production de l'exercice et les consommations de l'exercice.

- IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION, qui est égal à la valeur ajoutée d'exploitation - Charges de personnel - Impôts, taxes et versements assimilés.
- V- RESULTAT OPERATIONNEL, qui correspond à l'excédent brut d'exploitation + Autres produits opérationnels - Autres charges opérationnelles - Dotations aux amortissements et aux provisions + Reprise sur pertes de valeur et provisions.
- VI- RESULTAT FINANCIER, qui est la différence entre les Produits financiers et les Charges financières.
- VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS, qui est la sommation du résultat opérationnel et du résultat financier.
- VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES, qui correspond au résultat ordinaire avant impôts - l'impôt exigible sur résultats ordinaires + ou Impôts différés sur résultats ordinaires.
- IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE, c'est la différence entre les éléments extraordinaires (Produits) et les éléments extraordinaires (charges).
- X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE, qui correspond à la somme du résultat net des activités ordinaires et résultat extraordinaire.
- XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE, les parts suivantes doivent être mises en évidence, la part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence, la part des minoritaires et la part du groupe.

Le résultat par fonction :

Le résultat net de l'exercice émane du compte de résultat par fonction pour les entités individuelles et les sociétés consolidantes et se décompose en six rubriques, il s'agit de :

- 1) MARGE BRUTE, qui correspond à la différence du chiffre d'affaires et des coûts des ventes.
- 2) RESULTAT OPERATIONNEL, qui se base sur la marge brute + les autres produits opérationnels - les coûts commerciaux - les charges administratives - les autres charges opérationnelles.
- 3) RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT, il correspond au résultat opérationnel - les frais du personnel - les dotations aux amortissements + produits financiers - les charges financières.

- 4) RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES qui correspond au résultat ordinaire avant impôts - l'impôt exigible sur résultats ordinaires + ou - Impôts différés sur résultats ordinaires.
- 5) RESULTAT NET DE L'EXERCICE c'est le résultat net des activités ordinaires - les charges extraordinaires + les produits extraordinaires.
- 6) RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE, les parts suivantes doivent être mises en évidence, la part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence, la part des minoritaires et la part du groupe.

De cette comparaison nous pouvons relever ce qui suit :

- Le PCN considère les dépréciations et les provisions comme étant des éléments extraordinaires qui font partie du résultat hors exploitation. Par contre, le SCF les considère comme des éléments du résultat opérationnel,
- L'imputation des impôts exigibles sur résultats ordinaires dans le SCF est enregistrée au compte de charges en l'occurrence le compte 69. Par contre le PCN lui réservait un compte de résultat qui est le compte 889 «impôts sur les bénéfices»,
- L'appellation de valeur ajoutée d'exploitation a un peu retenu notre attention. Après les recherches entreprises sur la notion de valeur ajoutée d'exploitation et la notion de valeur ajoutée, la plupart des dictionnaires en la matière font ressortir la notion de valeur ajoutée « La valeur ajoutée au niveau d'une entreprise est la différence, au cours d'une période, entre la valeur de la production et la valeur des biens et services intermédiaires consommés par elle en provenance d'autres entreprises. La somme des valeurs ajoutées, au niveau d'une nation, représente la production intérieure brute »³⁸⁵. la notion de valeur ajoutée d'exploitation est identique à celle de Valeur Ajoutée, à notre avis c'est un changement sémantique qui n'est pas justifié.
- Le résultat selon le PCN est calculé de deux manières :

Le résultat=Actif - Passif

Le résultat = Produits - Charges

³⁸⁵Jean Lochard « 2000 mots pour L'Entreprise » les éditions d'organisation 1984 p 237.

Les deux manières doivent coïncider, le résultat dégagé par l'une est justifié par l'autre. La présentation du résultat au bilan se fait selon le solde du résultat, un solde créditeur qui représente un bénéfice doit être présenté au Passif compte 88. Si le solde est débiteur, cela représente un déficit, il doit être logé à l'actif. Quant au SCF, la présentation du résultat au bilan se fait unique au Passif compte 12.

29) Les états financiers

Les états financiers selon le SCF comprennent :

- Un bilan,
- Un compte de résultat,
- Un tableau des flux de trésorerie,
- Un tableau de variation des capitaux propres,
- Une annexe.

Les documents de synthèse et les tableaux suivants préconisés par le PCN se présentent comme suit :

- Bilan,
- Comptes de résultats,
- Mouvements patrimoniaux,
- Investissements,
- Amortissements,
- Provisions,
- Créances,
- Fonds Propres,
- Dettes,
- Stocks,
- Consommation de marchandises, matières et fournitures,
- Frais de gestion,
- Ventes et prestations fournies,
- Autres produits,
- Résultats sur cessions d'investissement,
- Engagements reçus et engagements donnés,
- Renseignements divers.

De cette comparaison des états financiers, nous pouvons déduire les divergences suivantes :

- ✓ L'importance des documents de synthèse et des tableaux du PCN par rapport à ceux du SCF,
- ✓ Les tableaux proposés par le SCF renferment une colonne N-1 ; cette disposition n'a pas été retenue par le PCN, sauf pour les tableaux des mouvements patrimoniaux qui présentaient une colonne N-1.

Une comparaison entre les classes des comptes des deux référentiels PCN et SCF a été présentée dans les travaux de recherche de Monsieur Belkharroubi, qui peut se présenter comme suit :

N° Des Classes Comptables	Plan Comptable National	Système Comptable Financier
Les Comptes de Patrimoine		
1	Fonds propres	Comptes de capitaux
2	Investissements	Immobilisations
3	Stocks	Stocks et encours
4	Créances	Tiers
5	Dettes	Financiers
Les Comptes de Gestion ou D'exploitation		
6	Charges	Charges
7	Produits	Produits
Les Comptes de Résultats		
8	Résultats	Résultats

Tableau 8 : Comparaison entre les classes des comptes des deux référentiels PCN et SCF

Source : Thèse doctorat d'Etat de Mr Belkharroubi Hocine portant sur « Convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, Développement et Contraintes d'un processus » p 114 années universitaire 2010/2011. Université d'Oran.

CONCLUSION DU QUATRIEME CHAPITRE

L'Algérie a connu une évolution importante de son contexte économique. Elle est passée d'une économie planifiée à une économie de transition. Mais cette transition exige des réformes afin que le changement se réalise. Parmi les réformes, il y eu la réforme du Plan Comptable National qui a été appliquée en 1976. Depuis, le PCN n'a pas connu de changement profond. Ce n'est que par la loi n°07 du 25/11/2007 portant système comptable financier qui est venue bouleverser les anciennes traditions de travail comptable. Effectivement, le PCN ne répondait plus à une économie en transition qui avait pour ambition d'être une économie de marché, il a été conçu uniquement pour une économie fermée dite socialiste. De ce développement, on peut confirmer que le changement du système comptable PCN est justifié, soulevé par notre hypothèse 3 qui est confirmée.

De la comparaison entre les deux référentiels, des points divergents ont été mis en évidence. Ces divergences sont dues essentiellement à un changement profond de la comptabilité qui est passée d'une comptabilité de tradition à une comptabilité contemporaine, comme il a été démontré tout au long de ce chapitre. Le SCF avait deux objectifs à atteindre le premier c'était de s'adapter aux exigences de la nouvelle économie en transition.

Le deuxième objectif qui portait sur l'harmonisation du SCF par rapport aux normes comptables internationales. C'est ce que nous allons voir dans les chapitres suivants.

Après un rappel bibliographique sur les théories et les classifications des systèmes comptables en mettant en évidence l'intérêt de l'harmonisation comptable internationale pour remédier à cette diversité et après avoir déterminé la méthodologie grâce à laquelle nous allons répondre à la problématique de cette recherche qui porte sur« **l'identification des points de divergence et de similitude entre les trois référentiels à savoir le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP** ».Pour ce faire et afin de mesurer et d'apprécier l'harmonisation de jure entre les trois référentiels à savoir le référentiel comptable international IAS/IFRS, le référentiel comptable américain US GAAP et le référentiel comptable national SCF, nous allons développer ci-après le cinquième chapitre consacré à la présentation de l'harmonisation de jure effectuée par une analyse documentaire des référentiels comptables en présence IAS/IFRS, US GAAP et SCF. Dans ce chapitre, nous allons présenter les divergences et similitudes entre les trois référentiels sur la base des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation et de la nature et du contenu des états financiers.

CHAPITRE V.

L'ANALYSE DOCUMENTAIRES DES REFERENTIELS COMPTABLES EN PRESENCE IAS/IFRS, US GAAP et SCF

Dans ce chapitre, nous allons présenter les divergences et similitudes entre les trois référentiels sur les concepts, règles d'évaluation et de comptabilisation et sur la nature et le contenu des états financiers. Les thèmes que nous allons aborder dans les sections suivantes sont :

1. Les sources du droit comptable,
2. La nomenclature des comptes,
3. La présentation des états financiers,
4. Les produits, les ventes de biens,
5. Les prestations de service,
6. L'évaluation des produits des activités ordinaires,
7. L'évaluation des produits des activités ordinaires,
8. Le produit d'intérêts, le produit redevances,
9. Le produit des dividendes,
10. Le produit agricole,
11. Les charges,
12. Les immobilisations corporelles,
13. Les immobilisations incorporelles,
14. Les provisions pour risques et charges,
15. Les actifs et passifs éventuels, le stock,
16. Les actifs financiers, les subventions,
17. Le contrat de location,
18. Le contrat de location simple,
19. Le contrat de location-financement,
20. Le contrat à long terme,
21. Avantages octroyés au personnel,
22. Les impôts différés,
23. Les changements d'estimation ou de méthodes comptables,
24. Les corrections d'erreurs ou d'omissions,
25. Les regroupements d'entreprises,

26. Les événements postérieurs à la date de clôture,
27. L'opération effectuée en monnaie étrangère,
28. L'abandon d'activités,
29. L'organisation de la comptabilité,
30. Le cas particulier des très petites entreprises.

SECTION 1 : LES SOURCES DU DROIT COMPTABLE ET LES ETATS

FINANCIERS :

Dans cette section nous allons comparer les sources du droit comptable et les états financiers des trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP.

1.1). Les sources du droit comptable

Le droit comptable anglo-saxon comme le droit comptable international IFRS repose sur des principes auxquels chaque utilisateur doit se soumettre. Ils sont qualifiés de principes généralement admis. Depuis quelques années et face aux besoins de comparabilité rendus nécessaires avec l'élargissement des marchés financiers, un effort de formalisation d'un cadre de référence a été entrepris. Il a donné lieu aux États-Unis à la publication du cadre conceptuel³⁸⁶. D'après Robert Obert³⁸⁷ les normalisateurs américains sont les premiers à avoir instauré entre 1978 et 1985 le cadre conceptuel, puis les normalisateurs de l'IASB en 1989, se sont imposés à bâtir un cadre conceptuel précisant les principes comptables fondamentaux sur lesquels sont bâties les normes. Contrairement aux organismes de normalisation de l'IASB qui ont préexisté à la délégation accordée par une autorité publique, les organismes de normalisation anglo-saxons sont de droit privé. Ce n'est qu'après la réforme de l'IAS en 2001 qui est devenue l'IASB une nouvelle structure de droit privé proche du normalisateur anglo-saxon FASB³⁸⁸.

Le FASB publie régulièrement des normes de comptabilité intitulées Statement of Financial Accounting Standards (SFAS). Ces règles comptables ont force de loi aux États-Unis puisqu'elles sont reconnues officiellement par l'Autorité des marchés financiers (Securities and Exchange Commission)³⁸⁹. « Les pays anglo-saxons sont des pays de droit non écrit, dit droit coutumier, où la normalisation comptable est confiée à des experts, c'est-à-dire ceux qui sont censés être au cœur du sujet.

³⁸⁶ Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006. page 21.

³⁸⁷ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 50.

³⁸⁸ Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006. page 20.

³⁸⁹ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007 Page 13.

En conséquence, les références aux lois sont rares et l'élaboration des règles est confiée à des organismes privés, dits de normalisation, indépendants de la profession »³⁹⁰. Selon Robert Obert,³⁹¹ les normes comptables internationales (IAS/IFRS) sont axées sur des principes directeurs alors que les US GAAP sont plus axées sur les modalités d'application. Ceci s'explique par l'environnement américain, relativement procédurier où les auditeurs préfèrent des normes détaillées qui limitent le champ d'interprétation. Contrairement au référentiel SCF qui comprend cent cinquante-neuf pages, Le dispositif américain US GAAP comprend des dizaines de milliers de pages de normes comptables, fruit de plusieurs décennies d'accumulation (par exemple 600 pages sur les instruments financiers dérivés, plus de 800 pages sur les structures spécifiques). Les US GAAP contiennent de nombreuses règles détaillées, communément appelées bright lines qui tracent clairement la frontière entre ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas. A l'inverse, le dispositif IAS/IFRS est composé des :

- Normes comptables internationales (dites IAS) existant actuellement,
- Les (nouvelles) normes internationales d'information financière (IFRS),
- Les interprétations s'y rapportant : interprétations du SIC et interprétations de l'IFRIC,
- Les modifications ultérieures de ces normes et les interprétations s'y rapportant.

La différence philosophique fondamentale entre US GAAP et IAS/IFRS donne lieu à d'interminables débats dont on peut résumer ainsi l'essentiel

³⁹² :

- Pour les opposants aux standards internationaux, les normes US GAAP doivent leur supériorité au fait que l'IAS/IFRS serait moins détaillé, moins rigoureux, plus flexible, qu'il laisserait une trop grande place au jugement et ne fixerait pas des exigences suffisantes en termes de divulgation de l'information et de conclure que l'IFRS est d'un niveau de qualité inférieure.
- A l'inverse, beaucoup d'observateurs reconnaissent désormais la qualité du travail technique fourni par l'IASB; les bénéfices que les nouveaux standards ont su tirer des meilleures pratiques internationales tout en préservant une certaine simplicité du dispositif.

³⁹⁰ Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 page 17.

³⁹¹ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 34.

³⁹² Rapports Jacques Mistral, Christian de Boissieu et Jean-Hervé Lorenzi « Les normes comptables et le monde post-Enron » la documentation française. Paris, 2003 p 20.

Les reproches adressés aux US GAAP portent à l'inverse sur leur complexité, leur coût, leurs contradictions internes et le danger constant de voir les règles, aussi précises soient-elles, contournées. Il est intéressant de s'arrêter sur ce point.

Il est à signaler que la normalisation comptable des IFRS est assurée par l'IASB, une fondation privée, la normalisation comptable américaine est assurée par le FASB, une fondation privée. Par contre, la normalisation comptable algérienne est assurée par le Conseil National de la Comptabilité, institution étatique. De plus, le volume des normes américaines est plus important que celui des IAS/IFRS. A l'inverse, les normes comptables algériennes sont décrites sur une centaine de pages (159 pages).

1.2). Nomenclature des comptes

Les IAS/IFRS, les US GAAP ne connaissent pas de nomenclature des comptes (noms et numéros de comptes), contrairement au référentiel SCF qui présente une nomenclature des comptes et le fonctionnement des comptes ; le cadre comptable obligatoire des comptes se compose de deux catégories de classe de comptes :

- Des classes de comptes de situation,
- Des classes de comptes de gestion.

Le cadre comptable des classes est le suivant :

- Classe 1 compte de capitaux,
- Classe 2 comptes d'immobilisations,
- Classe 3 comptes de stocks et en cours,
- Classe 4 comptes de tiers,
- Classe 5 comptes financiers,
- Classe 6 comptes de charges,
- Classe 7 comptes de produits.

1.3). Présentation des états financiers

Le SCF conformément aux normes IAS/IFRS préconise les états financiers suivants :

- Un bilan,
- Un compte de résultat,
- Un état de variation des capitaux propres,

- Un état des flux de trésorerie,
- des notes annexes qui comportent des notes explicatives.

Les états financiers ne peuvent être qualifiés de conformes aux normes internationales IAS/IFRS qu'à la condition qu'ils respectent intégralement les exigences de chaque norme et de chaque interprétation³⁹³. Par conséquent, les états financiers qui ne respectent que certaines normes des IAS/IFRS et non l'intégralité, ne peuvent être qualifiés de conformes aux normes internationales IAS/IFRS. D'après Robert Obert, aucune présentation normalisée n'est prévue pour les états financiers en US GAAP, ils sont moins rigides par rapport à ceux des IAS/IFRS.

Contrairement aux IAS/IFRS et US GAAP, le SCF prévoit pour l'ensemble des composantes des états financiers des modèles normalisés et réglementés. Les états financiers exigés par les US GAAP se composent au minimum des documents suivants³⁹⁴ :

- Le bilan,
- Le compte de résultat,
- Le tableau de flux de trésorerie,
- Les annexes.

Une grande flexibilité caractérise la présentation comptable US GAAP contrairement aux IAS/IFRS et SCF, les US GAAP ne connaissent pas de normes ou de textes légaux relatifs à la présentation des états financiers (modèles de bilans, de comptes de résultat).

Les entreprises américaines intitulent et classent leurs comptes en fonction de soins et présentent leurs états financiers sous des formes plus ou moins simplifiées, tout en respectant certaines exigences de présentation de rubriques ou de soldes³⁹⁵.

Nous ferons ci-après une présentation des divergences de chaque composante des états financiers.

³⁹³ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 71.

³⁹⁴ Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'Organisation 1999 Page 19.

³⁹⁵ Bernard Colasse « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et Audit » Economica 2000 page 147.

a) Bilan

La norme IAS 1 n'impose pas de modèle précis des états financiers. Elle fournit un modèle indicatif et donc non obligatoire. En revanche, elle précise les rubriques minimales qui doivent y figurer³⁹⁶.

La norme IAS 1 révisée a renommé le bilan en « état de situation financière ». L'utilisation de cette nouvelle dénomination n'est pas obligatoire. La classification des actifs et des passifs selon les IAS/IFRS doit se faire en classant :

- Les éléments courants,
- Les éléments non courants.

Une présentation en fonction des critères de liquidité et d'exigibilité n'est admise que si elle fournit une information plus fiable et plus pertinente selon les IAS/IFRS. Au contraire, le SCF préconise un modèle de bilan avec un seul classement celui des éléments courants et non courants.

En US GAAP, le bilan est présenté de manière concise (de nombreuses informations étant fournies en annexe), les comptes de l'entreprise étant regroupés dans un certain nombre de rubriques. Les actifs sont inscrits pour leur montant net, c'est-à-dire après déduction des provisions et des amortissements. Les informations des deux exercices précédents sont publiées en US GAAP (contrairement aux SCF et IFRS qui inscrivent les actifs en montant brut et net et qui publient seulement l'information de l'exercice précédent)³⁹⁷.

Le bilan en US GAAP se caractérise par le classement des éléments de l'actif par ordre de liquidité décroissant et les éléments du passif sont classés par ordre d'exigibilité décroissante³⁹⁸. Le bilan est présenté sous forme verticale (actif au-dessus du passif ou sous forme horizontale. Le résultat n'apparaît pas dans le bilan qui est présenté après répartition, contrairement aux IFRS et SCF qui présentent le bilan avant répartition du résultat. Le classement en passifs courants et non courants peut se faire en US GAAP mais sur des bases différentes de celles retenues par les IAS/IFRS.³⁹⁹

³⁹⁶ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 582.

³⁹⁷ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 87.

³⁹⁸ Peter Walton « La comptabilité anglo-saxonne » la découverte 1999 page 83.

³⁹⁹ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 87.

b) Compte de résultat

La norme (IAS 1) révisée a créé un nouvel état financier intitulé « état de résultat global » qui se substitue à l'ancien compte de résultat. Les entreprises peuvent présenter l'état de résultat global de deux manières⁴⁰⁰, le résultat global par fonction et le résultat global par nature. L'état de résultat global n'est pas soumis à un format obligatoire selon les IAS/IFRS. Contrairement aux IAS/IFRS, le contenu et le modèle du compte de résultat du SCF sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Les charges du compte de résultat énoncé par le SCF peuvent être présentées par Nature ou par Fonction. En US GAAP une grande liberté est laissée dans la présentation du compte de résultat (présentation simple et présentation en cascade)⁴⁰¹ tout type de classification des charges et produits (par nature, par fonction, par centre de responsabilité, charges directes et les charges indirectes, etc.....) peut être choisi. Seule la présentation de certaines opérations particulières est obligatoire, quel que soit le type de présentation adopté :

- Les abandons de secteurs d'activités,
- Les éléments extraordinaires,
- Les effets cumulés d'un changement de principe comptable.

La présentation du compte de résultat est condensée en US GAAP, en liste et sous deux formes, la forme simplifiée et la forme développée en cascade⁴⁰². Langot a relevé certains points de divergences dans la forme et dans le fond entre IAS/IFRS et les US GAAP concernant le compte de résultat, il s'agit des divergences suivantes :

Divergence de forme

Une distinction est faite entre

- Le résultat généré par les activités courantes ordinaires, activités qui continuent. Il englobe le résultat d'exploitation et le résultat financier. Ces activités sont l'équivalent des activités maintenues de la norme IAS 1 et le résultat sur activités non courantes, inhabituelles. Font partie des éléments inhabituels le résultat sur activités abandonnées, le résultat sur éléments exceptionnels et les changements dans les principes comptables.

⁴⁰⁰ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 585.

⁴⁰¹ Sous la direction de Bernard Colasse « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et Audit » Economica 2000 page 151.

⁴⁰² Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 page 48.

Divergences de fond

Au niveau du résultat courant :

Le souci majeur, aux États-Unis tout particulièrement, est de ne faire figurer en charges que les éléments intervenant directement dans le coût des produits ou des marchandises vendues, qu'il s'agisse des charges sur achats, sur ventes ou d'administration. Ainsi, les réductions commerciales, les réductions financières sur ventes ne constituent pas des charges, elles viennent en diminution du compte de ventes. Le regroupement des charges d'exploitation s'opère par fonction :

- La fonction achat dont le coût est exprimée par la rubrique coût des marchandises ou des produits vendus. Parfois la marge sur ce coût apparaît sous la dénomination marge brute ;
- La fonction vente regroupe les frais de personnel, les frais de publicité et de promotion et les frais d'amortissement ;
- La fonction administrative à laquelle sont imputés certains frais de personnel, certains impôts, certains amortissements et autres charges d'exploitation.

Au niveau des éléments du résultat non courant :

1) Le résultat sur les activités abandonnées

Les US GAAP séparent les activités pour lesquelles le principe de continuité ne s'applique plus de celles pour lesquelles il continue de s'appliquer. Le résultat retenu doit distinguer la fraction du résultat provenant de cette activité entre la date du plan d'arrêt et la date effective de l'arrêt et la fraction du résultat provenant de la vente de l'activité.

2) Le résultat sur les éléments extraordinaires

La notion d'éléments extraordinaires est nettement précisée en US GAAP. Il s'agit d'éléments exceptionnels ne provenant pas des activités ordinaires par opposition aux éléments exceptionnels liés aux activités ordinaires ; ces derniers font partie du résultat courant. La norme américaine APB opinion n° 30 définit l'élément extraordinaire comme étant inhabituel par nature, c'est-à-dire tout à fait anormal par rapport aux activités normales de l'entreprise et rare, c'est-à-dire ne présentant qu'une faible probabilité de se reproduire.

3) Le résultat des changements dans les principes comptables appliqués

Les changements dans les principes comptables appliqués(par exemple : l'utilisation de l'amortissement linéaire en remplacement de l'amortissement dégressif et la valorisation des stocks selon la méthode du

dernier entré, premier sorti en remplacement de la méthode du premier entré, premier sorti). L'adoption de ces nouvelles méthodes exige le retraitement des actifs et affecte les réserves, selon l'APB opinion n° 20.

4) La publication du résultat par action ordinaire

La publication du résultat par action ordinaire dépend de la complexité du capital de la société. Le résultat par action publié est un résultat par action ordinaire après l'octroi aux actions privilégiées du dividende fixe auquel elles ont systématiquement droit.

c) Le tableau des flux de trésorerie

Le modèle du tableau de variation de la trésorerie du SCF est en tout point semblable à celui des IFRS et des US GAAP. Il peut être établi selon la méthode directe ou indirecte. Toutefois, Robert Obert⁴⁰³ a relevé quelques divergences entre les IAS/IFRS et les US GAAP qui peuvent se présenter comme suit :

- La trésorerie et la quasi-trésorerie en US GAAP n'incluent pas les concours bancaires courants contrairement à l'IAS/IFRS,
- Les dividendes payés sont classés avec les opérations de financement comme pour l'IAS/IFRS alors que les dividendes reçus sont classés dans les opérations d'exploitation en US GAAP, les IAS/IFRS les classant en opérations d'investissement,
- Si un encaissement ou un décaissement concerne plusieurs activités, il est classé selon la source principale des flux de trésorerie en US GAAP, les IAS/IFRS séparent les composantes d'une manière appropriée,
- Les produits d'investissements financiers sont toujours enregistrés en exploitation en US GAAP. Les IAS/IFRS permettent de les classer soit en investissement soit en exploitation,
- Les impôts sont toujours classés par les US GAAP en exploitation alors que les IFRS prévoient de les rattacher à la même catégorie que leur assiette.

Le SCF observe le même traitement comptable des points précités que les IAS/IFRS.

⁴⁰³Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 94

d) Le tableau des variations des capitaux propres

En IAS/IFRS et SCF, le tableau des variations des capitaux propres est une composante à part entière des états financiers ; par contre en US GAAP l'état des variations des capitaux propres est composé de l'état de variation des fonds propres et de l'état des réserves et intégré dans la composante les notes annexes⁴⁰⁴. En IAS/IFRS les Informations pouvant figurer soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans l'annexe ces informations concernent ⁴⁰⁵:

- Le rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice de chaque catégorie de capital, prime d'émission et réserve,
- Les informations sur les dividendes par action.

Le modèle du tableau de l'état des variations des capitaux propres du SCF est semblable en tous points à celui des IFRS.

e) L'annexe aux états financiers

En SCF, l'annexe est normalisée contrairement aux IAS/IFRS et US GAAP où il n'existe pas de norme propre à l'annexe. L'annexe est en effet traitée dans chacune des normes IAS/IFRS et US GAAP et des interprétations, sans faire l'objet d'une norme spécifique. En US GAAP, d'après Henri Koulayom, la publication des annexes est obligatoire. Elle représente le plaidoyer d'une firme sur sa bonne utilisation des US GAAP et doit comprendre autant d'explications utiles à la présentation d'une image fidèle de sa situation financière.

Il n'y a pas de normes impératives en matière de présentation des annexes, pourvu qu'une société fournisse autant d'annexes nécessaires à une bonne compréhension des états financiers. Leurs contenus dépendent de chaque entreprise, de son secteur d'activité et de son interprétation des US GAAP. Une grande flexibilité est laissée dans le mode de présentation. Celle-ci peut être délivrée soit sous forme rédactionnelle, sous forme de tableaux ou encore sous forme de précisions mises entre parenthèses⁴⁰⁶.

L'objectif des notes annexes qui est de donner les informations complémentaires nécessaires à l'obtention d'une image fidèle des états financiers, est partagé par les trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP ; aucune divergence n'a été relevée.

⁴⁰⁴ Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'organisation 1999 Page 292.

⁴⁰⁶ Sous la direction de Bernard Colasse « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et Audit » Economica 2000 page 155.

SECTION 2 : EVALUATION ET COMPTABILISATION DES ELEMENTS D'ACTIF ET DES CHARGES :

Dans cette section nous allons présenter une comparaison entre les trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP qui porte sur l'évaluation et la comptabilisation des éléments d'actif et des charges.

2.1).Actif courant

La définition de la notion d'actif courant présente une différence entre les IAS/IFRS et le SCF. Il s'agit de la quatrième condition de l'actif courant qui n'est pas observée par le SCF. En effet dans les IAS/IFRS, la quatrième condition de l'actif courant représente la trésorerie et l'équivalent de trésorerie, comme indiqué dans la norme IAS 7 portant sur les flux de trésorerie comme indiqué dans la norme IAS 7 «Tableaux des flux de trésorerie ». Cette notion d'équivalent de trésorerie n'est pas reprise dans la notion de l'actif courant du SCF. De plus, le SCF présente comme quatrième condition de l'actif courant une condition qui n'est pas admise dans les IAS/IFRS, il s'agit de la trésorerie qui n'est pas soumise à restriction, comme mentionné ci-après : « qui constitue de la trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction ». (Voir le glossaire comparatif en annexe).

2.2).Immobilisations incorporelles et corporelles

La définition et les conditions d'immobilisations incorporelles et corporelles sont les mêmes en IFRS, US GAAP et SCF. Toutefois, nous avons relevé les divergences entre IAS/IFRS, US GAAP et SCF, portant sur :

a. L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles dans l'actif :

Aux États-Unis, le traitement comptable de l'entrée des immobilisations corporelles dans l'actif n'est pas l'apanage d'une seule norme pour reprendre les mots utilisés par Langot. De leur côté, les IAS/IFRS lui consacrent la norme IAS 16⁴⁰⁷.Par contre, le SCF a consacré un seul point « 121-3 » sur l'entrée des immobilisations corporelles et incorporelles dans l'actif, qui se présente comme suit :

« Conformément à la règle générale d'évaluation des actifs, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif :

- S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif, iront à l'entité,
- Si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable ».

⁴⁰⁷Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 page 134.

b. Coût d'acquisition d'une immobilisation

En US GAAP, les intérêts des emprunts spécifiquement liés à un financement d'équipement sur les immobilisations construites par l'entité, sont obligatoirement incorporés au coût de l'immobilisation. La norme (IAS 23) laisse à l'entreprise le choix de les activer ou de les prendre directement en charges dans l'exercice⁴⁰⁸. Quant au SCF, il rejoint les IAS/IFRS et propose deux traitements comptables aux points 126-2 et 126-3⁴⁰⁹.

« Les coûts d'emprunt 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 conformément au point suivant.

Autre traitement comptable autorisé :

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois) avant d'être utilisé ou vendu, sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock vinicole) ».

c. La durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle

En IAS/IFRS, selon Robert Obert « lorsque la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle est finie, l'immobilisation incorporelle doit être amortie sur sa durée d'utilité (aucune durée maximale n'est fixée, contrairement aux US GAAP qui fixaient la durée maximale à 40 ans)»⁴¹⁰. Quant au SCF,⁴¹¹ il prévoit que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans.

d. Révision périodique du plan d'amortissement

Les US GAAP n'imposent pas la révision périodique du mode d'amortissement des immobilisations corporelles. La norme IAS 16 prévoit que cet examen doit être fait au moins à chaque clôture et que le plan d'amortissement doit être révisé si le rythme de consommation des avantages futurs diffère de la prévision initiale.

e. Réévaluation des immobilisations corporelles

En US GAAP, Les immobilisations corporelles ne peuvent être évaluées à leur juste valeur (ou être réévaluées) : elles doivent être évaluées au coût. « Les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût historique et ne peuvent être réévaluées. Elles sont comptabilisées à leur coût de

⁴⁰⁸ Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion « Normes IAS/IFRS » d'organisation 2004 page 165.

⁴⁰⁹ Ministère des finances « Système comptable financier » ENAG 2009, page 57.

⁴¹⁰ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 262.

⁴¹¹ Point 121-13 du SCF.

revient qui comprend notamment :

- Le prix d'achat ou le coût de production,
- Les frais accessoires de préparation à la mise en service de l'immobilisation,
- Eventuellement, les intérêts payés pendant la période où l'immobilisation n'est pas encore en activité, même dans le cadre d'une acquisition ⁴¹²».

La norme (IAS 16)⁴¹³ distingue pour l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale des immobilisations corporelles, deux méthodes, la méthode du coût et de la réévaluation, cette évaluation concerne aussi les immobilisations incorporelles.

Modèle du coût :

La valeur comptable d'un actif évalué au coût est la suivante :

Valeur comptable coût historique - amortissements cumulés - les pertes de valeurs.

Modèle de la réévaluation :

La valeur comptable d'un actif réévalué se définit comme suit :

Valeur comptable = Juste valeur à la date de réévaluation - Amortissements cumulés - Les pertes de valeurs.

Quant au SCF, il ne précise aucune évaluation postérieure à la comptabilisation initiale des immobilisations corporelles mais il donne les règles générales d'évaluation au point 112-1 de la section 2 du premier chapitre du SCF. « 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).»

f. Grosses dépenses d'entretien

Ces dépenses sont en général constatées en charges en US GAAP. Elles doivent en IFRS être comptabilisées comme un composant séparé de

⁴¹²Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 244.

⁴¹³Odile Barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 50.

l'immobilisation⁴¹⁴.

g. Dépréciation des immobilisations corporelles

En IAS/IFRS, des tests de dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles sont plus fréquents qu'en US GAAP. En effet, contrairement aux US GAAP, obligation en IAS/IFRS, de réaliser un test de dépréciation annuel, même en l'absence d'un indice de perte de valeur pour les immobilisations corporelles et incorporelles (IAS 36 paragraphe 10 et IAS 38 paragraphe 107 et IAS 16). La revue périodique de la dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles en US GAAP, n'est pas exigée selon Robert Obert⁴¹⁵. Le SCF partage cette disposition, comme indiqué dans le point 112-9 ci-après :

« A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif ».

h. Frais de recherche et de développement

Dans les IAS/IFRS, seuls les frais de développement sont immobilisés mais cette immobilisation est obligatoire, les frais de recherche appliquée ne pouvant être immobilisés⁴¹⁶. « Aux États-Unis, la norme FAS 21 définit les concepts de recherche et de développement, énonce les éléments de coûts correspondants et arrête les principes de comptabilisation. Sa position est ferme. Les dépenses engagées dans les activités de recherche et de développement, c'est-à-dire les matières consommées, l'amortissement des actifs utilisés ainsi que le coût d'acquisition des matières premières et des actifs exclusivement utilisés à cette activité, les salaires versés aux chercheurs, les prestations de service nécessaires aux activités de recherche et payées à des tiers, sont imputés en charges de l'exercice »⁴¹⁷.

Cette mesure est due aux difficultés à établir une relation entre les coûts actuels et les profits futurs. Cette position des US GAAP se trouve en retrait par rapport à celles adoptées par les IAS/IFRS et le SCF.

2.3). Evaluation postérieure des Immeubles de placement

En IAS/IFRS, Il existe deux méthodes pour évaluer un immeuble de

⁴¹⁴ Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion « Normes IAS/IFRS » d'organisation 2004 page 165.

⁴¹⁵ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 244.

⁴¹⁶ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 121.

⁴¹⁷ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 123.

placement à la clôture du bilan⁴¹⁸.

- ✓ La juste valeur,
- ✓ Le Coût.

Cette disposition est partagée avec le SCF, qui prévoit dans son point 121-17 « Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, 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 (méthode de la juste valeur) ». Quant aux US GAAP, d'après Robert Obert, il n'existe pas de règles spécifiques relatives à l'évaluation des immeubles de placement à leur juste valeur ; ceux-ci étant donc obligatoirement évalués au coût historique, déprécié par l'amortissement⁴¹⁹.

2.4). Evaluation de l'actif biologique

L'évaluation de l'actif biologique cité dans le point 121-19 du SCF, présente une différence d'appellation par rapport à celle énoncée par les IAS/IFRS. En effet, selon le SCF, « Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des frais estimés de l'article de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une perte ou un 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 ».

En IFRS, 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**.⁴²⁰ Les IAS/IFRS précisent les coûts du point de vente, qui comprennent :

- Les commissions aux intermédiaires et négociants,
- Les montants prélevés par les agences réglementaires et les Bourses de matières premières,

⁴¹⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 144.

⁴¹⁹ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 244.

⁴²⁰ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 398.

- Les droits et taxes de transfert.

Par contre, les IAS/IFRS excluent les coûts qui sont déjà intégrés dans le calcul de la juste valeur, il s'agit de :

- Des coûts de transport,
- Et des autres coûts nécessaires à la mise sur le marché des actifs.

Les IAS/IFRS, prévoient des modalités très précises. De détermination de la juste valeur de l'actif biologique ce qui peut entraîner des divergences par rapport au SCF. Selon Odile et Didelot, si la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable, l'actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeurs. Cette méthode est utilisée après avoir essayé d'autres éléments pour déterminer la juste valeur en l'absence d'un marché actif. Il s'agit des éléments suivants :

- Le prix de transaction le plus récent du marché, sauf s'il y a eu des changements significatifs dans le contexte économique entre la date de la transaction et la date de clôture,
- Des prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences,
- Des références du secteur (par exemple : valeur du bétail exprimée par kilo de viande),
- Les prix de marché peuvent ne pas être disponibles pour un actif biologique. Dans ce cas, pour déterminer la juste valeur, l'entité doit utiliser la valeur actualisée des flux nets de trésorerie attendus de l'actif.

« Les différentes méthodes indiquées ci-dessus sont censées aboutir à la détermination de la juste valeur d'un actif biologique ou d'une production agricole. Néanmoins, au moment de la comptabilisation initiale, et uniquement à ce moment, il se peut que ces méthodes ne présentent pas un niveau de fiabilité nécessaire pour déterminer la juste valeur. Dans ce cas uniquement, une entité peut évaluer un actif biologique à son coût diminué du cumul d'amortissements éventuel et des pertes de valeur antérieures éventuelles»⁴²¹.

2.5).Stock

⁴²¹ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 2009 page 399.

Dans cette rubrique, nous avons constaté les divergences et similitudes suivantes entre les trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP.

a. Évaluation à l'entrée

En US GAAP, Langot⁴²² fait une distinction entre l'évaluation des entrées des stocks achetés et des stocks produits. L'évaluation des stocks achetés :

Les matières, les autres approvisionnements et les marchandises entrent au coût d'achat, qui comprend :

- Le prix d'achat indiqué sur la facture,
- Les frais de transport,
- Les frais de manutention,
- Les frais de stockage.

Dans cette évaluation des stocks achetés, on note une divergence par rapport aux IAS/IFRS soulevée par Odile Barbe et Laurent Didelot⁴²³ qui excluent du coût d'achat les frais de stockage, sauf s'il s'agit d'un stockage nécessaire entre deux étapes de production. Cette exclusion est identique aux dispositions du SCF, point 123-2 relatif au coût des stocks. « Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- Coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats.),
- Coûts de transformation (frais des personnels et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité),
- Frais généraux, frais financiers ».

b. Évaluation à la sortie

Contrairement aux IAS/IFRS et SCF, les US GAAP autorisent l'utilisation d'autres méthodes pour l'évaluation du coût du stock à la sortie. En US GAAP, les stocks sont évalués au coût de revient déterminé de manière similaire à celle pratiquée selon les IFRS. Leur valorisation est déterminée par la norme ARB 43⁴²⁴. Selon l'auteur, les entités américaines utilisent plusieurs méthodes pour l'évaluation des sorties d'inventaire :

⁴²² Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 page 91.

⁴²³ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 161.

⁴²⁴ Jacqueline LANGOT « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 223.

- La méthode FIFO,
- La méthode LIFO,
- La méthode du coût moyen pondéré,
- Valeur de remplacement,
- D'autres méthodes.

Cet avis est aussi partagé par Henri Koulayom qui cite les principales méthodes d'évaluation des stocks autorisées par les US GAAP ⁴²⁵ :

- La méthode du coût d'achat réel,
- La méthode du premier entre-premier sorti FIFO,
- La méthode du dernier entre-premier sorti LIFO,
- La méthode du coût moyen pondéré,
- D'autres méthodes.

Pour les IAS/IFRS, le coût des stocks diffère selon que les éléments du stock sont considérés comme éléments fongibles ou éléments non fongibles. Les éléments fongibles (ou interchangeableables) sont les choses de genre qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiées après leur entrée en magasin.

Les éléments non fongibles (ou non interchangeableables et identifiables) sont les articles ou catégories individualisables de choses de genre qui ne sont pas interchangeableables ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques dont le coût d'entrée peut être déterminé article par article ou catégorie par catégorie⁴²⁶.

- Les éléments fongibles sont évalués au coût réel d'entrée de chaque élément,
- Les éléments non fongibles sont évalués, soit par CMP (coût moyen pondéré), soit par PEPS (FIFO premier entré, premier sorti).

Par contre, le SCF prévoit au point 123-6 :

« A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeableables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production ». Selon le SCF, les coûts des éléments non fongibles sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en

⁴²⁵ Henri Koulayom « Les états financiers américains » les éditions d'Organisation Page 145.

⁴²⁶ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 163.

fonction des coûts réels⁴²⁷. Cette disposition présente une divergence par rapport aux IAS/IFRS qui proposent une seule méthode pour le calcul des coûts des éléments non fongibles, c'est la méthode du coût réel.

Et les coûts standards font partie des modalités de détermination des coûts⁴²⁸ et non pas une méthode des coûts comme il a été énoncé au point précité.

c. Évaluation à l'inventaire

Selon la norme IAS 2 paragraphe 9, les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de 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 vente⁴²⁹. Lorsque la valeur nette de réalisation est inférieure au coût des stocks, une dépréciation doit être comptabilisée en charge dans la période au cours de laquelle la dépréciation est constatée. Cette disposition est partagée avec le SCF et à un degré moindre avec les US GAAP, selon Robert Obert⁴³⁰; en US GAAP les stocks peuvent aussi être évalués à la valeur de remplacement (qui remplace la valeur nette de réalisation définie par l'IAS 2) si celle-ci est inférieure au coût. Selon la norme IAS 2 paragraphe 9 les stocks sont présentés au bilan avec la valeur nette de réalisation en IFRS; par contre en SCF les stocks doivent être présentés au bilan avec la valeur brute (coût d'entrée) et la dépréciation, différence entre le coût d'entrée et valeur nette de réalisation. Aussi, en US GAAP le stock figure au bilan, au coût historique. La provision vient en diminution et met en évidence le stock à la valeur de réalisation⁴³¹.

En IAS/IFRS et selon la norme IAS 2 paragraphe 34, l'intégration obligatoire au tableau des comptes de résultat des dotations et reprises de dépréciation des stocks dans la même rubrique (variation des stocks), contrairement au SCF qui prévoit leur enregistrement dans des rubriques différentes comptes 68 et 78. Aux États-Unis, la provision pour dépréciation ne peut être reprise lors d'un exercice ultérieur (contrairement à l'IAS 2)⁴³². La norme IAS 2 exige une information détaillée en annexe. Cette information porte essentiellement sur les points suivants :

Méthodes comptables utilisées pour l'évaluation des stocks, valeur

⁴²⁷ Ministère des finances « Système comptable financier » ENAG point 123-1 p 55.

⁴²⁸ Mémento pratique Francis lefebvre « Comptable 2007 » TOME 1 2006 p 417.

⁴²⁹ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 165.

⁴³⁰ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 87.

⁴³¹ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 99.

⁴³² Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 223.

comptable des stocks par grandes catégories (marchandises, matières, consommables, produits finis et en-cours de production), valeur comptable des stocks évalués à leur valeur nette de réalisation, montant des dépréciations et reprises de dépréciation et justification des motifs des reprises, valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs, coût des stocks constatés en charges par nature ou par fonction. Sur ce point, on note l'alignement des deux autres référentiels US GAAP et SCF.

2.6). Actifs financiers

En US GAAP, la norme FAS 115 définit trois catégories de titres en fonction de l'intention de l'entreprise ⁴³³:

- Les titres d'investissement : ce sont des titres à revenu fixe représentatifs d'une dette et détenus avec l'intention de les conserver jusqu'à l'échéance dans la mesure où l'entreprise a la capacité effective de les conserver jusqu'à cette date.

Ils sont évalués selon la méthode dite du coût amorti. La différence entre la valeur de remboursement du titre et son prix d'acquisition est amortie sur la durée de vie résiduelle du titre de telle sorte qu'il figure dans les livres à l'échéance pour sa valeur de remboursement,

- Les titres de transaction : ce sont des titres acquis avec l'intention de les revendre à court terme de façon à dégager un profit sur les variations de prix. Les titres de transaction sont évalués à leur juste valeur, les plus ou moins-values latentes étant constatées dans le compte de résultat,
- Les autres titres de placement : il s'agit d'une catégorie résiduelle qui enregistre tous les titres ne répondant pas aux critères des deux autres catégories. Les autres titres de placement sont évalués à la juste valeur, les plus ou moins-values latentes étant constatées dans un poste spécifique de capitaux propres.

La norme IAS 39 traite les questions de la première comptabilisation, de l'évaluation et de la décomptabilisation des instruments financiers. Cette norme contient presque 300 pages c'est la norme la plus volumineuse des IFRS⁴³⁴. Selon le référentiel IAS/IFRS, il existe 4 catégories d'actifs financiers⁴³⁵ :

⁴³³ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 274.

⁴³⁴ Pascal Delvaille « Information financière en IFRS » Litec 2007 page 71.

⁴³⁵ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 269.

- Prêts et créances :

Actifs non dérivés ayant des paiements fixes ou déterminables qui ne sont pas cotés sur un marché actif et qui ne sont pas détenus pour être cédés à court terme, Les placements détenus jusqu'à l'échéance :

- ✓ Flux fixes ou déterminables, Échéance fixe, Intention expresse et capacité de les détenir jusqu'à l'échéance.

Les actifs financiers à la juste valeur par le biais du compte résultat :

- ✓ actifs détenus à des fins de transaction : instrument pour lequel l'objectif est de dégager un bénéfice des fluctuations à court terme. Les instruments dérivés (hors couverture) sont toujours classés dans cette catégorie,
- ✓ actifs comptabilisés volontairement à la juste valeur : classement opéré à l'initiation de l'opération (sous conditions).

Les actifs financiers disponibles à la vente

Actifs financiers qui n'entrent dans aucune des 3 catégories précédentes. Le classement des actifs financiers préconisé par les US GAAP ne correspond pas tout à fait à celui proposé par les IFRS mais l'élément commun retenu à ce classement est cependant l'intention de l'investisseur quant à la destination de l'actif acquis. Les comparaisons entre les deux classements ne sont pas toujours aisées ; quant au SCF, il traite les actifs financiers dans deux pages. Cela rend difficile toute comparaison puisque les IAS/IFRS et les US GAAP apportent de nombreuses précisions concernant la classification et la comptabilisation les instruments financiers.

Le SCF classe les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, ils font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans l'une des quatre catégories suivantes :

- Titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises,

- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, mais sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus,
- 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,
- Prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou pas la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze (12) mois, prêts à plus de douze (12) mois consentis à des tiers.

Même si l'orientation générale des IAS/IFRS et celle du SCF sont proches, des divergences subsistent entre les deux référentiels.

2.7). Les charges

Les charges ne font pas l'objet d'une norme IFRS particulière à l'instar des produits qui sont abordés dans plusieurs normes. Les trois référentiels ont le même traitement comptable sur les charges qui sont comptabilisées 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 qui peut être évaluée de façon fiable. Selon Cormier, une différence⁴³⁶ d'approche subsiste entre les US GAAP et les IFRS. Le normalisateur américain a tendance à préférer que les dépenses soient constatées lorsqu'elles sont encourues. Mais en IAS/IFRS, la constatation d'une charge est liée à la constatation d'un produit. Ainsi, une charge n'est pas constatée à la date où la dépense est encourue, ni même au moment où le service est rendu mais bien au moment où le bien ou le service contribue à la constatation et l'enregistrement du produit.

SECTION 3 : EVALUATION ET COMPTABILISATION DES ELEMENTS DU

PASSIF ET DES PRODUITS

Dans cette section, nous allons présenter une comparaison entre les trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP qui porte sur l'évaluation et la comptabilisation des éléments du passif et des produits.

3.1). Passif courant

⁴³⁶Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007 page 54.

La définition du passif courant présente deux différences sur les critères, entre le SCF et les IAS/IFRS, il s'agit des conditions suivantes soulevées par les IFRS et non par le SCF :

- Passif détenu essentiellement aux fins d'être négocié,
- L'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.

3.2).Notion d'écart d'évaluation

En IAS/IFRS la notion d'écart d'évaluation est identique à celle de l'écart d'acquisition qui représente la différence entre⁴³⁷ :

- ✓ Le coût d'acquisition des titres,
- ✓ Et la quote-part correspondante dans la juste valeur nette des Actifs et Passifs identifiables de l'entreprise acquise.

Par contre, le SCF utilise cette notion pour regrouper un ensemble d'opérations comme indiqué au point suivant : « l'écart d'évaluation enregistre le solde des profits et pertes non enregistrés en résultat et résultant de l'évaluation à leur juste valeur de certains éléments du bilan, conformément à la réglementation ».Tazdait⁴³⁸ a suggéré que ce compte soit utilisé dans les opérations de consolidation pour enregistrer l'écart de première consolidation qui ne peut être affecté. Devant ces manquements de précisions et cette divergence à notre sens du SCF par rapport aux normes comptables internationales, normalement le compte d'écart d'acquisition doit apparaître distinctement des autres opérations d'évaluation. Cette divergence est susceptible d'entraîner des conséquences dans l'application.

3.3).Les Provisions pour risques et charges

Les Provisions Passifs éventuels et Actifs éventuels

La norme (IAS 37) définit les règles relatives aux provisions, actifs éventuels et passifs éventuels, les objectifs de la norme sont doubles :

- S'assurer que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliqués aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels sont appropriés,

⁴³⁷Groupe Revue Fiduciaire « Dictionnaire RF 2008 comptable et financier » 2007 p 571.

⁴³⁸Tazdait Ali « Maitriser du système comptable financier » édition ACG 2009 p 145.

- S'assurer que l'information en notes annexes est suffisant pour permettre aux utilisateurs d'en comprendre la nature, l'échéance et le montant.

Stéphane Brun note qu'une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain cela implique qu'une provision doit être comptabilisée lorsque⁴³⁹ :

- L'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un évènement passé,
- Il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit 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. Ces dispositions sont similaires à celles du référentiel SCF qui définit la provision comme étant un passif dont l'échéance et le montant sont incertains⁴⁴⁰.

En US GAAP d'après Obert⁴⁴¹, les provisions sont traitées par de nombreuses normes et notamment la norme FAS 5 et les conditions de constitution d'une provision sont semblables à celles du référentiel IAS/IFRS. Toutefois, l'auteur relève qu'une provision doit être comptabilisée en normes US GAAP à chaque fois qu'il y a une probabilité de sortie de trésorerie et non conformément à la norme (IAS 37) à chaque fois qu'il y a une obligation actuelle.

3.4). Coûts d'emprunt

Le traitement comptable des coûts d'emprunts présente quelques divergences entre les US GAAP et les IFRS⁴⁴² :

Les US GAAP recommandent de ne capitaliser que les intérêts de l'emprunt rattaché à un « actif éligible ». La norme IAS 23 permet d'inclure certains frais accessoires dans le coût de l'emprunt incorporé dans le coût de l'actif. Selon les US GAAP, le produit du placement temporaire des fonds empruntés n'est pas déduit du coût de l'emprunt à incorporer au coût de « l'actif éligible ». La norme IAS 23 retient la solution inverse. Dans le référentiel américain, les différences de change ne peuvent être intégrées aux intérêts incorporés au coût de l'actif. Elles peuvent l'être dans le

⁴³⁹ Stéphane brun « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2006 page 130.

⁴⁴⁰ Ministère des finances « Système comptable financier » ENAG page 157.

⁴⁴¹ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 359.

⁴⁴² Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion « normes IAS/IFRS » d'Organisation 2004 pages 210.

référentiel IAS/IFRS. Le traitement comptable des coûts d'emprunts préconisé par le SCF est identique à celui des IAS/IFRS ; toutefois il est à noter que le SCF n'a pas utilisé la notion d'actif éligible, comme dans les référentiels IAS/IFRS et US GAAP.

L'actif éligible⁴⁴³ est défini comme suit : « un actif éligible est un actif qui demande une longue période de préparation avant d'être utilisé ou vendu ».

3.5).Subventions

Les IAS/IFRS distinguent deux types de subventions publiques à l'instar du SCF et des US GAAP :

- Les subventions liées à des actifs : subventions publiques dont la condition principale est qu'une entreprise répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme. Des conditions accessoires peuvent aussi être prévues pour restreindre le type ou l'implantation géographique des actifs ou les exercices pendant lesquels ils doivent être achetés ou détenus,
- Les subventions liées au résultat : subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs.

Une subvention publique doit être comptabilisée en IAS/IFRS en produits, sur une base systématique sur les exercices nécessaires pour la rattacher aux coûts liés qu'elle est censée compenser. Elle ne doit pas être créditée directement en capitaux propres. Ce principe de comptabilisation est appelé «approche par le résultat» par opposition à l'«approche par le bilan», qui aurait consisté à enregistrer la subvention en capitaux propres⁴⁴⁴.

En IAS/IFRS, la comptabilisation des deux types de subventions se fait par deux méthodes :

1. soit en produits différés,
2. soit en déduisant la subvention de la valeur de l'actif concerné.

Quelle que soit la méthode utilisée, l'impact sur le résultat est le même mais la valeur de l'actif subventionné est différente. Le SCF prévoit contrairement aux IAS/IFRS une seule méthode de comptabilisation des subventions conformément aux dispositions du point 124-2 :

⁴⁴³ Odile barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 366.

⁴⁴⁴ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 323.

« 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.

Ainsi les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé. Dans la présentation du bilan, les subventions liées à des actifs constituent des produits différés ».

En outre Le SCF comptabilise les subventions contrairement aux IAS/IFRS en capitaux propres, logées aux comptes :

- 131 subventions d'équipement,
- 132 autres subventions d'investissement.

Aussi en IAS/IFRS, la présentation des produits dans le compte de résultat doit être inscrite dans la rubrique « autres produits » ; par contre le SCF enregistre les produits dans la production de l'exercice.

Les subventions publiques non monétaires

En IAS/IFRS et conformément à la norme IAS 20 paragraphe 23, la comptabilisation des subventions publiques non monétaires (biens reçus à titre gratuit) peut être effectuée selon deux méthodes :

1. La juste valeur,
2. pour un montant symbolique.

Cette deuxième méthode n'est pas autorisée par le SCF.

Aux États-Unis⁴⁴⁵, la norme FAS 116 (juin 1993) s'applique à toutes les entreprises qui reçoivent ou attribuent des subventions. En fait, elle est surtout orientée vers les entreprises à but non lucratif. D'une façon générale, les subventions reçues sont enregistrées en produits à leur juste valeur pour la période correspondante. Pour les subventions d'investissements, celles-ci sont imputées directement sur le prix d'acquisition de l'investissement correspondant.

3.6). Impôts différés

D'après Denis⁴⁴⁶ Cormier, « Si l'on compare les normes SFAS n° 109 et IAS n° 12, la principale différence porte sur les actifs d'impôts différés. La norme IAS n° 12 adopte une approche de réalisation pour la constatation des

⁴⁴⁵Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 379.

⁴⁴⁶Denis Cormier« Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007 page 146.

actifs d'impôts différés, ils sont comptabilisés s'il est probable qu'ils pourront être imputés sur des résultats imposables. La norme américaine SFAS n° 109 recommande plutôt une approche de moins-value.

Selon la norme américaine, les soldes d'impôts différés sont classés en éléments à court terme ou à long terme en fonction de leur échéance alors que la norme IAS n° 12 précise que les impôts différés ne doivent pas faire partie de l'actif ou du passif à court terme⁴⁴⁷. Le SCF quant à lui classe les impôts différés dans l'actif et le passif non courants.

3.7). Les produits

En IAS/IFRS, il existe une définition générale des produits fondée sur les notions d'augmentation des avantages économiques futurs entraînant une augmentation des capitaux propre autres que les contributions des actionnaires. Cette définition englobe comme dans le référentiel SCF, les produits des activités opérationnelles de l'entreprise (ventes de biens et services d'intérêts, redevances dividendes).

a. Vente de biens :

En IAS/IFRS les produits d'une vente à livrer sont reconnus dès lors que les critères suivants sont remplis⁴⁴⁸:

- L'entreprise a transféré à l'acheteur une part significative du risque et des avantages liés à la propriété du bien,
- L'entreprise n'exerce plus de contrôle et ne s'implique plus dans la gestion liée au bien vendu,
- Le montant du revenu peut être mesuré de manière fiable,
- Il est probable que la transaction générera des avantages économiques pour l'entreprise,
- Les coûts liés à la transaction peuvent être mesurés de manière fiable.

Cette disposition est partagée par le référentiel SCF qui prévoit dans cette rubrique point 111-2 du SCF ce qui suit :

« Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

⁴⁴⁷ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 266.

⁴⁴⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion page 185.

- L'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens,
- L'entité 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 aillent à l'entité,
- Les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable ».

La constatation des produits selon les US GAAP doit remplir les critères suivants⁴⁴⁹ :

- Il existe la preuve d'une entente entre l'acheteur et le vendeur,
- La marchandise a été livrée ou les services ont été rendus,
- Le prix demandé à l'acheteur par le vendeur est fixé ou peut être déterminé,
- Le recouvrement final est raisonnablement certain.

Selon Cormier, l'une des différences entre les IAS/IFRS et les US GAAP réside dans le fait que la norme internationale formule des recommandations en ce qui concerne la mesure des produits alors que les US GAAP traitent uniquement du moment de la constatation des produits.

Toutefois, il souligne que les US GAAP fournissent des critères plus détaillés qui permettent de s'assurer que le transfert des risques et avantages a bien eu lieu au moment de constater les produits⁴⁵⁰.

b. Prestations de service

En IAS/IFRS et US GAAP, les produits d'une prestation de service doivent être comptabilisés en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture, lorsque le résultat de la transaction peut être estimé de façon fiable. Dans le cas contraire, le produit ne doit être

⁴⁴⁹ Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion « Normes IAS/IFRS » Organisation 2004 pages 278.

⁴⁵⁰ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007 page 54.

comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées. En SCF, aucune disposition n'a été prévue.

c. Evaluation des produits des activités ordinaires

La norme PAS 5 définit et donne le traitement comptable et l'évaluation des dettes éventuelles. Cette norme a déjà fait l'objet d'adaptations sur des points précis⁴⁵¹. Pour être comptabilisée dans le compte de résultat, c'est-à-dire donner lieu à la constitution d'une provision, la perte potentielle doit remplir les conditions suivantes :

En IAS/IFRS et US GAAP, les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue à recevoir lors d'une transaction. Celle-ci est généralement déterminée par accord entre l'entreprise et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif. Cette disposition est identique à celle du référentiel SCF.

d. Produit d'intérêts, redevances et dividendes

De manière générale, le revenu est reconnu quand les deux conditions suivantes sont remplies :

- Il est probable que la transaction générera des avantages économiques pour l'entreprise,
- Le montant du revenu peut être mesuré de manière fiable. Cette disposition est partagée par les trois référentiels.

SECTION 4 : EVALUATION ET COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS

DIVERS :

Dans cette section nous allons présenter une comparaison entre les trois référentiels SCF/IFRS/US GAAP qui porte sur l'évaluation et la comptabilisation des autres éléments divers.

4.1). Actifs et Passif éventuels

Un actif ou un passif éventuel est un actif potentiel ou une obligation conditionnelle 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'entreprise⁴⁵². Une entreprise ne doit pas comptabiliser un actif ou un passif éventuel mais doit fournir une information en annexe lorsqu'une entrée

⁴⁵¹ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 112.

⁴⁵² Stéphan Brun « Normes comptables internationales IAS/IFRS » Gualino éditeur 2006 page 131.

d'avantages économiques est probable (Actif) ou lorsque la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est élevée (Passif). La notion d'actif ou de passif éventuel ne se retrouve pas dans le référentiel SCF.

- L'information disponible au moment de l'arrêté des états financiers rend probable la réalisation de l'événement (amoindrissement d'un élément d'actif ou augmentation du passif),
- Et le montant de la perte peut être raisonnablement estimé.

Si l'une des conditions n'est pas remplie, la provision ne peut pas être constituée. En revanche, il y a lieu de mettre en notes, dans les documents financiers, l'information concernant le risque, notamment la nature du risque et son montant estimé, sous réserve que sa réalisation soit au moins raisonnablement possible.

Le FASB donne la liste des pertes probables⁴⁵³ :

- Le recouvrement des créances,
- La garantie donnée aux clients,
- Le risque d'incendie par explosion,
- Le risque d'expropriation d'un actif,
- Le risque pour litiges,
- Le risque d'insolvabilité de tiers cautionnés,
- Billets à ordre escomptés non échus.

4.2). Contrat de location simple

En IAS/IFRS⁴⁵⁴ conformément à la norme IAS 17 et aux interprétations (IFRIC 4.6 à 10), certains contrats n'ayant pas la forme juridique d'un contrat de location simple doivent néanmoins être enregistrés comme tels, dès lors qu'ils répondent, en substance, à la définition générale d'un contrat de location telle que fournie par cette norme. L'objectif de l'interprétation IFRIC 4 est ainsi d'identifier un contrat de location éventuellement « caché » dans un contrat de prestations de services ou de fournitures de biens.

Ainsi, doivent être considérés comme des contrats de location et comptabilisés comme tels les contrats qui répondent aux deux

⁴⁵³ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 114.

⁴⁵⁴ IFRIC (4.6 à 10)

caractéristiques suivantes, même lorsqu'ils n'ont pas la forme juridique d'un contrat de location :

a. L'exécution du contrat dépend d'un ou plusieurs actifs spécifiques,

b. L'accord octroie un droit d'utilisation de l'actif au client (acheteur), Si l'acheteur obtient le droit de contrôler l'utilisation de cet actif. Le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent est transféré si l'une des trois conditions suivantes est satisfaite :

- L'acheteur a la capacité ou le droit d'exploiter l'actif (ou de le faire exploiter selon un mode qu'il a déterminé), tout en obtenant ou en contrôlant plus qu'un montant négligeable de la production de l'actif, ou
- L'acheteur a la capacité ou le droit de contrôler l'accès physique à l'actif, tout en obtenant ou en contrôlant plus qu'un montant négligeable de la production de l'actif, ou
- Les circonstances indiquent qu'il est peu probable que des parties autres que l'acheteur bénéficient de plus qu'un montant négligeable de la production de cet actif et le prix unitaire de la production n'est ni contractuellement fixé par unité de production, ni égal au prix de marché au moment de la livraison.

Au contraire, le SCF définit seulement la notion de location simple sans donner les critères pour l'identification d'un contrat de location simple éventuellement « caché ». Des divergences peuvent ainsi apparaître ; ces divergences proviennent pour l'essentiel de la non fixation par le SCF de critères précis. L'IAS/IFRS conformément à la norme IAS 17 paragraphe 52, prévoit l'obligation d'étaler les coûts directs initiaux de négociation et de rédaction du contrat de location simple (par leur inclusion dans la valeur comptable de l'actif loué) sur la durée du bail, au prorata des loyers comptabilisés. Au contraire, le SCF ne précise aucun traitement des contrats de location simple. De plus, le SCF fait une différence entre le contrat de location simple et le contrat location-financement mais dans la pratique on trouve un troisième contrat qui est le contrat de location-vente.

Les IAS/IFRS opèrent une différence entre trois types de contrats :

- Le contrat de location simple,
- Le contrat location-financement,
- Le contrat de cession -bail.

En US GAAP, le contrat de location proprement dit est défini comme un contrat qui ne remplit aucun des critères requis pour que le qualificatif de capital lease (location-financement) lui soit attribué⁴⁵⁵.

4.3).Contrat de location financement

Les IAS/IFRS classent en contrats de location-financement certaine contrats que les dispositions du SCF moins précises pourraient éventuellement conduire à classer en location simple et ce malgré un principe général de classification similaire. En effet, les normes (IAS 17.10 et 11) prévoient trois situations supplémentaires par rapport au point 135-1 du SCF dans lesquelles un contrat pourrait être classé contrat de location-financement :

1. En cas d'annulation du bail, le preneur supporte les pertes liées à la résiliation et subies par le preneur,
2. Les gains ou pertes résultant des variations de la valeur résiduelle incombent au preneur,
3. La location pour une deuxième période est possible moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

En SCF, un contrat de cession associé à un contrat de location-financement est comptabilisé comme s'il ne s'agissait que d'une seule transaction : tout excédent de produits de cession par rapport à la valeur comptable chez le preneur n'est pas enregistré en produit à la date des contrats mais est réparti sur la durée du contrat de location.

En IAS/IFRS, il faut les séparer, plus encore en IAS/IFRS il faut même chercher s'il y a dans une transaction des contrats de location cachés dans un contrat de location-financement. Le SCF a traité un cas particulier en distinguant entre le bailleur non fabricant ou non distributeur et le bailleur fabricant et distributeur, cette distinction n'est pas reprise par les IAS/IFRS. En IAS/IFRS, la norme IAS 17 paragraphe 42 traite le bailleur fabricant ou revendeur comme cas particulier et la norme introduit une différence entre le bailleur comme établissement de crédit ou non.

De plus, conformément à la norme IAS 17 paragraphe 41, on note une obligation de réviser régulièrement les valeurs résiduelles estimées non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut du bailleur et obligation, en cas de variation significative, d'ajuster en conséquence le montant des produits financiers déjà comptabilisés le SCF ne traite pas ce point particulier. Selon les US GAAP (la norme SFAS n° 13), on doit inscrire à l'actif, la

⁴⁵⁵Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 page 164.

valeur actualisée des paiements minimums si une des conditions suivantes prévaut⁴⁵⁶ :

- ✓ La durée du bail excède 75 % de la durée économique estimative du bien,
- ✓ La valeur actualisée des paiements minimums en vertu du bail excède 90 % de la valeur de marché du bien à la signature du bail,
- ✓ Le contrat prévoit une option d'achat à un prix dérisoire (symbolique),
- ✓ Le contrat stipule qu'il y aura transfert de propriété au terme du bail.

La norme IAS 17 décrit les mêmes critères que la norme SFAS n° 13 mais de façon moins catégorique. D'après Denis Cormier, la norme américaine doit être modifiée pour la rendre conforme à la norme internationale qui met davantage l'accent sur la substance économique de l'opération de crédit-bail.

4.4). Contrat à long terme

En SCF, les contrats de construction sont réglementés par le point 133-1, section 3, chapitre III. Celui-ci, qui appelle les contrats de construction « contrats à long terme » préconise deux méthodes, la méthode de l'achèvement et la méthode de l'avancement.

La méthode de l'achèvement consiste à comptabiliser en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable. La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser les charges et produits au rythme de l'avancement de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération.

La méthode à l'avancement est considérée comme préférable mais non obligatoire comme les IFRS qui prévoient cette seule méthode. La caractéristique des contrats à long terme qui est partagée par les trois référentiels, réside dans le fait que la date de démarrage des opérations et la date d'achèvement se situent dans deux exercices différents.

La durée supérieure à douze mois ne constitue pas un critère exclusif d'après Langot⁴⁵⁷. En IAS/IFRS, il y a une distinction entre les contrats à forfait et les contrats en régie qui n'ont pas été prévus par le SCF⁴⁵⁸.

Les contrats à forfait, pour lesquels le prix est fixé à l'origine et révisable éventuellement en fonction des clauses prévues. Les contrats en régie,

⁴⁵⁶ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007 page 75.

⁴⁵⁷ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 100.

⁴⁵⁸ Odile Barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion page 176.

prévoyant le paiement, par le client, du remboursement des coûts engagés plus une rémunération fixe ou variable.

En US GAAP, la méthode du pourcentage d'avancement est préférable chaque fois que le coût estimé d'achèvement du contrat ainsi que son degré d'avancement sont déterminables avec fiabilité⁴⁵⁹. Le choix de l'utilisation d'une méthode plutôt que l'autre dépend des circonstances. La distinction essentielle réside dans la possibilité ou l'impossibilité de connaître le résultat sur le contrat avec une certitude raisonnable avant l'achèvement des travaux⁴⁶⁰.

4.5). Avantages octroyés au personnel

En IAS/IFRS, conformément aux normes IAS 19.8 et 10 qui prévoient la comptabilisation obligatoire des avantages accordés par l'entreprise aux salariés comme charges de personnel ou dans le coût d'un actif. Le SCF précise seulement la comptabilisation en charge, comme c'est indiqué au point suivant :

136-1 « 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 ».

Aucune disposition n'a été prise par le SCF pour les biens ou services gratuits (par exemple : la mise à disposition d'un véhicule de fonction en « redevances de crédit -bail « ou en « dotations aux amortissements ») rendus au personnel, contrairement aux normes IAS 19.8 et 10.

En IAS/IFRS l'inclusion est obligatoire dans les avantages du personnel (provisionnés au fur et à mesure des services rendus) de toute forme de contrepartie accordée par l'entreprise à ses employés, qu'il s'agisse d'avantages de retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi comme par exemple les prestations de prévoyance, la gratuité de certains biens ou services accordés aux retraités. Au contraire, le SCF retient uniquement les avantages de retraite pris au sens strict (rentes, indemnités de fin de carrière).

Selon Obert⁴⁶¹, les US GAAP développent les mêmes dispositions que les IFRS mais il relève quelques divergences entre les deux référentiels portant sur l'utilisation des taux d'actualisation et sur la prise en compte du

⁴⁵⁹ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 371.

⁴⁶⁰ Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 page 100.

⁴⁶¹ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 343.

coût des services passés. D'autres divergences ont été soulevées par « l'association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion », qui peuvent être résumées, comme suit :

- Les indemnités de rupture de contrat, les US GAAP font explicitement une distinction entre les « offres discrétionnaires » et les offres inscrites dans des programmes formalisés d'incitation au départ. Les indemnités liées aux offres discrétionnaires sont passées en charges de la période où la proposition de l'employeur est acceptée par le salarié et le montant peut être déterminé. La norme IAS 19 ne fait pas cette distinction et prévoit que les indemnités transactionnelles sont passées en charge au cours de la période où elles deviennent exigibles.
- Les stock-options, les US GAAP définissent leur méthode d'évaluation et de comptabilisation. Les stock-options émises dans le cadre d'un plan variable ou au profit de non-salariés sont passées en charges, celles qui sont attribuées dans le cadre d'un plan fixe sont enregistrées au bilan, soit pour leur valeur intrinsèque, soit à leur juste valeur. En son état actuel, la norme IAS 19 n'impose qu'une information dans les notes annexes.

4.6). Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions

Dans la section 8, le SCF distingue des changements d'estimations et de méthodes comptables et les corrections d'erreurs ou d'omissions. La norme IAS 8 s'applique aux changements de méthode comptables, aux changements d'estimations comptables et aux erreurs. Les normes américaines font la même distinction que les IFRS selon Langot. Les conditions du changement de méthode comptable selon les IAS/IFRS sont :

- 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.

En revanche, en SCF (section 8 page 67), un changement de méthode doit être justifié par :

- Le changement de réglementation,

- S'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

L'impact d'un changement de méthode doit être déterminé selon les IFRS, de manière rétrospective (intégrale). Sauf impossibilité pratique de déterminer l'effet de ce changement sur les différentes périodes ainsi que son effet cumulé.

Dans un tel cas, les IFRS prévoient :

- ✓ Soit une application rétrospective limitée de la nouvelle méthode, c'est-à-dire que la nouvelle méthode est appliquée à autant de périodes antérieures que possible,
- ✓ Soit une application prospective de la nouvelle méthode s'il n'est possible de déterminer l'effet du changement pour aucune des périodes antérieures.

En SCF, Les impacts des changements d'estimations comptables 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. Cette disposition est identique à celle des IFRS. Tandis que l'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale doit être présenté, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués 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. Lorsque cet ajustement du solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice précédent ne peut pas être effectué de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe⁴⁶².

Ces dispositions présentent des divergences légères par rapport aux IAS/IFRS qui fixent l'impact des changements de méthode comptable à l'occasion de la première application d'une norme qui doit être comptabilisée conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées dans cette norme. Si aucune disposition transitoire n'est indiquée,

⁴⁶² Section 8 page 67 du SCF

le changement doit faire l'objet d'une application rétrospective⁴⁶³. En plus les auteurs précisent que le changement doit faire l'objet d'une application rétrospective au cas où le changement de méthode comptable est volontaire.

Aussi, contrairement au SCF, les IAS/IFRS classent les erreurs en deux types :

- Les erreurs commises et découvertes sur l'exercice en cours (leur correction ne pose aucun problème : elles sont corrigées avant l'autorisation de la publication des états financiers),
- Les erreurs découvertes sur l'exercice en cours et commises sur les exercices antérieurs appelées erreurs d'exercices antérieurs.

Selon la norme IAS 8, une entreprise doit procéder au retraitement rétrospectif des erreurs significatives d'exercices antérieurs dans les premiers états financiers autorisés à être publiés après leur découverte en⁴⁶⁴ :

- Retraitant les montants des exercices antérieurs présentés en comparatif sur lesquels sont survenues les erreurs, ou
- Retraitant le bilan d'ouverture du plus ancien exercice présenté en comparatif si l'erreur est survenue avant cet exercice.

L'impact des changements de méthode comptable en US GAAP est identique à celui du SCF. En effet, Langot décrète les impacts de changements comme suit⁴⁶⁵ :

- Les états financiers des exercices précédents restent en l'état,
- L'effet cumulatif des changements dans les principes comptables sur les réserves au début de la période comptable où le changement intervient, est inclus dans le résultat de cette période.

En US GAAP, les changements d'estimations comptables ne doivent pas donner lieu à un retraitement des comptes antérieurs. Il doit être constaté dans la période du changement ou dans la période du changement et les périodes futures, s'il affecte les deux⁴⁶⁶.

Quant à l'impact des corrections d'erreurs, elles sont imputées sur les capitaux propres d'ouverture. Denis Cormier,⁴⁶⁷ montre dans son ouvrage qu'il existe entre les deux référentiels US GAAP et IFRS une différence notable qui consiste dans la distinction entre le changement de pratique

⁴⁶³ Odile barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion p 619.

⁴⁶⁴ Odile barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion p 624.

⁴⁶⁵ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 p268.

⁴⁶⁶ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 p 432.

⁴⁶⁷ Denis Cormier « Comptabilité anglo-saxonne et internationale » Economica 2007 p 82.

comptable et le changement d'estimation.

Effectivement, à défaut de présentation de critères de classements et de précisions, des amalgames majeurs peuvent être créés entre les changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions entre des trois référentiels.

4.7). Regroupements d'entreprises

Le SCF utilise la notion des comptes combinés ; cette notion n'est pas partagée avec les deux référentiels IAS/IFRS et US GAAP qui utilisent la notion de regroupement d'entreprises. En IAS/IFRS et US GAAP, de nombreuses précisions sont données concernant la définition du regroupement, les modalités et la comptabilisation des regroupements. Par contre, le SCF ne présente aucune définition du regroupement et donne obligation aux entités concernées de présenter des comptes combinés. Les personnes physiques ont été exclues des critères justifiant l'établissement des comptes combinés, comme indiqué au point 132-21 du SCF.

« Les critères d'unicité et de cohésion justifiant l'établissement et la présentation de comptes combinés sont notamment considérés comme remplis dans les situations suivantes :

- Entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs,
- Entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes,
- Entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité,
- Entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps,
- Entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles ».

Par contre, les IAS/IFRS ne font aucune exclusion d'après la définition du regroupement « Un regroupement d'entreprises est le fait de regrouper des entreprises distinctes au sein d'une seule entité économique à la suite d'une mise en commun d'intérêt ou d'une prise de contrôle de l'actif et des activités d'une même entreprise ». ⁴⁶⁸

Aucune indication de la méthode de consolidation pour la présentation des comptes combinés n'a été réglementée par le SCF ; la seule référence c'est le point 132-20, qui stipule « L' établissement et la présentation des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital ».

Les méthodes de consolidation édictées par le SCF, dans la section 2 « consolidation- regroupement d'entités comptes consolidés » sont :

- Méthode de l'intégration globale,
- Méthode de mise en équivalence.

Au contraire, le référentiel IAS/IFRS utilise pour la consolidation des entités « coentreprise » la méthode de l'intégration proportionnelle et seulement la méthode d'acquisition pour les regroupements d'entreprises.

4.8). Consolidation

Les modalités de prise en compte des critères permettant d'apprécier le contrôle d'une entité sont différentes en IAS/IFRS et en SCF même si la nature de ces critères est la même dans les deux référentiels :

La société-mère est présumée détenir le contrôle d'une entité si ⁴⁶⁹ :

- Elle détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de 50% des droits de vote (sauf si dans des circonstances exceptionnelles il peut être démontré que cette détention ne permet pas le contrôle),
- Elle détient, 50% ou moins de 50% des droits de vote mais elle 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 financières et opérationnelles,

⁴⁶⁸ Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 138.

⁴⁶⁹ Odile barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion page 450.

- Du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent,
- Du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent.

Selon le SCF (point 132-5), le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

- Détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité,
- Pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires,
- Pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité,
- Pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat,
- Pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

Les deux référentiels IFRS/SCF partagent un critère et divergent sur le deuxième critère. En IAS/IFRS, conformément à la norme IAS 27 paragraphe 12, il est nécessaire de démontrer l'existence du contrôle pour les entités dont l'entreprise consolidante détient entre 40% et 50% des droits de vote au contraire dans le SCF dans ce cas le contrôle n'existe pas. En IAS/IFRS, conformément à la norme IAS 27 paragraphe 14, la norme précise la prise en compte de tous les droits de vote potentiels pour le calcul du pourcentage des droits de vote détenu qui sert à déterminer la nature du contrôle ou de l'influence exercée par l'entreprise consolidante. Par exemple, les droits de vote qui résulteraient :

- Des options d'achat d'actions existantes sur le marché,
- Des obligations remboursables en actions,
- Des obligations convertibles en actions.

A l'inverse en SCF, seuls les droits de vote qui sont effectivement disponibles sont pris en compte.

Les normes IAS 27 paragraphe 21, IAS 28 paragraphe 10, IAS 31 paragraphe 8 ne permettent pas l'exclusion du périmètre de consolidation des entités au seul motif que des restrictions sévères durables remettent en cause leur capacité à transférer des fonds à l'entreprise

consolidant. Seul le fait de démontrer la perte du contrôle ou de l'influence notable d'une telle entité peut en effet induire son exclusion du périmètre de consolidation. Au contraire, le SCF dans le point 132-6 précise « Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidant ».

Le SCF prévoit l'interdiction de la consolidation des entités sous contrôle conjoint, (dans le cadre d'opération faite en commun), contrairement aux IFRS et US GAAP qui consolident ces entités sous contrôle conjoint. En US GAAP, selon Obert⁴⁷⁰, une seule méthode de consolidation est reconnue selon les normes US GAAP, qui est celle de l'intégration globale. La mise en équivalence des titres n'est pas considérée comme une méthode de consolidation mais comme une méthode d'évaluation de certains titres de participation : ceux des entreprises dites associées et ceux de certaines entreprises sous contrôle conjoint. Quant à la consolidation proportionnelle, si elle existe dans les textes, elle n'est que très rarement appliquée. L'approche de consolidation des US GAAP est différente de celle des IFRS qui justifie cette différence par fait que « le périmètre de consolidation est déterminé par la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans la filiale. Les possibilités d'intégrer dans les comptes consolidés des entités contrôlées en ayant moins de la moitié des droits de vote ne sont pas formulées par la FAS 94 (ce qui donne en normes américaines des périmètres de consolidation plus réduits que ceux résultant des IFRS) ». Deux exceptions à l'obligation de consolidation ont été soulevées par Obert, à savoir :

- Le contrôle exercé est temporaire,
- La filiale est en réorganisation judiciaire, en banqueroute, opère sous des restrictions de change ou il existe des restrictions gouvernementales si sévères que la capacité de la maison-mère d'exercer un contrôle effectif peut être mise en doute.

On peut ainsi constater que les exemptions de consolidation autorisées par les US GAAP sont plus importantes que celles autorisées par les IAS/IFRS. Il y a lieu aussi de constater une divergence avec les normes IAS/IFRS pour les entités « ad hoc » entités contrôlées contractuellement sans participations au capital et qui sont exclues, aux États-Unis de la

⁴⁷⁰Robert Obert « Pratique des normes IAS/IFRS » Dunod 2003 page 130.

consolidation alors que la norme IAS 27 (et SIC 12) considère que ces sociétés doivent être consolidées. En IAS/IFRS et US GAAP, les intérêts minoritaires sont inclus dans les capitaux propres et figurent également dans le tableau de variation des capitaux propres ou dans l'état des profits et des pertes.

En IAS/IFRS, Le terme « intérêts minoritaires » a été remplacé par le terme « participation ne donnant pas le contrôle ». A l'inverse, le SCF retient le terme d'intérêts minoritaires.

4.9). Événement postérieur à la date de clôture

En IAS/IFRS lorsqu'un événement postérieur à la date de clôture remet en cause la continuité de l'exploitation, les états financiers doivent être ajustés. Même si l'événement n'a pas de lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture. Au contraire, en SCF, les états financiers ne sont ajustés que si, et seulement si, l'événement a un lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture. Dans le cas contraire, des informations sur les valeurs liquidatives sont fournies en annexe, conformément aux dispositions du point 260.3 du SCF.

« Si des événements se produisent après la date de clôture de l'exercice et n'affectent pas la situation de l'actif et du passif pour la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est nécessaire. Cependant ces événements font l'objet d'une information dans l'annexe s'ils sont d'une importance telle que leur omission pourrait affecter les décisions prises par les utilisateurs des états financiers. L'information précise alors :

- La nature de l'événement,
- L'estimation de l'impact financier ou les raisons pour lesquelles l'impact financier ne peut pas être estimé ».

Les dispositions du SCF sont similaires avec ceux du référentiel US GAAP, contrairement à celles des IAS/IFRS. Selon Langot⁴⁷¹, Il s'agit des événements survenus après la clôture des comptes mais avant la publication des états financiers. Ils peuvent justifier :

- Soit un ajustement des états,
- Soit la mention d'une note.

Un ajustement des états financiers s'impose sous réserve que les conditions de réalisation de l'événement existent à la clôture de

⁴⁷¹ Jacqueline Langot « Comptabilité Anglo-saxonne » Economica 2006 page 71.

l'exercice et que l'événement affecte la signification des états. L'événement sera mentionné en note lorsque les conditions de réalisation n'existent pas à la clôture des comptes.

4.10). Opération effectuée en monnaie étrangère

En IAS/IFRS, conformément à la norme IAS 21 paragraphe 21 qui précise la conversion obligatoire des opérations d'achat et de vente, soit au cours de change en vigueur à la date de transaction soit à un cours représentant une approximation fiable de ce cours de change comme par exemple un cours moyen pondéré périodique.

Cette disposition est différente de celle énoncée par le point 137-2 du SCF :

« 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 ». En IAS/IFRS il n'existe aucune exception au principe général de conversion des éléments monétaires au cours de change en vigueur à la date de clôture ; cette disposition est conforme à celle du SCF, point 137-4 ; par contre, le SCF n'a pas prévu les fortes variations postérieures à cette date contrairement aux IAS/IFRS. Ces variations selon la norme IAS 21 paragraphe 23 doivent donner lieu uniquement à une information en annexe.

Les IFRS prévoient un traitement pour les éléments non monétaires. A l'inverse, le SCF n'a pas prévu de disposition concernant les éléments non monétaires.

4.11). Abandon d'activités

En IAS/IFRS, l'abandon d'activités a fait l'objet d'une norme IAS 35, qui a défini la notion d'abandon d'activités. L'objectif de la norme est d'isoler dans les états financiers, les informations relatives à une activité principale qu'une entité abandonne des informations relatives aux activités qu'elle poursuit⁴⁷². Cette notion a été introduite dans le SCF sans aucune définition au glossaire, ni objectif défini. Comme c'est indiqué dans le point 121-12 :

« Les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat. Les mêmes règles sont applicables dans le cadre

⁴⁷² Odile Barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion page 382.

d'un abandon d'activités par l'entité ».

En US GAAP, l'abandon d'activités fait l'objet d'une information spécifique dans le compte de résultat. Le résultat correspondant aux activités abandonnées est fourni dans une ligne particulière intitulée «résultat lié aux activités abandonnées ».Par ailleurs, dans le bilan, un actif à long terme destiné à être cédé et correspondant à une activité abandonnée est classé séparément.

4.12).Concessions de services publics

En SCF, la notion de concession de services publics est identique à celle des IFRS mais son développement présente quelques divergences. En effet, la concession de services publics a été développée en deux points par le SCF en l'occurrence le 131-5 et le 131-6. Par contre, en IAS/IFRS en plus des normes affectées par la concession (IAS 16, IAS 17, IAS 18, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IFRIC 4), la concession de services publics a fait l'objet d'une interprétation IFRC 12 qui fixe les modalités d'évaluation et la comptabilisation et les dispositions transitoires et particulières de la concession de services publics.

4.13).L'organisation de la comptabilité

Le SCF prévoit un chapitre pour l'organisation de la comptabilité ; par contre l'organisation de la comptabilité n'est traitée par aucune norme IAS/IFRS ni interprétation.

4.14) Condition de dérogation aux règles comptables

En IAS/IFRS, il est présumé que les états financiers établis conformément aux IAS/IFRS donnent une image fidèle. Ainsi, ce n'est que dans des cas « extrêmement rares » qu'il convient de s'écarter de l'une des dispositions d'une norme IAS/IFRS. Les dispositions du SCF ne précisent pas de dérogation.

4.15).Cas particulier des très petites entreprises

Le SCF traite le cas particulier des très petites entreprises, qui ne sont pas concernées par l'arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, mais plutôt par la section 9 du chapitre

III portant sur les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation. En IAS/IFRS, aucun traitement n'est réservé pour les très petites entreprises.

4.16).Cas particulier d'un paiement différé

Les IAS/IFRS, prévoient l'actualisation systématique du prix d'achat des immobilisations en cas de paiement différé au-delà des conditions habituelles de crédit. Au contraire, en SCF, l'actualisation du prix d'achat, sans être interdite, n'est pas obligatoire et donc rarement pratiquée.

Actualisation⁴⁷³: méthode consistant à rapporter au présent des dépenses ou des recettes futures.

4.17).Les utilisateurs des états financiers

Les états financiers des IAS/IFRS et US GAAP sont destinés essentiellement pour les investisseurs financiers. Par contre, le SCF répond aux besoins de plusieurs utilisateurs, à savoir :

- Les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce,
- Les coopératives,
- Les personnes physiques ou morales 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,
- Et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

⁴⁷³ Harold Bierman et Seymour Smidt « La préparation des décisions financières dans l'entreprise » Dunod 1972 P14.

CONCLUSION DU CINQUIEME CHAPITRE

Dans le contexte de l'internationalisation des normes comptables, toutes les entreprises ayant un lien avec L'Algérie ont besoin de connaître les divergences et similitudes existantes entre le référentiel SCF et les référentiels internationaux IFRS et US GAAP et cela pour des raisons qui peuvent être très différentes.

Nous citons à titre d'exemple la raison pour un groupe international qui a une filiale algérienne d'appréhender l'ensemble des retraitements qu'il aurait à effectuer entre les comptes de la filiale et ceux du groupe pour une éventuelle consolidation. De plus, dans le cadre académique, l'étudiant a besoin de connaître quelles sont les convergences et divergences du SCF par rapport aux normes comptables internationales.

Tout au long de ce chapitre, nous avons essayé de relever les points semblables et divergents des dispositions et de la terminologie adoptées par le SCF par rapport à celles des IAS/IFRS et US GAAP. De cette étude comparative, il ressort selon les thèmes des divergences et similitudes entre les trois référentiels. Pour cela, nous confirmons notre hypothèse et nous pouvons dire que le SCF est en harmonie par rapport aux référentiels comptables internationaux à savoir les IAS/IFRS et les US GAAP.

Après l'analyse documentaire, nous allons vérifier les résultats de cette analyse en effectuant une étude quantitative et qualitative menée au moyen d'une enquête auprès de diverses populations s'inscrivant dans le cadre de ce travail de recherche, destinée à répondre à la problématique de recherche qui consiste à identifier les divergences et similitudes entre le système comptable financier algérien et les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP.

CHAPITRE VI.

L'ETUDE QUANTITATIVE ET QUALITATIVE

Cette étude entre dans le cadre de la recherche des déterminants nous permettant de répondre à la problématique de cette recherche qui réside dans **l'identification des points de divergence et de similitude entre les trois référentiels à savoir le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP.** Nous allons confirmer ou infirmer notre hypothèse qui porte sur : « Le SCF est-il en harmonie avec les deux principaux référentiels IAS/FRS et US GAAP ? ».

Cette étude qui va compléter et corroborer les résultats obtenus par la recherche documentaire qui ont été présentés dans le cinquième chapitre, sera réalisée grâce à une enquête recourant à des entretiens auprès des filiales des multinationales, des professionnels de la comptabilité et des entreprises nationales de dimension internationale afin d'évaluer leur perception quant à l'harmonisation du SCF par rapport aux référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP. L'enquête conduite porte sur trois populations différentes à savoir :

1. Les filiales des multinationales installées en Algérie,
2. Les professionnels exerçant les professions d'expert-comptable, commissaires aux comptes, les cabinets comptables spécialisés,
3. Les entreprises nationales qui ont une dimension internationale.

Cette enquête s'adresse à plusieurs populations et sous-populations la première population concerne les filiales des multinationales installées en Algérie qui arrêtent leurs comptes sociaux selon les dispositions du SCF, contrairement aux comptes sociaux de leurs groupes qui sont arrêtés selon les dispositions d'autres référentiels comptables.

La deuxième population concerne les professionnels qui sont regroupés sous forme de trois sous-populations à savoir :

1. Les experts comptables,
2. Les commissaires aux comptes,
3. Les cabinets comptables spécialisés.

Ces trois corps sont souvent sollicités pour établir ou certifier des comptes des filiales multinationales. En fait, de par leur parfaite maîtrise des dispositions du SCF et des autres dispositions fiscales et parafiscales, ces professionnels sont les plus familiarisés avec les contextes comptables et

fiscaux nationaux et les plus imprégnés des normes comptables internationales en particulier la sous-population des cabinets comptables spécialisés qui est composée en outre de deux cabinets étrangers. Cette sous-population est la plus concernée. Certainement, ces cabinets font appel dans leurs missions sollicitées par les filiales des multinationales installées en Algérie à l'utilisation et à la comparaison des 3 référentiels comptables.

La troisième population de cette enquête concerne les entreprises nationales qui ont des ambitions pour avoir un financement ou une implantation au niveau international. Nous avons ciblé deux entreprises de cette dimension qui sont le groupe public SONATRACH et le groupe privé CEVITAL.

Au vu des difficultés rencontrées dans la réalisation de cette étude qualitative qui se résume au manque de collaboration et de précisions fournies par les trois populations précitées qui s'abstiennent en général de fournir des informations écrites et qui insistent sur l'anonymat, nous avons été obligés d'utiliser plusieurs procédés (questionnaires adressés par courrier en support papier, questionnaires adressés par courrier électronique, contact téléphonique, entretiens lors de la tenue des assemblées et rencontres professionnelles, des visites auprès des bureaux et sièges sociaux).

SECTION 01 : Première population, Les filiales des multinationales

Cet échantillon se caractérise par son nombre qui n'est pas très important. Toutefois, il était très difficile d'établir une liste des filiales des multinationales installées en Algérie et les filiales dont les sociétés multinationales détient des participations, en raison de l'insuffisance de bases de données qui procurent une telle information. Même le centre du registre de commerce n'arrive pas à communiquer une liste exhaustive des filiales des sociétés multinationales installées en Algérie.

Pour cette population, nous avons retenu un échantillon de 31 filiales composé des filiales des multinationales installées en Algérie ainsi que les filiales dont les sociétés multinationales détiennent des participations, il s'agit des filiales suivantes : OOREDOO, ORASCOM, HENKEL, SOCIETE GENERALE ALGERIE, NATEXIS, BNP PARIBAS, RENAULT, PEUGEOT, GAZ DE FRANCE, BRITISH PETROLEUM, ENI, PHILIPS, NESTLE, SAIPEM, DANONE, AOA, FABRICOM, PULMAN, GULF BANK ALGERIA, AIGLE AZUR, CITROEN, FRANSABANK, COCA COLA GROUPE CASTEL, LAFARGE, GRAS SAVOYE, AXA ASSURANCE, SOFITEL, SHERATON, IBIS, HILTON, MERIDIEN.

Cependant, pour chaque filiale que nous avons approchée, nous avons interviewé les responsables financiers et comptables sur un certain nombre de questions, il a fallu rédiger les réponses au fur et à mesure de l'entretien. En outre, les sondés ne répondaient pas directement aux questions qui leur sont posées ; pour contourner cet obstacle il a fallu poser d'autres questions en relation avec la question principale pour en déduire finalement les réponses.

En fonction des spécificités des filiales, nous avons constaté qu'elles appliquent des méthodes différentes exigées par la particularité de leur activité. En plus, notre enquête a essayé d'obtenir une diversité au niveau des tendances des filiales des multinationales (anglo-saxonnes, Europe continentale). Ces entreprises qui sont en dépendance permanente avec un environnement comptable international marqué par l'harmonisation entre les deux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP, sont en mesure de renseigner sur les divergences et convergences du SCF par rapport à chaque référentiel comptable international. Ainsi, 10 filiales des sociétés multinationales ont répondu à l'entretien. Avant de procéder aux entretiens un questionnaire a été établi, voir modèle en annexe H.

Le questionnaire a été suivi par deux check-lists portant sur la comparaison entre les normes comptables et financières du SCF par rapport aux normes comptables internationales IAS/IFRS et US GAAP. A cet effet, deux check lists ont été proposées, la première concerne la comparaison des normes comptables algériennes par rapport aux IAS/IFRS et la deuxième concerne la comparaison des normes comptables algériennes par rapport aux US GAAP. Les check-lists mettent en relief la comparaison des normes du SCF par rapport à celles des deux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP. Nous nous interrogeons est-ce que les normes du SCF sont en harmonie, normalisées ou complètement différentes par rapport aux normes des deux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP, nous sous-entendons par :

1. Harmonie : la norme comptable algérienne présente des points similaires et des points divergents par rapport aux référentiels comptables internationaux,
2. Normalisée : les dispositions de la norme comptable algérienne sont conformes, identiques avec celles des référentiels comptables internationaux, la norme ne présente aucune divergence,
3. Différente : la norme comptable algérienne est complètement différente par rapport à ses homologues présentées par les référentiels comptables internationaux.

Le classement des normes selon les trois catégories a été laissé à la discrétion des répondants suite à de longues discussions, mais généralement il a été retenu qu'une norme qui présente des divergences importantes qui remettent en cause la comparabilité de l'information comptable, elle est classée comme étant différente. Les réponses obtenues ont fait l'objet de retranscription et d'analyse qui permettent de mettre en valeur les points de divergence et de convergence entre le SCF et les référentiels comptables internationaux. Ces réponses s'inscrivent dans le champ de notre problématique qui consiste à identifier les divergences et similitudes entre le SCF et les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP. Les réponses des interviewés sur le questionnaire peuvent se présenter comme suit :

1. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?

- En harmonie,
- Complètement différent,
- Entièrement conforme, sans aucune divergence.

Le résultat obtenu des réponses de l'échantillon permet de noter que l'ensemble des répondants affirment que le SCF partage des normes qui sont normalisées avec les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP ; pour certaines normes, il est en harmonie et pour d'autres, il diverge complètement.

2. Est-ce que le bilan de votre entreprise arrêté selon le référentiel SCF fera l'objet d'un retraitement comptable au niveau consolidé par le groupe propriétaire de la filiale ?

Là aussi, l'ensemble des répondants évoquent que les bilans des filiales de droit algérien sont retraités selon les normes comptables des référentiels IAS/IFRS et US GAAP. Les précisions des comptes concernés par le retraitement sont mises en évidence dans les check-lists, voir ci-après.

En plus du questionnaire, les répondants ont renseigné les check-lists relatives à la comparaison entre les normes comptables algériennes et les normes comptables des référentiels IAS/IFRS et US GAAP. Les avis des répondants précisent et mentionnent que les comptes inscrits dans les colonnes « harmonie, différente » dans les check-lists sont les comptes concernés par les retraitements comptables. Seules les normes normalisées ne font pas l'objet de retraitement.

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes IAS/IFRS		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
1 Les sources du droit comptable		10	
2 La nomenclature des comptes		10	
3 La présentation des états financiers	10		
4 Bilan	10		
5 Compte de résultat	10		
6 Le tableau des flux de trésorerie			10
7 Le tableau des variations des capitaux			10
8 L'annexe des états financiers		10	
9 Actif courant	10		
10 Les produits			10
11 Les ventes de biens			10
12 Les prestations de service	10		
13 L'évaluation des produits des activités ordinaires			10
14 Le produit des intérêts			10
15 Le produit des redevances			10
16 Le produit des dividendes			10
17 Actif et passif éventuels		10	
18 Les charges			10
19 Les immobilisations corporelles			10
20 Les immobilisations incorporelles			10
21 la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle		10	
22 L'entrée des immobilisations incorporelles et		10	
23 Révision périodique du plan d'amortissement			10
24 Réévaluation des immobilisations corporelles		10	
25 Coût d'acquisition d'une immobilisation			10
26 les frais de recherche et de développement			10
27 Evaluation postérieure des immeubles de placement			10
28 Evaluation de l'actif biologique	10		
29 Grosses dépenses d'entretien			10
30 Evaluation des stocks à l'entrée			10
31 Evaluation des stocks à la sortie			10
32 Evaluation des stocks à l'inventaire			10
33 Actifs financiers	10		
34 Passif courant	10		
35 L'écart d'évaluation		10	
36 Dépréciation des immobilisations corporelles			10
37 Les coûts d'emprunt			10
38 Les provisions pour risques et charges des actifs et			10
39 Les subventions	10		
40 Les subventions publiques non monétaires	10		
41 Le contrat de location-financement		10	
42 Le contrat de location simple			10
43 Le contrat à long terme	10		
44 Les avantages octroyés au personnel	10		
45 Les impôts différés	10		
46 Les changements d'estimation ou de méthodes	10		
47 Les regroupements d'entreprises	10		
48 Consolidation	10		
49 L'événement postérieur à la date de clôture		10	

NORMES COMPTABLE ALGERIENNES	Normes IAS/IFRS		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
50 L'opération effectuée en monnaie étrangère		10	
51 L'abandon d'activités	10		
52 Concession de service public	10		
53 Conditions de dérogation aux règles comptables		10	
54 Cas particulier des très petites entreprises		10	
55 Cas particulier d'un paiement différé	10		
56 Les utilisateurs des états financiers		10	
SUR UN TOTAL DE 56 NORMES	19	14	23
EN POURCENTAGE 100%	33,92%	25%	41,08%

L'examen des réponses obtenues auprès de la première population de cette enquête permet de noter qu'effectivement le SCF partage des normes qui sont conformes avec le référentiel comptable international IAS/IFRS, pour certaines normes il est en harmonie et pour d'autres il diverge complètement. En effet comme indiqué sur le tableau précédent sur un total de **56** normes proposées à la comparaison, nous pouvons déduire **19** normes classées comme étant en harmonie entre le SCF et le référentiel comptable international IAS/IFRS, **23** normes qui sont entièrement normalisées, conformes et **14** normes qui sont complètement différentes entre le SCF et l'IAS/IFRS.

Après avoir présenté les avis des répondants concernant la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables du référentiel IAS/IFRS, nous allons présenter maintenant les avis de l'échantillon relatif à la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables du référentiel US GAAP.

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes US GAAP		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
1 Les sources du droit comptable		10	
2 La nomenclature des comptes		10	
3 La présentation des états financiers		10	
4 Bilan		10	
5 Compte de résultat		10	
6 Le tableau des flux de trésorerie		10	
7 Le tableau des variations des capitaux	10		
8 L'annexe des états financiers		10	
9 Actif courant		10	
10 Les produits			10
11 Les ventes de biens	10		
12 Les prestations de service	10		
13 L'évaluation des produits des activités ordinaires		10	
14 Le produit des intérêts			10
15 Le produit des redevances			10
16 Le produit des dividendes			10
17 Actif et passif éventuels		10	
18 Les charges			10
19 Les immobilisations corporelles			10
20 Les immobilisations incorporelles			10
21 la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle		10	
22 L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles		10	
23 Révision périodique du plan d'amortissement des			10
25 Dépréciation des immobilisations corporelles		10	
26 Coût d'acquisition d'une immobilisation	10		
27 les frais de recherche et de développement		10	
28 Evaluation postérieure des immeubles de placement		10	
29 Evaluation de l'actif biologique	10		
30 Grosses dépenses d'entretien			10
31 Evaluation des stocks à l'entrée	10		31
32 Evaluation des stocks à la sortie	10		32
33 Evaluation des stocks à l'inventaire		10	
34 Actifs financiers	10		
35 Passif courant			10
36 L'écart d'évaluation		10	
37 Les coûts d'emprunt		10	
38 Les provisions pour risques et charges			10
39 Les subventions	10		
40 Les subventions publiques non monétaires	10		
41 Le contrat de location-financement		10	
42 Le contrat de location simple			10
43 Le contrat à long terme	10		
44 Les avantages octroyés au personnel	10		
45 Les impôts différés	10		

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes US GAAP		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
46 Les changements d'estimation ou de méthodes comptables	10		
47 Les regroupements d'entreprises	10		
48 Consolidation	10		
49 L'événement postérieur à la date de clôture			10
50 L'opération effectuée en monnaie étrangère		10	
51 L'abandon d'activités	10		
52 Concession de service public	10		
53 Conditions de dérogation aux règles comptables		10	
54 Cas particulier des très petites entreprises		10	
55 Cas particulier d'un paiement différé	10		
56 Les utilisateurs des états financiers		10	
SUR UN TOTAL DE 56 NORMES	19	24	13
EN POURCENTAGE 100%	33,92%	42,85%	23,23%

Ce tableau résume l'avis des filiales des multinationales sur la comparaison des normes du SCF et celles du référentiel international US GAAP. Ainsi sur un total de **56** normes qui ont été présentées pour la comparaison, nous trouvons **19** normes qui sont en harmonie entre les deux référentiels, **24** normes qui sont différentes et **13** normes qui sont normalisées.

Après la réalisation de l'enquête menée auprès des filiales des multinationales, nous allons consacrer la section suivante à une autre enquête engagée auprès des professionnels de la comptabilité.

SECTION 02 : Deuxième population, les professionnels de la comptabilité

Dans ce qui suit, nous allons présenter les professionnels sous forme de trois sous-populations à savoir les:

1. Experts-comptables,
2. Commissaires aux comptes,
3. Cabinets comptables spécialisés.

Cependant, pour chaque professionnel que nous avons approché, nous avons interviewé les responsables du cabinet ainsi que le personnel qualifié sur un certain nombre de questions, il a fallu rédiger les réponses au fur et à mesure de l'entretien. En outre, les sondés ne répondaient pas toujours directement aux questions qui leur sont posées, de ce fait il a fallu poser d'autres questions en relation avec la question principale pour pouvoir en déduire finalement les réponses. En plus du questionnaire qui a été administré à cette sous-population voir annexe I, deux check-lists ont accompagné le questionnaire portant sur la comparaison entre les normes comptables et financières du SCF par rapport aux normes comptables IAS/IFRS et US GAAP.

Les check-lists mettent en relief la comparaison des normes du SCF par rapport à celles des deux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP. En classant les normes en trois catégories à savoir :

1. Harmonie : la norme comptable algérienne présente des points similaires et des points divergents par rapport aux référentiels comptables internationaux,
2. Normalisée : les dispositions de la norme comptable algérienne sont conformes, identique avec celles des référentiels comptables internationaux, la norme ne présente aucune divergence,
3. Différente : la norme comptable algérienne est complètement différente par rapport à ses homologues présentées par les référentiels comptables internationaux.

Le classement des normes selon les trois catégories a été laissé à la discrétion des répondants suite à une longue discussion, il a été retenu qu'une norme qui présente des divergences importantes qui remet en cause la comparabilité de l'information comptable, elle est classée comme étant différente. L'étendue de l'étude menée auprès de la sous-population des experts comptables peut se présenter comme suit.

Sous-population des experts-comptables

Au moment de la réalisation de l'enquête, le nombre des experts comptables personnes physiques inscrits au tableau de l'ordre national des experts comptables est de 233 personnes. Pour cet échantillon le questionnaire a été adressé lors des assises de l'Assemblée Générale Ordinaire de l'année 2014 qui s'est tenue le 22 décembre 2014, questionnaire a été complété par des discussions et entretiens. Ensuite il a été envoyé par mail pour le deuxième envoi pour relancer les personnes qui n'ont pas répondu.

Deux check-lists relatives à la comparaison des normes du SCF par rapport aux deux référentiels comptables internationaux ont été jointes aux questionnaires.

150 questionnaires ont été distribués lors de l'Assemblée Générale Ordinaire et d'autres questionnaires ont été adressés aux professionnels à d'autres occasions : visite aux bureaux, rencontres professionnelles et contact par téléphone. Au total, nous avons réussi à collecter 108 réponses. Ainsi, le taux de réponse est égal à 108/233 environ 46 %.

Ces réponses ont fait l'objet de présentation, de classement des réponses par thème et calcul du nombre et du pourcentage de citations des réponses qui peuvent se résumer comme suit :

- 1. Qu'est-ce qui a légitimé le changement du Plan Comptable National (PCN de 1975) par le nouveau système comptable financier (SCF 2007) ?**

L'analyse des réponses a permis de déceler que le changement du système comptable est, selon les professionnels, justifié par les réformes économiques engagées par les pouvoirs publics.

Sur les 100 réponses, nous enregistrons 95 réponses qui justifient le changement du système comptable PCN en SCF par les réformes économiques engagées et seulement 05 réponses renvoient le changement à une simple décision du normalisateur.

2. L'application du SCF vous pose -t-elle des difficultés ?

Sur les 108 réponses, 100 des répondants ont évoqué des difficultés dans l'application du SCF, généralement leurs précisions sur les difficultés rencontrées portent sur :

Les difficultés dans l'application du SCF (Réponses regroupées par groupe de difficultés)	Nombre de citations de la réponse	Pourcentage de citations de la réponse
Mission d'application non encore outillée, manque (marché financier actif, les taux d'actualisations)	63	63,00%
Difficultés d'application des règles de comptabilisation	17	17,00%
La culture comptable	9	9,00%
Les utilisateurs et les financiers non formés suffisamment	6	6,00%
La législation en place n'a pas suivi : code de commerce, code fiscal ...etc.	5	5,00%
TOTAL	100	100%

Tableau : Les difficultés dans l'application du SCF

Comme il a été montré dans le tableau précédent la difficulté la plus évoquée par les experts comptables réside dans l'absence des marchés actifs qui représente une importante entrave à l'application effective des dispositions du SCF en particulier les dispositions d'évaluation et de la détermination de la juste valeur des éléments d'actif. Cette difficulté a été relevée par 63% des répondants. Dans le même sens, la deuxième difficulté soulevée par les experts comptables, près de 17%, demeure la difficulté d'application des règles de comptabilisation. La troisième difficulté évoquée par les experts comptables porte sur la culture comptable des intervenants qui constitue un obstacle dans l'application du SCF.

En effet, près de 9% des répondants ont soulevé que la culture comptable des intervenants (professionnels, administration, actionnaires...etc.) n'a pas évolué à l'instar de la réforme comptable, elle est restée ancrée dans l'ancien esprit que la comptabilité est plus guidée par les obligations fiscales et pas par d'autres orientations. Cette difficulté est générale ; en effet l'Algérie est régie par une culture comptable différente par rapport à la culture comptable continentale et anglo-saxonne. Le système du PCN demeure encore dans les esprits des intervenants.

Ainsi, près de 6% des répondants ont souligné l'insuffisance de la formation des intervenants. Selon les répondants, il faudrait engager des cycles de formations intensifs sur le SCF et non pas se contenter de limiter le changement du système comptable au niveau des seuls changements opérés dans la nomenclature des comptes. Le changement est plus important d'après les répondants et touche le côté culturel et la façon de réfléchir.

Quant aux 5% des répondants restant, ils ont souligné l'inadaptation de certaines dispositions du SCF par rapport à celles des autres codes (code de commerce, code fiscal,...etc.). En effet, les répondants ont évoqué à titre d'exemple le cas des frais préliminaires qui ne sont pas approuvés par le SCF mais les dispositions du code de commerce continuent à les inscrire.

Quant aux 8 répondants restant, ils n'ont pas trouvé de difficultés dans l'application du SCF.

3. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?

Pour cette troisième question du questionnaire, l'ensemble des avis émis par les experts comptables retiennent que le SCF est en harmonie avec les référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP sans aucune précision. Les check-lists portant sur la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables des IAS/IFRS et US GAAP n'ont pas été renseignées.

4. Est-ce que le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales a été ressenti par vous-même auprès de différentes entreprises dont vous assurez des missions ?

Là aussi, l'ensemble des réponses des répondants durant leurs différentes missions, n'ont pas ressenti le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales.

Après avoir étudié les avis des professionnels en qualité d'experts comptables, nous allons maintenant étudier une autre population, celle des commissaires aux comptes.

L'étendue de l'étude menée auprès de la sous-population des commissaires aux comptes peut se présenter comme suit.

Sous-population des commissaires aux comptes

Au moment de la réalisation de l'enquête, le nombre de commissaires aux comptes personnes physiques inscrits au tableau de la Chambre nationale des commissaires aux comptes est de 1 706 personnes. Pour cet échantillon, le questionnaire a été envoyé par mail et a été complété par des discussions et entretiens lors de diverses rencontres, des assises de l'Assemblée Générale Ordinaire de l'année 2014 qui s'est tenue le 17 Novembre 2014, visites effectuées au niveau des bureaux et contacts téléphoniques. Dans cet échantillon, nous avons ciblé seulement les commissaires aux comptes qui n'exercent pas la profession d'expert-comptable pour assurer la fiabilité des enquêtes menées auprès des experts comptables et auprès des commissaires aux comptes pour qu'il n'y ait pas l'interrogation des mêmes personnes dans deux populations différentes afin d'avoir des réponses indépendantes. L'échantillon de cette population est limité à 200 personnes, soit un pourcentage de participation de 12%.

Deux check-lists relatives à la comparaison des normes du SCF par rapport aux deux référentiels comptables internationaux ont été jointes aux questionnaires.

L'analyse des réponses émises par les commissaires aux comptes peut se résumer comme suit :

- 1. Qu'est-ce qui a légitimé le changement du Plan Comptable National (PCN de 1975) par le nouveau système comptable financier (SCF 2007) ?**

L'analyse des réponses a permis de déceler que le changement du système comptable n'est pas, selon les commissaires aux comptes, justifié par les réformes économiques engagées par les pouvoirs publics mais simplement par la volonté du normalisateur loin d'un besoin économique réel ressenti par les professionnels.

Sur les 200 réponses, nous enregistrons seulement 65 réponses qui justifient le changement du système comptable PCN en SCF par les réformes économiques engagées et 135 réponses renvoient le changement à une simple décision du normalisateur.

2. L'application du SCF vous pose -t- elle des difficultés ?

Sur les 200 répondants qui ont évoqué des difficultés dans l'application du SCF, généralement leurs précisions portent sur :

Les difficultés dans l'application du SCF (Réponses regroupées par groupe de difficultés)	Nombre de citations de la réponse	Pourcentage de citations de la réponse
Manque les marchés actifs et la détermination de la juste valeur qui pose problème	77	38,50%
Le SCF n'est pas adapté au contexte économique des entreprises constituées essentiellement par des PME	56	28,00%
Difficultés d'application de certaines normes du SCF	42	21,00%
Dépendance entre comptabilité et fiscalité	25	12,50%
TOTAL	200	100%

La difficulté la plus évoquée par les commissaires aux comptes reste l'absence de marchés actifs qui constitue une limite au processus d'application des modalités du SCF, en particulier les dispositions d'évaluation et de détermination de la juste valeur des éléments d'actif. Cette difficulté a été relevée par 77 des répondants, soit un pourcentage de 38,50%.

La deuxième difficulté soulevée par les commissaires aux comptes, par près de 28%, demeure l'inadaptation du SCF par rapport au contexte économique des entreprises qui est constitué essentiellement par des PME qui ont comme seule préoccupation le côté fiscal de l'information financière avec aucune exigence en matière de comptabilité.

Par conséquent, l'application des méthodes et règles du SCF ne sera pas très adaptée aux PME.

La troisième difficulté évoquée par les commissaires aux comptes porte sur la difficulté d'application des règles de comptabilisation, soit par près de 21%. Enfin, 25 répondants ont soulevé le problème de la dominante fiscale qui régit les pratiques comptables. Ils confirment que les états financiers sont souvent influencés par les règles fiscales en particulier pour ce qui est des amortissements, provisions, perte de valeur, revenus...etc. En effet dans le cadre de la culture comptable nationale reste caractérisé par la prédominance des considérations fiscales par rapport aux dispositions comptables.

3. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?

Pour cette troisième question du questionnaire, l'ensemble des avis émis par les commissaires aux comptes retiennent que le SCF est en harmonie avec les référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP, sans aucune précision. Les check-lists n'ont pas été renseignées.

4. Est-ce que le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales a été ressenti par vous-même auprès des différentes entreprises dont vous assurez des missions ?

Là aussi, durant leur différente mission, l'ensemble des répondants n'ont pas senti le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales.

A la lumière des réponses obtenues des professionnels de la comptabilité, les experts comptables et les commissaires aux comptes et à la vue des résultats obtenus, des check-lists qui n'ont pas été renseignées suffisamment aucun avis précis n'a été noté. Les répondants des deux populations de professionnels n'ont pas accordé de l'intérêt aux check-lists et par conséquent ils ont renseigné les check-lists de manière désintéressée, la plupart des check-lists n'ont pas été renseignées. Ce désintéressement peut être expliqué par le fait qu'ils ne connaissaient probablement pas en détail les dispositions des référentiels IAS/IFRS et US GAAP pour pouvoir procéder à la comparaison avec le SCF ; cette perception se limitait à des

connaissances sommaires, ce qui nous a amené à rechercher une autre sous-population plus concernée et plus spécialisée, il s'agit des cabinets comptables les plus importants qui ont une connaissance suffisante dans le domaine de la comptabilité internationale et des modalités et particularités des trois référentiels objet de cette étude et qui peuvent procéder à la comparaison des normes des trois référentiels. Cette sous-population a été sélectionnée suite à des entretiens effectués avec ces cabinets. Nous avons identifié 25 cabinets comptables dont 02 cabinets étrangers KPMG et DELOITTE.

Sous-population de cabinets comptables spécialisés

Pour cet échantillon qui est le plus concerné par le sujet qui s'inscrit plus dans le cadre de ce travail de recherche, destiné à répondre à la problématique de recherche qui consiste à identifier quelles sont les divergences et similitudes entre le SCF et les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP ; l'enquête qui a été menée, se résume dans le renseignement des check-lists portant sur la comparaison entre les trois référentiels avec les précisions y afférentes.

Nous avons remis à ces cabinets les deux check-lists qui ont été suivies par des entretiens et précisions concernant chaque thème. Ainsi les experts comptables et le personnel des cabinets ont été priés de renseigner les check-lists en précisant les critères de leur choix. Les répondants éventuels n'étant pas toujours disponibles pour un entretien qui dure presque une heure ce qui nous a poussé à diffuser le questionnaire accompagné des check-lists par mail au lieu de faire du porte à porte puis revenir pour relancer les réponses des retardataires. En définitive, nous avons collecté 20 réponses de cette sous-population.

Les répondants ont renseigné les check-lists relatives à la comparaison entre les normes comptables algériennes et les normes comptables des référentiels IAS/IFRS et US GAAP. Les avis des répondants précisent et mentionnent que les comptes inscrits dans les colonnes « harmonie, différente » dans les check-lists sont les comptes concernés par les retraitements comptables.

Seules les normes normalisées ne font pas l'objet de retraitement. Les réponses de cette population concernant le renseignement de la check-list portant sur la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables internationales IAS/IFRS et des précisions et commentaires peuvent se présenter comme suit :

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes IAS/IFRS		
	Nombre de citations de la réponse		
	harmonie	différente	normalisée
1 Les sources du droit comptable		20	
2 La nomenclature des comptes		20	
3 La présentation des états financiers	20		
4 Bilan	20		
5 Compte de résultat			20
6 Le tableau des flux de trésorerie			20
7 Le tableau des variations des capitaux			20
8 L'annexe des états financiers		20	
9 Actif courant	20		
10 Les immobilisations corporelles			20
11 Les immobilisations incorporelles			20
12 La durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle		20	
13 L'entrée des immobilisations incorporelles et	20		
14 Coût d'acquisition d'une immobilisation			20
15 Révision périodique du plan d'amortissement des	20		
16 Réévaluation des immobilisations corporelles		20	
17 Dépréciation des immobilisations corporelles			20
18 Grosses dépenses d'entretien			20
19 les frais de recherche et de développement			20
20 Evaluation postérieure des immeubles de placement			20
21 Evaluation de l'actif biologique	20		
22 Evaluation des stocks à l'entrée			20
23 Evaluation des stocks à la sortie	20		
24 Evaluation des stocks à l'inventaire	20		
25 Actifs financiers		20	
26 Les charges			20
27 Passif courant	20		
28 L'écart d'évaluation		20	
29 Les provisions pour risques et charges			20
30 Les coûts d'emprunt	20		
31 Les subventions	20		
32 Les subventions publiques non monétaires	20		
33 Les impôts différés			20
34 Les produits			20
35 Les ventes de biens			20
36 Les prestations de service	20		
37 L'évaluation des produits des activités ordinaires			20

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes IAS/IFRS		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
38 Le produit des intérêts			20
39 Le produit des redevances			20
40 Le produit des dividendes			20
41 Actif et passif éventuels		20	
42 Le contrat de location simple	20		
43 Le contrat de location-financement		20	
44 Le contrat à long terme	20		
45 Les avantages octroyés au personnel		20	
46 Les changements d'estimation ou de méthodes	20		
47 Les regroupements d'entreprises		20	
48 Consolidation	20		
49 L'événement postérieur à la date de clôture	20		
50 L'opération effectuée en monnaie étrangère	20		
51 L'abandon d'activités		20	
52 Concession de service public	20		
53 Conditions de dérogation aux règles comptables		20	
54 Cas particulier des très petites entreprises			20
55 Cas particulier d'un paiement différé			20
56 Les utilisateurs des états financiers			20
SUR UN TOTAL DE 56 NORMES	20	13	23
EN POURCENTAGE 100%	35,71	23,21	41,08

L'examen des réponses obtenues auprès de cette population spécialisée de cette enquête permet de noter qu'effectivement le SCF partage des normes qui sont conformes avec le référentiel comptable international IAS/IFRS ; pour certaines normes il est même en harmonie et pour d'autres il diverge complètement. En effet, comme indiqué dans le tableau précédent, sur un total de **56** normes proposées à la comparaison on peut déduire **20** normes classées comme étant en harmonie entre le SCF et le référentiel comptable international IAS/IFRS, **23** normes qui sont conformes et entièrement normalisées et **13** normes qui sont complètement différentes entre le SCF et l'IAS/IFRS. Les précisions qui ont été évoquées par les répondants lors des entretiens peuvent se présenter par thème comme suit :

1. Les sources du droit comptable

L'ensemble des répondants ont évoqué l'importance des sources du référentiel comptable international IAS/IFRS qui repose sur des principes directeurs sous formes de milliers de pages ; à l'inverse le SCF dispose seulement de normes comptables énoncées en 159 pages avec quelques interprétations sur le site du Conseil national de la comptabilité.

En outre, les répondants ont souligné que la normalisation comptable des IAS/IFRS est assurée par une fondation privée ; par contre, la normalisation comptable algérienne est assurée par le Conseil national de la comptabilité, institution étatique.

2. Nomenclature des comptes

Dans cette rubrique, les répondants ont affiché clairement la divergence des IAS/IFRS, qui n'affichent pas de nomenclature des comptes (noms et numéros de comptes), contrairement au référentiel SCF qui présente une nomenclature des comptes et le fonctionnement des comptes.

3. Présentation des états financiers

Les répondants sont unanimes sur le fait que cette norme est en harmonie par rapport à celle du référentiel IAS/IFRS. En effet, ils évoquent qu'il y a une similitude qui réside dans la composition des états financiers des deux référentiels qui est semblable ; par contre, une divergence est remarquée concernant les composantes à l'inverse des IAS/IFRS, le SCF prévoit pour l'ensemble des composantes des états financiers des modèles normalisés et réglementés.

4. Bilan

L'ensemble des avis ont estimé que cette norme est en harmonie par rapport à celle des IAS/IFRS dans la mesure où les IAS/IFRS n'imposent pas de modèle précis des états financiers. Elle fournit un modèle indicatif et donc non obligatoire. En outre la classification des actifs et des passifs peut se faire en classant : les éléments courants, les éléments non courants. Une présentation en fonction des critères de liquidité et d'exigibilité n'est admise que si elle fournit une information plus fiable et plus pertinente selon les IAS/IFRS.

Au contraire, le SCF préconise un modèle de bilan obligatoire avec un seul classement celui des éléments courants et non courants.

5. Compte de résultat

Cette norme ne présente pas de divergences importantes entre les deux référentiels selon les avis des répondants, les seules divergences qui ont été soulevées, résident dans le format de l'état de résultat global des IAS/IFRS qui n'est pas soumis à un format obligatoire. Contrairement au SCF, le contenu et le modèle du compte de résultat sont fixés par arrêté du Ministre chargé des finances.

6. Le tableau des flux de trésorerie

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre les deux référentiels par les répondants. Cette norme est en tout point semblable à

celle des IAS/IFRS.

7. Le tableau des variations des capitaux propres

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre les deux référentiels par les répondants. Cette norme est en tout point semblable à celle des IAS/IFRS.

8. L'annexe aux états financiers

Cette norme ne présente pas de divergences importantes entre les deux référentiels selon les avis des répondants, la seule divergence qui ait été constatée, se limite ou réside dans l'annexe du SCF qui est normalisée réglementée, contrairement aux IAS/IFRS où il n'existe pas de norme propre à l'annexe.

9. Actif courant

Pour cette norme, les avis des répondants sont unanimes concernant la définition de la notion d'actif courant qui présente une différence entre les IAS/IFRS et le SCF. Celle-ci réside dans la quatrième condition de l'actif courant qui n'est pas partagée entre les deux référentiels.

10. Immobilisations incorporelles

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre les deux référentiels par les répondants. Cette norme est en tout point semblable à celle des IAS/IFRS.

11. Immobilisations corporelles

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre les deux référentiels par les répondants. Cette norme est en tout point semblable à celle des IAS/IFRS.

12. La durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle

Une divergence entre les deux référentiels a été constatée par les répondants pour cette norme ; celle-ci réside dans la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui est présumée ne pas dépasser 20 ans selon le SCF ; par contre, en IAS/IFRS aucune durée n'est fixée.

13. L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles dans l'actif

L'ensemble des avis des répondants convergent vers l'importance du traitement comptable de l'entrée des immobilisations corporelles en

IAS/IFRS, qui lui consacre toute une norme IAS, contrairement au SCF qui développe ce thème en un seul point.

14. Coût d'acquisition d'une immobilisation

Aucune divergence sur ce point n'a été soulevée entre les deux référentiels SCF et IAS/IFRS par les répondants.

15. Révision périodique du plan d'amortissement

Aucune divergence n'a été remarquée sur ce plan entre les deux référentiels SCF et IAS/IFRS par les répondants.

16. Réévaluation des immobilisations corporelles

Une divergence a été évoquée dans cette norme par les répondants qui notent que l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale des immobilisations corporelles selon les IAS/IFRS peut se faire selon deux méthodes, la méthode du coût et de la réévaluation. Quant au SCF, il ne précise aucune évaluation postérieure à la comptabilisation initiale des immobilisations corporelles mais il donne les règles générales d'évaluation.

17. Dépréciation des immobilisations corporelles

Les mêmes dispositions sont respectées pour la dépréciation des immobilisations entre le SCF et les IAS/IFRS d'après les répondants.

18. Grosses dépenses d'entretien

Ces dépenses sont en général comptabilisées de la même façon dans les deux référentiels SCF et IAS/IFRS selon les répondants.

19. Frais de recherche et de développement

Aucune divergence dans le traitement des frais de recherche et de développement n'a été constatée par les répondants entre le SCF et les IAS/IFRS.

20. Evaluation postérieure des Immeubles de placement

Aucune divergence sur ce point n'a été relevée entre les deux référentiels SCF et IAS/IFRS par les répondants.

21. Evaluation de l'actif biologique

Pour cette norme, les répondants n'ont pas précisé les divergences entre les deux référentiels mais ils ont soulevé que les IAS/IFRS prévoient des modalités très précises, de détermination de la juste valeur de l'actif

biologique ce qui peut entraîner des divergences dans l'application de cette norme par rapport au SCF qui n'est pas aussi détaillé que les IAS/IFRS.

22.Évaluation du stock à l'entrée

Aucune divergence sur ce point n'a été soulevée entre les deux référentiels SCF et IAS/IFRS par les répondants.

23.Évaluation du stock à la sortie

L'ensemble des répondants ont relevé une divergence entre les IAS/IFRS et le SCF qui réside dans l'évaluation des éléments fongibles selon les IAS/IFRS. Ils sont évalués selon une seule méthode, c'est la méthode du coût réel. Par contre, le SCF propose soit par PEPS (FIFO premier entré, premier sorti), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production.

24.Évaluation à l'inventaire

Concernant cette norme, les répondants ont remarqué deux divergences, la première au niveau de la présentation des stocks au bilan ; selon les IAS/IFRS les stocks sont présentés avec la valeur nette de réalisation ; par contre en SCF, les stocks doivent être présentés au bilan avec la valeur brute (coût d'entrée) et la dépréciation, différence entre le coût d'entrée et la valeur nette de réalisation.

Quant à la deuxième concernant la dépréciation des stocks, selon les IAS/IFRS, l'intégration est obligatoire au tableau des comptes de résultat des dotations et reprises de dépréciation des stocks dans la même rubrique (variation des stocks), contrairement au SCF qui prévoit leur enregistrement dans des rubriques différents comptes 68 et 78.

25. Actifs financiers

Là aussi les répondants ont observé des divergences entre les deux référentiels qui sont dues à l'inadéquation entre le développement des actifs financiers des IAS/IFRS, matérialisé sur plusieurs centaines de pages et le développement réservé par le SCF pour les actifs financiers qui sont traités dans deux pages.

26. Les charges

Les répondants ont émis les mêmes avis concernant le traitement comptable des charges qui ne présente aucune divergence entre les deux référentiels.

27. Passif courant

Deux divergences ont été évoquées dans cette norme par les répondants qui notent que la définition du passif courant présente deux différences sur les critères entre le SCF et les IAS/IFRS, il s'agit des conditions suivantes soulevées par les IAS/IFRS et non par le SCF :

- Passif détenu essentiellement afin d'être négocié,
- L'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.

28. Notion d'écart d'évaluation

Les répondants ont indiqué que le SCF ne traite pas de la même façon l'écart d'évaluation que les IAS/IFRS ; des divergences peuvent être constatées dans l'application dues essentiellement au manque de précisions par le SCF contrairement aux IAS/IFRS.

29. Les provisions pour risques et charges

Aucune divergence dans l'évaluation postérieure des immeubles de placement n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par les répondants.

30. Coûts d'emprunt

Là aussi les répondants notent que le traitement comptable des coûts d'emprunts préconisé par le SCF est identique à celui des IAS/IFRS ; toutefois ils ont mentionné que le SCF n'a pas utilisé la notion d'actif éligible, comme dans les IAS/IFRS.

31. Subventions

Pour cette norme, les répondants ont noté certaines divergences qui peuvent se présenter comme suit : En IAS/IFRS, la comptabilisation des deux subventions se fait par deux méthodes : soit en produits différés, soit en déduisant la subvention de la valeur de l'actif concerné. Le SCF prévoit contrairement aux IAS/IFRS une seule méthode de comptabilisation des subventions ; de plus, le SCF comptabilise les subventions contrairement aux IAS/IFRS en capitaux propres. Aussi en IAS/IFRS, la présentation des produits dans le compte de résultat doit être inscrite dans la rubrique « autres produits » ; par contre, le SCF enregistre les produits dans la production de l'exercice.

32. Les subventions publiques non monétaires

Là aussi l'échantillon a déterminé une divergence entre les deux référentiels qui concerne la comptabilisation des subventions publiques non

monétaires (biens reçus à titre gratuit) qui peut être effectuée selon les IAS/IFRS en deux méthodes : la juste valeur, pour un montant symbolique. Contrairement au SCF qui n'autorise par cette deuxième méthode.

33. Impôts différés

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

34. Les produits

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

35. Vente de biens

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

36. Prestations de service

Pour cette norme, là aussi l'échantillon a exprimé une divergence entre les IAS/IFRS et le SCF, qui concerne les produits d'une prestation de service qui doivent être comptabilisés en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture, lorsque le résultat de la transaction peut être estimé de façon fiable en IAS/IFRS. Dans le cas contraire, le produit ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées selon les IAS/IFRS. En SCF, aucune disposition n'a été prévue.

37. Evaluation des produits des activités ordinaires

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

38. Produit d'intérêts

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

39. Produit redevances

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

40. Produit dividendes

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

41. Actifs et Passifs éventuels

Les avis des répondants sont unanimes quant à la notion d'actif ou de passif éventuel qui ne se retrouve pas dans le référentiel SCF, contrairement au référentiel IAS/IFRS qui consacre une norme.

42. Contrat de location simple

L'échantillon est déterminé qu'à défaut de fixation par le SCF de critères précis relatifs à la détermination du contrat de location simple, des divergences peuvent ainsi apparaître entre les deux référentiels dans l'application.

43. Contrat de location-financement

Là aussi l'échantillon soulève le manque de critères précis énoncé par le SCF ; par conséquent l'application de cette norme peut entraîner des divergences, dans le classement en contrats de location-financement certains contrats que le SCF moins précis pourrait éventuellement conduire à classer en location simple et les IAS/IFRS pourraient le classer en contrats de location-financement, malgré un principe général de classification similaire.

44. Contrat à long terme

Dans cette norme, l'échantillon note une divergence qui réside dans la comptabilisation des contrats de construction ou des contrats à long terme qui peuvent s'effectuer selon le SCF en deux méthodes, la méthode de l'achèvement et la méthode de l'avancement, contrairement aux IAS/IFRS qui prévoient une seule méthode.

45. Avantages octroyés au personnel

Là aussi l'échantillon a émis certaines divergences entre les deux référentiels qui concernent la comptabilisation obligatoire des avantages accordés par l'entreprise aux salariés comme charges de personnel ou dans le coût d'un actif selon les IAS/IFRS. Par contre, le SCF préconise seulement la comptabilisation en charge. Une deuxième divergence entre les deux référentiels selon l'avis des répondants qui se caractérise par l'absence de dispositions relatives aux biens et services gratuits par le SCF.

La troisième divergence concerne l'inclusion obligatoire dans les avantages du personnel (provisionnés au fur et à mesure des services rendus) de toute forme de contrepartie accordée par l'entreprise à ses employés, qu'il s'agisse d'avantages de retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi comme par exemple les prestations de prévoyance, la gratuité de certains biens ou services accordés aux retraités selon les IAS/IFRS. Au contraire, le SCF retient uniquement les avantages de retraite pris au sens strict (rentes, indemnités de fin de carrière).

46. Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions

Pour cette norme, l'échantillon a émis certaines divergences entre les deux référentiels qui concernent les changements d'estimations, les changements de méthodes comptables et les corrections d'erreurs.

47. Regroupements d'entreprises

Les répondants ont souligné que le SCF utilise la notion des comptes combinés qui n'est pas partagée avec le référentiel IAS/IFRS qui utilise la notion plutôt de regroupement d'entreprises.

L'échantillon détermine que des divergences entre les deux référentiels peuvent surgir lors de l'application qui sont dues essentiellement aux nombreuses précisions qui sont énoncées par les IAS/IFRS tandis que le SCF ne présente aucune précision.

48. Consolidation

Les répondants sont unanimes sur les divergences entre les deux référentiels qui concernent les critères permettant d'apprécier le contrôle d'une entité, l'interdiction de la consolidation des entités sous contrôle conjoint, les intérêts minoritaires.

49. Événement postérieur à la date de clôture

Là aussi, nous avons noté les mêmes avis des répondants qui mettent en relief les divergences entre les deux référentiels concernant l'enregistrement de l'événement postérieur à la date de clôture qui remet en cause la continuité de l'exploitation ; selon les IAS/IFRS, les états financiers doivent être ajustés, même si l'événement n'a pas de lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture. Au contraire, en SCF, les états financiers ne sont ajustés que si et seulement si l'événement a un lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture. Dans le cas contraire, des informations sur les valeurs liquidatives sont fournies en annexe.

50. Opération effectuée en monnaie étrangère

Dans cette norme, là aussi nous avons relevé que les avis des répondants évoquent les divergences entre les deux référentiels qui concernent les opérations suivantes :

- La conversion obligatoire des opérations d'achat et de vente, soit au cours de change en vigueur à la date de transaction soit à un cours représentant une approximation fiable de ce cours de change comme par exemple un cours moyen pondéré périodique. Cette disposition est différente de celle énoncée par le SCF,
- Les variations des cours de change postérieurs,

- Le traitement des éléments non monétaires.

51. Abandon d'activités

Là aussi l'échantillon soulève le manque de critères précis énoncé par le SCF concernant les abandons d'activités ; par conséquent, l'application de cette norme peut entraîner des divergences, dans les deux référentiels.

52. Concessions de services publics

Malgré la similarité entre les deux référentiels au sujet des concessions de services publics, les répondants ont soulevé des divergences qui peuvent surgir dans l'application qui sont dues au manque de précisions du SCF par rapport aux exigences des IAS/IFRS.

53. Conditions de dérogation aux règles comptables

Là aussi une divergence a été relevée par les répondants concernant la dérogation aux règles comptables entre les deux référentiels.

54. Cas particulier des très petites entreprises

Là aussi une divergence a été relevée par les répondants concernant le cas particulier des très petites entreprises que le SCF a traité. En IAS/IFRS, aucun traitement n'est réservé pour les très petites entreprises.

55. Cas particulier d'un paiement différé

L'échantillon a relevé dans cette norme que les IAS/IFRS prévoient l'actualisation systématique du prix d'achat des immobilisations en cas de paiement différé au-delà des conditions habituelles de crédit. Au contraire, en SCF, l'actualisation du prix d'achat, sans être interdite, n'est pas obligatoire et donc rarement pratiquée.

56. Les utilisateurs des états financiers

Là aussi une divergence a été relevée par les répondants concernant les utilisateurs des états financiers qui sont différents entre les deux référentiels.

Les réponses de cette population concernant le renseignement de la check-list portant sur la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables US GAAP et des précisions et commentaires peuvent se présenter comme suit :

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes US GAAP		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
1 Les sources du droit comptable		20	
2 La nomenclature des comptes		20	
3 La présentation des états financiers		20	
4 Bilan		20	
5 Compte de résultat		20	
6 Le tableau des flux de trésorerie		20	
7 Le tableau des variations des capitaux	20		
8 L'annexe des états financiers	20		
9 Actif courant		20	
10 Les immobilisations incorporelles			20
11 Les immobilisations corporelles			20
12 la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle		20	
13 L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles dans	20		
14 Coût d'acquisition d'une immobilisation	20		
15 Révision périodique du plan d'amortissement des immobilisations		20	
16 Réévaluation des immobilisations corporelles		20	
17 Dépréciation des immobilisations corporelles		20	
18 Les produits			20
19 Les ventes de biens	20		
20 Les prestations de service	20		
21 L'évaluation des produits des activités ordinaires			20
22 Le produit des intérêts			20
23 Le produit des redevances			20
24 Le produit des dividendes			20
25 Actif et passif éventuels		20	
26 Les charges			20
27 Passif courant		20	
28 les frais de recherche et de développement		20	
29 Evaluation postérieure des immeubles de placement			20
30 Evaluation de l'actif biologique			20
31 Grosses dépenses d'entretien		20	
32 Evaluation des stocks à l'entrée		20	
33 Evaluation des stocks à la sortie		20	
34 Evaluation des stocks à l'inventaire		20	
35 Actifs financiers		20	
36 L'écart d'évaluation		20	
37 Les coûts d'emprunt	20		
38 Les provisions pour risques et charges			20
39 Les subventions	20		
40 Les subventions publiques non monétaires	20		
41 Le contrat de location-financement		20	
42 Le contrat de location simple	20		

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes US GAAP		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différent	Normalisée
43 Le contrat à long terme	20		
44 Les avantages octroyés au personnel	20		
45 Les impôts différés	20		
46 Les changements d'estimation ou de méthodes comptables			20
47 Les regroupements d'entreprises		20	
48 Consolidation	20		
49 L'événement postérieur à la date de clôture		20	
50 L'opération effectuée en monnaie étrangère		20	
51 L'abandon d'activités		20	
52 Concession de service public	20		
53 Conditions de dérogation aux règles comptables		20	
54 Cas particulier des très petites entreprises		20	
55 Cas particulier d'un paiement différé		20	
56 Les utilisateurs des états financiers		20	
SUR UN TOTAL DE 56 NORMES	15	29	12
EN POURCENTAGE 100%	26,80	51,80	21,40

L'examen des réponses de cette enquête obtenues auprès de cette population spécialisée permet de noter qu'effectivement le SCF partage des normes qui sont conformes avec le référentiel comptable international US GAAP ; pour certaines normes, il est en harmonie et pour d'autres, il diverge complètement. En effet comme indiqué sur le tableau précédent sur un total de **56** normes proposées à la comparaison, on peut déduire **15** normes classées comme étant en harmonie entre le SCF et le référentiel comptable international US GAAP, **12** normes qui sont normalisées et **29** normes qui sont complètement différentes entre le SCF et les US GAAP.

Les précisions qui ont été évoquées par les répondants lors des entretiens peuvent se présenter par thème comme suit :

1. Les sources du droit comptable

Les avis des répondants soulèvent des divergences à ce niveau et notent que les sources du droit comptable anglo-saxon reposent sur des principes généralement admis. Ces règles comptables ont force de loi énoncées par une institution privée, développées sur une dizaine de milliers de pages axées sur les modalités d'application, contrairement aux dispositions du SCF qui sont énoncées par une loi, qui renferme des normes axées plus sur des principes, elle sont développées sur cent cinquante-neuf pages.

2. Nomenclature des comptes

Dans cette rubrique, les répondants ont affiché clairement la divergence des US GAAP, qui ne connaissent pas de nomenclature des comptes (noms et numéros de comptes), contrairement au référentiel SCF qui présente une nomenclature des comptes et le fonctionnement des comptes.

3. Présentation des états financiers

Les répondants sont unanimes sur le fait que cette norme présente des divergences qui résident sur la flexibilité caractérisée dans la présentation comptable en US GAAP contrairement au SCF où la présentation est fixée par une loi.

4. Bilan

L'échantillon affirme une divergence des modalités de cette norme entre les deux référentiels US GAAP et SCF, qui peuvent se présenter comme suit :

- Le bilan est présenté de manière plastique en US GAAP de nombreuses informations étant fournies en annexe,
- La classification des actifs et des passifs selon le SCF doit se faire en classant les éléments courants et les éléments non courants. Le bilan en US GAAP se caractérise par le classement des éléments de l'actif par ordre de liquidité décroissant et les éléments du passif sont classés par ordre d'exigibilité décroissante,
- Le classement en passifs courants et non courants peut se faire en US GAAP mais sur des bases différentes de celles retenues,

- En US GAAP, les actifs sont inscrits pour leur montant net, c'est-à-dire après déduction des provisions et des amortissements et les informations des deux exercices précédents sont publiées. Contrairement au SCF qui inscrit les actifs en montant brut et net et qui publie seulement l'information de l'exercice précédent,
- En US GAAP, le résultat n'apparaît pas dans le bilan qui est présenté après répartition, contrairement au SCF qui présente le bilan avant répartition du résultat.

5. Compte de résultat

Là aussi les répondants ont noté des divergences entre les deux référentiels US GAAP et SCF qui réside dans la présentation du compte de résultat en US GAAP la présentation du compte de résultat peut se faire soit par présentation simple, soit par présentation en cascade. Contrairement au SCF qui retient une seule présentation. Dans la classification des charges, en US GAAP il ya une diversité de classification des charges et produits (par nature, par fonction, par centre de responsabilité, charges directes et les charges indirectes, etc.....), contrairement au SCF qui retient deux classements le classement par nature et le classement par fonction dont les modèles de présentation sont obligatoires.

6. Le tableau des flux de trésorerie

Les répondants ont relevé certaines divergences entre le SCF et les US GAAP qui peuvent se présenter comme suit :

- La trésorerie et la quasi-trésorerie en US GAAP n'incluent pas les concours bancaires courants contrairement au SCF,
- Les dividendes payés sont classés avec les opérations de financement comme pour le SCF alors que les dividendes reçus sont classés dans les opérations d'exploitation en US GAAP ; le SCF les classe en opérations d'investissement,
- Si un encaissement ou un décaissement concerne plusieurs activités, il est classé selon la source principale des flux de trésorerie en US GAAP, le SCF sépare les composantes d'une manière appropriée,
- Les impôts sont toujours classés par les US GAAP en exploitation alors que le SCF prévoit de les rattacher à la même catégorie que leur assiette.

7. Le tableau des variations des capitaux propres

L'échantillon a soulevé là aussi une divergence entre le SCF et les US GAAP qui résident dans l'intégration du tableau des variations des capitaux propres en US GAAP ; le tableau des variations des capitaux propres est composé de l'état de variation des fonds propres et de l'état des réserves qui sont intégrées dans les notes des annexes. Par contre, le SCF intègre le tableau des variations des capitaux propres comme une composante à part entière des états financiers.

8. L'annexe aux états financiers

Les répondants ont évoqué des divergences dans cette norme ; celles-ci peuvent être énumérées comme suit :

- l'annexe est normalisée en SCF, contrairement aux US GAAP où il n'existe pas de norme propre à l'annexe,
- En US GAAP, le contenu des annexes dépend de chaque entreprise, de son secteur d'activité et de son interprétation des US GAAP ; par contre, en SCF le contenu de l'annexe est réglementé.

9. Actif courant

Les répondants affirment que ce classement n'est pas utilisé par les US GAAP.

10. Immobilisations incorporelles

Aucune divergence dans cette norme n'a été soulevée par les répondants entre le SCF et US GAAP.

11. Immobilisations corporelles

Aucune divergence dans cette norme n'a été soulevée par les répondants entre le SCF et les US GAAP.

12. La durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle

Dans cette norme, les répondants ont aussi évoqué une divergence qui réside dans la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle ; le SCF prévoit que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans, contrairement aux US GAAP qui fixaient la durée maximale à 40 ans.

13.L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles dans l'actif

L'ensemble des avis des répondants convergent vers l'importance du traitement comptable de l'entrée des immobilisations corporelles en US GAAP qui consacre plusieurs normes IAS, contrairement au SCF qui développe ce thème en un seul point.

14.Coût d'acquisition d'une immobilisation

Une divergence a été notée dans cette norme par les répondants celle-ci consiste dans la comptabilisation des intérêts des emprunts ; en US GAAP, les intérêts des emprunts spécifiquement liés à un financement d'équipement sur les immobilisations construites par l'entité, sont obligatoirement incorporés au coût de l'immobilisation. Quant au SCF, il propose deux traitements comptables :les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges financières ou incorporés dans le coût de cet actif.

15.Révision périodique du plan d'amortissement

Une divergence entre les deux référentiels SCF et US GAAP a été constatée par les répondants ; elle concerne la révision périodique des amortissements. Les US GAAP n'imposent pas la révision périodique du mode d'amortissement des immobilisations corporelles. Quant au SCF, il prévoit que cet examen doit être fait au moins à chaque clôture.

16.Réévaluation des immobilisations corporelles

Une divergence a été évoquée dans cette norme par les répondants qui notent qu'en US GAAP, les immobilisations corporelles ne peuvent être évaluées à leur juste valeur (ou être réévaluées) : elles doivent être évaluées au coût. Quant au SCF, il ne précise aucune évaluation postérieure à la comptabilisation initiale des immobilisations corporelles mais il donne les règles générales d'évaluation.

17.Dépréciation des immobilisations corporelles

Là aussi une divergence a été soulevée par les répondants qui affirment qu'en SCF, l'entité doit obligatoirement réaliser un test de dépréciation annuel, même en l'absence d'un indice de perte de valeur pour les immobilisations corporelles et incorporelles, contrairement aux US GAAPLa revue périodique de la dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles n'est pas exigée.

18. Les produits

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par l'échantillon.

19. Vente de biens

Une divergence entre le SCF et les US GAAP a été notée par les répondants. Celle-ci réside dans le fait que les US GAAP fournissent des critères plus détaillés qui permettent de s'assurer que le transfert des risques et avantages a bien eu lieu au moment de constater les produits contrairement au SCF qui manque de précision.

20 Prestations de service

Une divergence relevée par les répondants dans cette norme réside dans les produits d'une prestation de service qui doivent être comptabilisés en US GAAP en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture, lorsque le résultat de la transaction peut être estimé de façon fiable. Dans le cas contraire, le produit ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées. Contrairement au SCF, aucune disposition n'a été prévue.

21. Evaluation des produits des activités ordinaires

Aucune divergence n'a été soulevée dans cette rubrique par les répondants.

22. Produit d'intérêts

Aucune divergence n'a été soulevée dans cette norme par les répondants.

23. Produit redevances

Aucune divergence n'a été soulevée dans cette norme par les répondants.

24. Produit dividendes

Aucune divergence n'a été soulevée dans cette norme par les répondants.

25. Actifs et Passifs éventuels

Les avis des répondants sont unanimes quant à la notion d'actif ou de passif éventuel qui ne se retrouve pas dans le référentiel SCF, contrairement au référentiel IAS/IFRS qui consacre une norme.

26. Les charges

Les répondants ont émis les mêmes avis concernant le traitement comptable des charges qui ne présentent aucune divergence entre les deux référentiels.

27. Passif courant

Les répondants affirment que ce classement n'est pas utilisé par les US GAAP.

28. Frais de recherche et de développement

L'échantillon soulève une divergence dans cette norme entre le SCF et les US GAAP. En effet, les répondants affirment qu'en SCF seuls les frais de développement sont immobilisés mais cette immobilisation est obligatoire. Par contre, en US GAAP les dépenses engagées dans les activités de recherche et de développement, c'est-à-dire les matières consommées, l'amortissement des actifs utilisés ainsi que le coût d'acquisition des matières premières et des actifs exclusivement utilisés à cette activité, les salaires versés aux chercheurs, les prestations de service nécessaires aux activités de recherche et payées à des tiers, sont imputés en charges de l'exercice.

29. Evaluation postérieure des Immeubles de placement

Aucune divergence dans cette norme n'a été présentée par les répondants.

30. Evaluation de l'actif biologique

Aucune divergence n'a été soulevée par les répondants dans cette norme.

31. Grosses dépenses d'entretien

Une divergence a été évoquée dans cette norme par les répondants qui notent que ces dépenses sont en général constatées en charges en US GAAP. En SCF, ces dépenses sont comptabilisées comme un composant séparé de l'immobilisation sous certaines conditions.

32. Évaluation du stock à l'entrée

Dans cette évaluation des stocks achetés, les répondants ont enregistré une divergence entre les deux référentiels SCF et US GAAP qui réside dans l'exclusion du coût d'achat des frais de stockage en SCF ; par contre, en US GAAP les frais de stockage sont inclus dans le coût d'achat.

33.Évaluation du stock à la sortie

Une divergence dans cette norme a été citée par les répondants qui relèvent que contrairement au SCF, les US GAAP autorisent l'utilisation d'autres méthodes pour l'évaluation du coût du stock à la sortie.

34.Évaluation du stock à l'inventaire

Là aussi des divergences ont été mises en évidence par l'échantillon ; celle-ci réside dans ce qui suit:

- Selon le SCF, les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. Cette disposition est partagée avec les US GAAP qui ajoutent que les stocks peuvent aussi être évalués à la valeur de remplacement,
- La dépréciation des stocks qui ne peut être reprise lors d'un exercice ultérieur en US GAAP, contrairement au SCF,
- En IAS/IFRS et selon la norme IAS 2 paragraphe 34, l'intégration obligatoire au tableau des comptes de résultat des dotations et reprises de dépréciation des stocks dans la même rubrique (variation des stocks), contrairement au SCF qui prévoit leur enregistrement dans des rubriques différentes comptes 68 et 78.

35.Actifs financiers

Là aussi les répondants ont retenu des divergences entre les deux référentiels qui sont dues à l'inadéquation entre le développement des actifs financiers des US GAAP, mentionné sur plusieurs centaines de pages et le développement réservé par le SCF pour les actifs financiers qui sont traités dans deux pages.

36.Notion d'écart d'évaluation

Les répondants ont évoqué que le SCF ne traite pas de la même façon l'écart d'évaluation que les US GAAP ; des divergences peuvent être constatées dans l'application dues essentiellement au manque de précisions par le SCF contrairement aux IAS/IFRS.

37.Coûts d'emprunt

Là aussi les répondants notent que le traitement comptable des coûts d'emprunts préconisé par le SCF est similaire à celui des US GAAP ; toutefois ils ont soulevé que le SCF n'a pas utilisé la notion d'actif éligible comme dans les US GAAP et qu'en US GAAP, les différences de change ne peuvent être intégrées aux intérêts incorporés au coût de l'actif. Elles peuvent l'être dans le SCF.

38. Les Provisions pour risques et charges

Aucune divergence dans cette norme n'a été constatée entre le SCF et les IAS/IFRS par les répondants.

39. Subventions

Aucune divergence dans cette norme n'a été évoquée par les répondants. Bien qu'aucune divergence n'ait été relevés dans cette norme mais les répondants restent prudents et classent cette norme comme étant en harmonie.

40. Les subventions publiques non monétaires

Aucune divergence dans cette norme n'a été évoquée par les répondants. Bien qu'aucune divergence n'ait été relevés dans cette norme mais les répondants restent prudents et classent cette norme comme étant en harmonie.

41. Contrat de location financement

Là aussi l'échantillon soulève le manque de critères précis énoncés par le SCF, par conséquent l'application de cette norme peut entraîner des divergences dans le classement en contrats de location-financement certains contrats que le SCF moins précis pourrait éventuellement conduire à classer en location simple et les US GAAP pourraient les classer en contrats de location-financement, malgré un principe général de classification similaire.

42. Contrat de location simple

Les répondants affirment qu'à défaut de fixation par le SCF de critères précis relatifs à la détermination du contrat de location simple, des divergences peuvent ainsi apparaître entre les deux référentiels dans l'application.

43. Contrat à long terme

Dans cette norme, l'échantillon n'a noté aucune divergence entre les deux référentiels ; toutefois l'échantillon affirme que dans l'application, il peut y avoir des divergences et surtout dans la possibilité ou l'impossibilité de connaître le résultat sur le contrat avec une certitude raisonnable avant l'achèvement des travaux.

44. Avantages octroyés au personnel

Dans cette norme, plusieurs divergences ont été mentionnées par les répondants qui peuvent se résumer comme suit :

- En US GAAP, la comptabilisation des avantages accordés par l'entreprise aux salariés comme charges de personnel ou dans le coût d'un actif. Le SCF précise seulement la comptabilisation en charge,
- Aucune disposition n'a été prise par le SCF pour les biens ou services gratuits,
- En US GAAP, l'inclusion dans les avantages du personnel (provisionnés au fur et à mesure des services rendus) de toute forme de contrepartie accordée par l'entreprise à ses employés, qu'il s'agisse d'avantages de retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi comme par exemple les prestations de prévoyance, la gratuité de certains biens ou services accordés aux retraités. Au contraire, le SCF retient uniquement les avantages de retraite pris au sens strict (rentes, indemnités de fin de carrière).

45. Impôts différés

Là aussi des divergences ont été relevées par les répondants ; celle-ci réside dans l'approche utilisée pour les US GAAP qui utilisent une approche de moins-value ; par contre, le SCF utilise une approche de réalisation. Selon les US GAAP, les soldes d'impôts différés sont classés en éléments à court terme ou à long terme en fonction de leur échéance alors que le SCF quant à lui classe les impôts différés dans l'actif et le passif non courants.

46. Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions

Dans cette norme, l'échantillon a émis certaines divergences entre les deux référentiels qui concernent les changements d'estimations, les changements de méthodes comptables et les corrections d'erreurs.

- Le SCF distingue les changements d'estimations, de méthodes comptables et les corrections d'erreurs ou d'omissions. Les US GAAP distinguent les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les erreurs.
- Contrairement au SCF, les US GAAP classent les erreurs en deux types :
 - Les erreurs commises et découvertes sur l'exercice en cours (leur correction ne pose aucun problème : elles sont corrigées avant l'autorisation de la publication des états financiers),

- Les erreurs découvertes sur l'exercice en cours et commises sur les exercices antérieurs appelées erreurs d'exercices antérieurs.
- En US GAAP, les changements d'estimations comptables ne doivent pas donner lieu à un retraitement des comptes antérieurs. Il doit être constaté dans la période du changement ou dans la période du changement et les périodes futures, s'il affecte les deux.

Entre les deux référentiels US GAAP et SCF, une différence notable consiste dans la distinction entre le changement de pratique comptable et le changement d'estimation. Effectivement, à défaut de présentation de critères de classement et de précisions, des amalgames majeurs peuvent être créés entre les changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions entre des trois référentiels.

47. Regroupements d'entreprises

Les répondants ont souligné que le SCF utilise la notion des comptes combinés qui n'est pas partagée avec le référentiel IAS/IFRS qui utilise la notion plutôt de regroupement d'entreprises.

L'échantillon détermine que des divergences entre les deux référentiels peuvent surgir lors de l'application ; elles sont dues essentiellement aux nombreuses précisions qui sont énoncées par les US GAAP tandis que le SCF ne présente aucune précision.

En US GAAP, de nombreuses précisions sont données concernant la définition du regroupement, les modalités et la comptabilisation des regroupements. Par contre, le SCF ne présente aucune définition du regroupement.

Le référentiel US GAAP utilise pour la consolidation des entités « coentreprise » la méthode de l'intégration proportionnelle et seulement la méthode d'acquisition pour les regroupements d'entreprises. Aucune indication de la méthode de consolidation pour la présentation des comptes combinés n'a été réglementée par le SCF.

48. Consolidation

Les répondants sont unanimes sur les divergences entre les deux référentiels qui concernent les critères permettant d'apprécier le contrôle d'une entité, l'interdiction de la consolidation des entités sous contrôle conjoint, les intérêts minoritaires. L'échantillon a évoqué les divergences suivantes :

- ✓ En effet, les modalités de prise en compte des critères permettant d'apprécier le contrôle d'une entité sont différentes en US GAAP et en SCF même si la nature de ces critères est la même dans les deux référentiels,
- ✓ Le SCF prévoit l'interdiction de la consolidation des entités sous contrôle conjoint (dans le cadre d'opérations faites en commun), contrairement aux US GAAP qui consolident ces entités sous contrôle conjoint.
- ✓ En US GAAP, une seule méthode de consolidation est reconnue selon les normes US GAAP, qui est celle de l'intégration globale.
- ✓ Les exemptions de consolidation autorisées par les US GAAP sont plus importantes que celles autorisées par le SCF.

49. Événement postérieur à la date de clôture

Là aussi, nous avons noté que les mêmes avis des répondants mettent en relief les divergences entre les deux référentiels concernant l'enregistrement de l'événement postérieur à la date de clôture qui remet en cause la continuité de l'exploitation ; selon les US GAAP les états financiers doivent être ajustés, même si l'événement n'a pas de lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture. Au contraire, en SCF, les états financiers ne sont ajustés que si et seulement si, l'événement a un lien direct et prépondérant avec une situation existante à la date de clôture. Dans le cas contraire, des informations sur les valeurs liquidatives sont fournies en annexe.

50. Opération effectuée en monnaie étrangère

Dans cette norme, les répondants ont aussi relevé des divergences entre les deux référentiels US GAAP et SCF qui concernent les opérations suivantes :

- En US GAAP, la conversion obligatoire des opérations d'achat et de vente, soit au cours de change en vigueur à la date de transaction soit à un cours représentant une approximation fiable de ce cours de change comme par exemple un cours moyen pondéré périodique. Cette disposition est différente de celle énoncée par le SCF,
- En US GAAP, les variations des cours de change postérieurs sont prises en charge contrairement au SCF qui ne prévoit aucune disposition concernant les variations des cours de change postérieurs,
- Le traitement des éléments non monétaires.

51. Abandon d'activités

Pour cette norme, les répondants ont remarqué les divergences suivantes :

- La notion d'abandon d'activités a été introduite dans le SCF sans aucune définition,
- En US GAAP, l'abandon d'activités fait l'objet d'une information spécifique dans le compte de résultat. Le résultat correspondant aux activités abandonnées est fourni dans une ligne particulière intitulée «résultat lié aux activités abandonnées »,
- En US GAAP dans le bilan, un actif à long terme destiné à être cédé et correspondant à une activité abandonnée est classé séparément, aucune disposition n'a été réservée par le SCF.

52. Concessions de services publics

Malgré la similarité entre les deux référentiels au sujet des concessions de services publics, les répondants ont soulevé des divergences qui peuvent surgir dans l'application et qui sont dues au manque de précisions du SCF par rapport aux exigences des US GAAP. En effet, la concession de services publics a été développée en deux points par le SCF. Par contre, en US GAAP, la concession de services publics a fait l'objet de plusieurs normes et interprétations qui fixent les modalités d'évaluation et la comptabilisation et les dispositions transitoires et particulières de la concession de services publics.

53. Conditions de dérogation aux règles comptables

Sur ce plan aussi une divergence a été relevée par les répondants concernant la dérogation aux règles comptables entre les deux référentiels ; selon les US GAAP, il est présumé que les états financiers établis conformément aux US GAAP donnent une image fidèle. Ainsi, ce n'est que dans des cas « extrêmement rares » qu'il convient de s'écarter de l'une des dispositions d'une norme US GAAP. Les dispositions du SCF ne précisent pas de dérogation.

54. Cas particulier des très petites entreprises

Là aussi une divergence a été relevée par les répondants concernant le cas particulier des très petites entreprises que le SCF a traité. En US GAAP, aucun traitement n'est réservé pour les très petites entreprises.

55. Cas particulier d'un paiement différé

L'échantillon a relevé dans cette norme que les US GAAP prévoient l'actualisation systématique du prix d'achat des immobilisations en cas de paiement différé au-delà des conditions habituelles de crédit. Au contraire, en SCF, l'actualisation du prix d'achat, sans être interdite, n'est pas obligatoire et donc rarement pratiquée.

56. Les utilisateurs des états financiers

Là aussi une divergence a été relevée par les répondants concernant les utilisateurs des états financiers qui sont différents entre les deux référentiels. Les états financiers des US GAAP sont destinés essentiellement aux investisseurs financiers. Par contre, le SCF répond aux besoins de plusieurs utilisateurs.

Après avoir étudié les avis des professionnels de la comptabilité, nous allons maintenant étudier une autre population celle des entreprises nationales qui ont une dimension internationale.

SECTION 03 :Troisième Population, Entreprises nationales qui ont une dimension internationale

Le nombre de ces entreprises a été recensé seulement à deux entreprises nationales qui ont des ambitions pour avoir des financements ou une implantation au niveau international. Nous avons ciblé deux entreprises de cette dimension qui sont le groupe SONATRACH et le groupe CEVITAL.

Pour cet échantillon, le questionnaire a été adressé et a été complété par des discussions et entretiens. Le modèle de questionnaire qui a été administré pour ces entreprises est mentionné dans l'annexe J. Deux check-lists relatives à la comparaison des normes du SCF par rapport aux deux référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP ont été jointes aux questionnaires. Les réponses ont fait l'objet de retranscription, de classement des réponses par thème ; les réponses des deux entreprises ont portés sur:

1. Qu'est-ce qui a légitimé le changement du Plan Comptable National (PCN de 1975) par le nouveau système comptable financier (SCF 2007) ?

L'ensemble des réponses ont permis de déceler que le changement du système comptable est, selon les deux entreprises, justifié par les réformes économiques engagées par les pouvoirs publics.

2. L'application du SCF vous pose -t- elle des difficultés ?

Les répondants ont évoqué une seule difficulté qui réside dans la mission d'application du SCF non encore outillée par manque (marché financier actif, les taux d'actualisations). En effet, cette difficulté constitue selon les répondants une entrave à la bonne application des dispositions du SCF en particulier les dispositions d'évaluation et de détermination de la juste valeur des éléments d'actif.

3. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?

Pour cette troisième question du questionnaire, les deux avis émis par ces entreprises retiennent que le SCF est en harmonie pour certaines normes avec les référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ; pour d'autres normes du SCF, elles sont normalisées avec celles des IAS/IFRS et US GAAP et pour d'autres normes, elles sont différentes par rapport aux référentiels comptables IAS/IFRS et des US GAAP. Ces entreprises ont renseigné les check-lists portant sur la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables des IAS/IFRS et des US GAAP ; le résultat de ces check-lists peut se présenter comme suit :

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes IAS/IFRS		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
1 Les sources du droit comptable		02	
2 La nomenclature des comptes		02	
3 La présentation des états financiers	02		
4 Bilan	02		
5 Compte de résultat	02		
6 Le tableau des flux de trésorerie			02
7 Le tableau des variations des capitaux			02
8 L'annexe des états financiers		02	
9 Actif courant	02		
10 Les produits	02		
11 Les ventes de biens	02		
12 Les prestations de service	02		
13 L'évaluation des produits des activités ordinaires			02
14 Le produit des intérêts			02
15 Le produit des redevances			02
16 Le produit des dividendes			02
17 Actif et passif éventuels		02	
18 Les charges			02
19 Les immobilisations corporelles			02
20 Les immobilisations incorporelles			02
21 la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle		02	
22 L'entrée des immobilisations incorporelles et		02	
23 Révision périodique du plan d'amortissement des			02
24 Réévaluation des immobilisations corporelles		02	
25 Dépréciation des immobilisations corporelles			02
26 Coût d'acquisition d'une immobilisation			02
27 Les frais de recherche et de développement			02
28 Evaluation postérieure des immeubles de placement			02
29 Evaluation de l'actif biologique	02		
30 Grosses dépenses d'entretien			02
31 Evaluation des stocks à l'entrée			02
32 Evaluation des stocks à la sortie			02
33 Evaluation des stocks à l'inventaire			02
34 Actifs financiers	02		
35 Passif courant	02		
36 L'écart d'évaluation	02		
37 Les coûts d'emprunt			02
38 Les provisions pour risques et charges			02
39 Les subventions	02		
41 Le contrat de location-financement		02	
42 Le contrat de location simple			02
43 Le contrat à long terme	02		

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes IAS/IFRS		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
44 Les avantages octroyés au personnel	02		
45 Les impôts différés	02		
46 Les changements d'estimation ou de méthodes	02		
47 Les regroupements d'entreprises	02		
48 Consolidation	02		
49 L'événement postérieur à la date de clôture		02	
50 L'opération effectuée en monnaie étrangère		02	
51 L'abandon d'activités	02		
52 Concession de service publique	02		
53 Conditions de dérogation aux règles comptables		02	
54 Cas particulier des très petites entreprises		02	
55 Cas particulier d'un paiement différé	02		
56 Les utilisateurs des états financiers		02	
SUR UN TOTAL DE 56 NORMES	22	13	21
EN POURCENTAGE 100%	39,28	23,21	37,51

Le tableau relatif à la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables du référentiel IAS/IFRS présente les avis des répondants de cette troisième population. Le résultat obtenu de cette enquête permet de noter qu'effectivement le SCF partage des normes qui sont conformes avec le référentiel comptable international IAS/IFRS, pour certaines normes il est en harmonie et pour d'autres il diverge complètement. En effet comme indiqué dans le tableau précédent, sur un total de **56** normes proposées à la comparaison, on peut identifier **22** normes classées comme étant en harmonie entre le SCF et le référentiel comptable international IAS/IFRS, **21** normes qui sont normalisées et **13** normes qui sont complètement différentes entre le SCF et l'IAS/IFRS.

Après avoir présenté les avis des deux répondants concernant la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables du référentiel IAS/IFRS, nous allons présenter maintenant les avis de l'échantillon relatifs la comparaison des normes comptables algériennes avec les normes comptables du référentiel US GAAP.

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes US GAAP		
	Nombre de citations de la réponse		
	Harmonie	Différente	Normalisée
1 Les sources du droit comptable		02	
2 La nomenclature des comptes		02	
3 La présentation des états financiers		02	
4 Bilan		02	
5 Compte de résultat		02	
6 Le tableau des flux de trésorerie	02		
7 Le tableau des variations des capitaux		02	
8 L'annexe des états financiers		02	
9 Actif courant		02	
10 Les produits			02
11 Les ventes de biens	02		
12 Les prestations de service	02		
13 L'évaluation des produits des activités ordinaires		02	
14 Le produit des intérêts			02
15 Le produit des redevances			02
16 Le produit des dividendes			02
17 Actif et passif éventuels		02	
18 Les charges			02
19 Les immobilisations corporelles			02
20 Les immobilisations incorporelles			02
21 La durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle		02	
22 L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles		02	
23 Révision périodique du plan d'amortissement des		02	
24 Réévaluation des immobilisations corporelles		02	
25 Dépréciation des immobilisations corporelles		02	
26 Coût d'acquisition d'une immobilisation	02		
27 les frais de recherche et de développement		02	
28 Evaluation postérieure des immeubles de placement		02	
29 Evaluation de l'actif biologique	02		
30 Grosses dépenses d'entretien			02
31 Evaluation des stocks à l'entrée	02		
32 Evaluation des stocks à la sortie	02		
33 Evaluation des stocks à l'inventaire		02	
34 Actifs financiers	02		
35 Passif courant		02	
36 L'écart d'évaluation		02	
37 Les coûts d'emprunt		02	
38 Les provisions pour risques et charges			02
39 Les subventions	02		
40 Les subventions publiques non monétaires	02		
41 Le contrat de location-financement		02	
42 Le contrat de location simple			02
43 Le contrat à long terme	02		

NORMES COMPTABLES ALGERIENNES	Normes US GAAP		
	Nombre de citations de la		
	Harmonie	Différente	Normalisée
44 Les avantages octroyés au personnel	02		
45 Les impôts différés	02		
46 Les changements d'estimation ou de méthodes comptables	02		
47 Les regroupements d'entreprises	02		
48 Consolidation	02		
49 L'événement postérieur à la date de clôture			02
50 L'opération effectuée en monnaie étrangère		02	
51 L'abandon d'activités	02		
52 Concession de service public	02		
53 Conditions de dérogation aux règles comptables		02	
54 Cas particulier des très petites entreprises		02	
55 Cas particulier d'un paiement différé	02		
56 Les utilisateurs des états financiers		02	
SUR UN TOTAL DE 56 NORMES	19	26	11
EN POURCENTAGE 100%	33,93	46,43	19,64

Le tableau précédent présente les avis des entreprises nationales sur la comparaison des normes du SCF et celles du référentiel US GAAP. Ainsi, sur un total de **56** normes qui ont été présentées pour la comparaison, on identifie **19** normes qui sont en harmonie entre les deux référentiels, **26** normes qui sont différentes et **11** normes qui sont normalisées.

4. Est-ce que le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales a été ressenti par vous-même auprès des différentes entreprises dont vous assurez des missions ?

Les avis des deux répondants affirment qu'effectivement le besoin de présenter les comptes selon les normes internationales a été ressenti dans les trois occasions suivantes :

1. A l'occasion du recours à l'épargne publique des marchés financiers ou boursiers pour financer le développement à l'international,
2. Le recours au financement bancaire sur le marché international,
3. A l'occasion de la volonté de racheter des entreprises étrangères ou d'investir dans les entreprises étrangères par les entreprises algériennes.

CONCLUSION DU SIXIEME CHAPITRE

En conclusion, après cette étude quantitative et qualitative menée auprès des trois populations différentes :

1. Filiales des groupes multinationaux,
2. Professionnels de la comptabilité.
3. Des entreprises algériennes souhaitant faire appel à l'épargne publique sur les marchés financiers internationaux,

Les résultats des travaux de l'étude se présentent comme suit :

Tous les résultats obtenus des populations interrogées dans cette étude confirment que le SCF est majoritairement en harmonie avec les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP ; ainsi on a identifié les normes qui sont partagées, les normes qui sont divergentes entre ces trois référentiels, comme il a été précédemment précisé et identifié. Les résultats obtenus de cette étude constituent une deuxième réponse à notre problématique qui porte sur l'identification des divergences et des similitudes entre les trois référentiels.

Les identifications issues de la comparaison du SCF par rapport aux IAS/IFRS sur un total de 56 normes comptables algériennes, l'échantillon des filiales des multinationales a relevé **19** normes en harmonie, **23** normes normalisées et **14** normes différentes ; la sous-population des cabinets comptables spécialisés a identifié **20** normes en harmonie, **23** normes normalisées et **13** normes différentes ; quant à la population des entreprises nationales, elles ont identifié, **22** normes en harmonie, **21** normes normalisées et **13** normes différentes.

Les identifications issues de la comparaison du SCF par rapport aux US GAAP sur un total de 56 normes comptables algériennes, l'échantillon des filiales des multinationales a identifié, **19** normes en harmonie, **24** normes différentes et **13** normes normalisées ; la sous-population des cabinets comptables spécialisés a, quant à elle, identifié **15** normes en harmonie, **12** normes normalisées et **29** normes différentes et pour l'échantillon des entreprises nationales qui relève **19** normes en harmonie, **26** normes différentes et **11** normes normalisées.

Sur les 56 normes qui ont fait l'objet de comparaison, le SCF comporte 23 normes qui sont normalisées par rapport au référentiel IAS/IFRS et 20 normes qui sont en harmonie et seulement 13 normes qui sont différentes. Quant à la comparaison du SCF avec les US GAAP on note 12 normes normalisées, 17 normes en harmonie et 27 normes différentes. Ce qui montre la tendance de convergence du SCF vers les IAS/IFRS.

Néanmoins, l'étude quantitative basée sur les questionnaires a permis de déceler des divergences dans les avis des professionnels. On a constaté des avis différents entre la sous-population des experts-comptables et la sous-population des commissaires aux comptes. En effet, le nombre des répondants de la sous- population des experts-comptables est de 100. 95 de ces sondés justifient le changement du système comptable PCN en SCF par les réformes économiques engagées et seulement 05 réponses renvoient le changement à une simple décision du normalisateur.

CONCLUSION GENERALE

Après avoir présenté les théories comptables ainsi que les concepts, règles et méthodes comptables des trois référentiels entrant dans l'objet de cette recherche qui porte sur « l'identification des points de divergence et de similitude entre les trois référentiels, le SCF, les IAS/IFRS et les US GAAP ».

La réponse à cette problématique s'est faite premièrement par l'étude documentaire relative aux concepts, règles et méthodes comptables des référentiels IAS/IFRS et US GAAP qui sont présentés successivement dans les chapitres trois et quatre. Ces concepts, règles et méthodes sont confrontés aux dispositions du référentiel SCF ; ce rapprochement constitue la première harmonisation des dispositions du SCF par rapport aux référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP ce qui a été traité dans le sixième chapitre.

En second lieu par l'étude quantitative et qualitative du terrain à travers des enquêtes dans le but de relever les avis des professionnels, des sociétés et des entreprises sur les similitudes et divergences entre les trois référentiels et par la suite vérifier les résultats fournis par l'étude documentaire, cette étude a été développée dans le septième chapitre.

L'enquête de cette étude a été menée auprès de trois populations différentes :

1. Des filiales des entreprises multinationales,
2. Des professionnels de la comptabilité,
3. Des entreprises algériennes souhaitant faire appel à l'épargne publique sur les marchés financiers internationaux.

Le résultat de ces deux études, l'étude documentaire et l'étude quantitative et qualitative identifient les points de divergence et de convergence entre le SCF et les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP. En effet, les deux études confirment majoritairement que le SCF est en harmonie avec les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP. Par ces résultats, nous pouvons confirmer notre hypothèse qui porte sur :

Le SCF est-il en harmonie avec les deux principaux référentiels IAS/FRS et US GAAP ?

La réponse à la problématique de cette recherche a été réalisée par deux études, l'étude documentaire et l'étude quantitative et qualitative. Effectivement le SCF, il est en harmonie avec les référentiels comptables IAS/IFRS et US GAAP. Mais cette confirmation de l'harmonisation du SCF avec les deux référentiels se caractérise seulement dans l'appréciation des concepts, règles, notions et méthodes sans parler du côté de l'application des normes qui trouvent comme nous l'avons relevé dans cette recherche certaines insuffisances.

Certaines normes comptables du SCF sont normalisées avec celles des deux référentiels ; d'autres normes du SCF sont inspirées des deux référentiels et pour certaines autres normes, on observe une divergence totale, comme il a été relevé et identifié dans l'étude documentaire et l'étude quantitative et qualitative de cette recherche.

Sur les 56 normes qui ont fait l'objet de comparaison, le SCF comporte 23 normes qui sont normalisées par rapport au référentiel IAS/IFRS et 20 normes qui sont en harmonie et seulement 13 normes qui sont différentes. Quant à la comparaison du SCF avec les US GAAP, on note 12 normes normalisées, 17 normes en harmonie et 27 normes différentes. Ce qui montre la tendance de convergence du SCF vers les IAS/IFRS.

Le socle théorique de la comptabilité regroupe trois principaux groupes, comme nous l'avons montré dans le premier chapitre, il s'agit des théories descriptive, normative et positive. Après l'apparition des organisations professionnelles, il ya eu l'émergence du cadre conceptuel qui constitue une théorie comptable contemporaine.

En plus, des théories comptables évoquées dans le premier chapitre, nous avons abordé le côté épistémologique de la comptabilité qui a connu diverses définitions pendant plusieurs siècles et elle continue encore à évoluer. Ces définitions ont été révisées suite aux changements et évolutions socioéconomiques. En effet, elle a été classée comme nous l'avons vu comme un art qui est enseigné selon une formation artisanale qui consiste plus dans la tenue des comptes et qui diffère d'un comptable à l'autre et d'un pays à l'autre. La différence majeure entre le classement de la comptabilité comme art ou comme science réside dans son enseignement comme nous l'avons montré. La comptabilité comme science est enseignée dans les universités et les écoles spécialisées qui présentent dans le cursus de formation de l'étudiant une littérature renfermant l'ensemble des théories ainsi que les différentes méthodes, règles et concepts.

Quant à la technique, elle lui a été donnée grâce aux différentes techniques d'enregistrement des opérations.

Le deuxième chapitre a été réservé à la présentation de l'harmonisation comptable internationale entre les principaux référentiels comptables, le référentiel IAS/IFRS et le référentiel US GAAP.

Notre présentation du changement de régime de l'économie est succincte et démontre une volonté sincère de changement de la part des pouvoirs publics justifiée par les textes réglementaires ; ce changement a conduit à une réforme du système comptable. Toutefois, la méthodologie quantitative du contexte basée sur les questionnaires a permis de déceler des divergences dans les avis des professionnels. On a constaté des avis différents entre la sous-population des experts-comptables et la sous-population des commissaires aux comptes. En effet, le nombre des répondants de la sous population des experts comptables est de 100, dont 95 des répondants justifient le changement du système comptable PCN en SCF par les réformes économiques engagées et seulement 05 réponses renvoient le changement à une simple décision du normalisateur. A l'inverse pour la sous-population des commissaires aux comptes composée de 200 répondants, l'ensemble des avis justifient le changement à une simple décision du normalisateur. Cette modération constatée entre ces deux organisations importantes de la comptabilité et les plus professionnelles du secteur ouvre sans contexte la voie à la recherche pour une évaluation déterminante et surtout en examiner toutes les raisons de cet écart.

A notre avis, le changement du système comptable a été un peu justifié par les réformes comptables engagées depuis l'apparition du plan comptable national et par aussi une volonté du normalisateur de s'adapter aux normes comptables internationales. Ce choix sans besoin économique profond réside, comme nous l'avons vu dans la mission d'application du SCF qui n'est pas encore outillé. En effet, l'économie algérienne comme elle a été présentée, est passée d'une économie planifiée à une économie en transition. En période d'économie planifiée, l'État principal agent économique qui contrôlait toutes les entreprises, a instauré la normalisation comptable pour ses propres préoccupations par la création du Plan Comptable National, qui représentait une comptabilité traditionnelle qui s'appuyait sur une normalisation rigide, techniciste et plus fiscaliste que managériale.

Tenir une comptabilité traditionnelle qui est maigre en concepts et notions-qui ne sont pas partagés par d'autres référentiels comptables internationaux- ne favorise pas d'une part l'investissement et les échanges étrangers et d'autre part ne favorise pas la recherche académique puisque la comptabilité est tenue par des règles et principes codifiés, fermés qui ne sont pas partagés par d'autres pays. En période d'économie planifiée, l'entreprise se finançait principalement par L'Etat pour la réalisation de ses objectifs, les gestionnaires n'appréciaient pas l'intérêt d'établir une information de qualité, fiable, sincère et n'étaient pas encouragés non plus à chercher un financement direct qui entre dans une nécessité managériale.

Le PCN en période d'économie planifiée était suffisant voire parfait et aucun besoin de changement ne s'est fait sentir car les entreprises à l'époque étaient financées essentiellement par l'Etat ; elles n'accordaient que peu d'intérêt aux états financiers qu'elles publient.

Par contre, en économie de transition les choses ont changé, il y a eu l'apparition de l'autonomie des entreprises et les différents nouveaux financements de l'économie. Ce qui conduit à la nécessité d'un changement du système comptable plus adapté à cette nouvelle économie. En 2007, il y a eu la promulgation du SYSTEME COMPTABLE FINANCIER, dont nous avons décrit les nouveautés, les divergences et les similitudes par rapport au PCN dans le cinquième chapitre de cette recherche.

Les techniques comptables anglo-saxonnes ressemblent à maints égards aux techniques comptables des IAS/IFRS. Toutefois des divergences particulières ont été relevées.

Les deux référentiels IAS/IFRS et US GAAP sont entrés dans une phase de convergence ; néanmoins, ils présentent encore quelques divergences qui ont été relevées au cours de notre recherche.

La comparaison entre le SCF et les deux autres référentiels est nécessaire pour tous les investisseurs et les grandes sociétés internationales qui devront consolider les comptes de leurs filiales activant au niveau national avec les comptes de leur pays d'origine ainsi qu'à tous les utilisateurs des états financiers qui ont besoin de connaître les divergences et similitudes entre le SCF et les autres référentiels IFRS et US GAAP.

Nous avons relevé des divergences et des similitudes entre les trois référentiels. Au niveau des grands principes de la comptabilité retenus, les dispositions du SCF sont similaires à celles des IAS/IFRS et des US GAAP ;

mais comme on l'a montré, il existe des divergences qui ont retenu notre attention ce sont celles relatives à la terminologie qui n'ont pas lieu d'être. En fait, le SCF dispose des mêmes concepts et notions que ceux des deux référentiels de renommée mondiale, sans qu'ils aient la même définition.

A notre avis, ce manque dans les concepts et terminologies qui a été développé dans les pages précédentes, est dû à la non-participation dans la réforme comptable des universitaires nationaux qui par leur formation et leur vocation donnent de l'importance aux notions et concepts.

Les comparaisons entre le SCF et les autres référentiels ne sont pas toujours aisées à cause de la contenance et de l'importance des normes de chaque référentiel.

De ce développement, nous pouvons confirmer notre hypothèse car le SCF comme il a été démontré, est en harmonie avec les référentiels IAS/IFRS et US GAAP puisqu'il partage certaines normes avec ces référentiels et diverge sur d'autres normes, la synthèse des résultats de la comparaison entre les trois référentiels objets de cette étude peut se présenter par nombre de normes et par pourcentage comme indiqué dans le tableau (9) ci-après :

Comparaison entre les référentiels comptables	Normes			Total
	harmonie	différente	normalisée	
Les normes du SCF avec les normes des IAS/IFRS, selon les :				
Filiales des multinationales	19	14	23	56
	33,92%	25%	41,08%	100%
Cabinets comptables spécialisés	20	13	23	56
	35,71%	23,21%	41,08%	100%
Entreprises algériennes internationales	22	13	21	56
	39,28%	23,21%	37,51%	100%
Les normes du SCF avec les normes des US GAAP, selon les :				
Filiales des multinationales	19	24	13	56
	33,92%	42,85%	23,23%	100%
Cabinets comptables spécialisés	15	29	12	56
	26,80%	51,80%	21,40%	100%
Entreprises algériennes internationales	19	26	11	56
	33,93%	46,43%	19,64%	100%

Limites et perspectives :

Parmi les limites que nous pouvons reprocher à cette étude, relevons le manque d'exhaustivité en particulier le volet anglo-saxon qui n'a pas été assez développé en s'appuyant sur des ouvrages de référence tant aux Etats-Unis qu'en Grande-Bretagne. Cette insuffisance est probablement, largement due au manque de disponibilité des ouvrages anglo-saxons au niveau des universités et bibliothèques.

Enfin, nous tenons à souligner que le présent travail offre une ouverture sur de nouvelles thématiques de recherche, par exemple réfléchir sur la comparaison du SCF par rapport aux systèmes comptables des autres pays du Maghreb.

BIBLIOGRAPHIE

Les Ouvrages

- Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion, (2004), « Normes IAS/IFRS » éditions d'organisation.
- Bachagha S, (2003), « Pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché », éditions Dar El Beida.
- Bailly L, (2005), « Comprendre les IFRS », 2ème édition, Maxime, Paris.
- Barbe O. et Didelot L, (2006) « Maîtriser les IFRS », Groupe Revue fiduciaire, 2ème édition, Paris.
- Barbe Odile et Didelot Laurent,(2009), « Maitriser les IFRS », les guides de Gestion, 4ème édition.
- Barki M, (2007) « Comptabilité fiscale de l'entreprise », édition ICA, Alger.
- Barneto Pascal,(2006), « Normes IFRS applications aux états financiers », Dunod.
- Baudrier C.M., Le Mank A, (2007) « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti édition, Algérie.
- Beitone Alain (2002) « Dictionnaire des Sciences économiques » éditions Armand colin.
- Belaiboud M, (1980) « Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne », OPU.
- Belaiboud M, (1982) « Guide pratique d'audit financière et comptable », OPU.
- Belaiboud,Mokhtar (1995), « De la survie à la croissance de l'entreprise », OPU.
- Belkaoui A. (2009), « Accounting theory », traduit en arabe par Riad El Abedallah, Edition Yazori,. Tome 01 et 02.
- Benachenhou Abdellatif, (1998), « L'expérience algérienne de la planification et de développement ». éditions OPU.
- Benaibouche M.C,(1992) « Initiation à la nouvelle technique comptable », 2ème édition, OPU.
- Benbitour Ahmed, (1998), « L'Algérie au troisième millénaires Défis et potentialités » éditions techniques de l'entreprise ISGP Editions.

- Benbitour Ahmed, (1992), « l'Expérience algérienne de développement 1962- 1991, leçons pour l'avenir » éditions techniques de l'entreprise ISGP Editions.
- Benissad M E, (1982), « Economie du développement de l'Algérie sous-développement et socialisme » OPU.
- Benissad Houcine, (1993), « l'Ajustement structurel objectifs et expériences », Alim éditions.
- Bierman Harold et Smidt Seymour, (1972), « La préparation des décisions financières dans l'entreprise », Dunod.
- Binet L, (1991) « Les états financiers Anglo-saxon, comparaison avec les états financiers français dans le cadre de l'harmonisation internationale », Economica.
- Boughaba A, (1985) « La comptabilité générale », OPU.
- Boussard D (1997) « La modélisation comptable en question », éditions Economica.
- Bouyacoub Ahmed (1988), « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie » volume II OPU.
- Bouyacoub Ahmed, (1988), « La gestion de l'entreprise algérienne en Algérie » volume I OPU.
- Bouzidi Abdelmajid (1989), « La réforme de l'entreprise publique et le nouveau système de planification ». éditions OPU.
- Brun Stéphan, (2004) « L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », 2ème édition Gualino éditeur.
- Brun Stéphan, (2006), « l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS », 3ème édition, Gualino éditeur.
- Cibert A, (1980) « comptabilité générale », dunod, paris.
- Colasse Bernard, (2000), « Encyclopédie d'audit et comptabilité », Economica,
- Colasse Bernard en collaboration avec Lesage C, (2007), « introduction à la comptabilité », 10^{ème} édition Economica.
- Colasse Bernard, (1997), « cadres comptable conceptuels, dans « l'Encyclopédie de Gestion », Economica.
- Colasse Bernard, (2000), Article sur l'harmonisation comptable internationale, « encyclopédie : CG et audit », Economica.
- Colasse Bernard, (2005), « les grands auteurs en Comptabilité », éditions Ems.
- Colasse Bernard, (2007), « Les fondements de la comptabilité », La découverte.

- Colasse, Bernard (1997), « Qu'est -ce que la comptabilité, dans « l'Encyclopédie de gestion », Economica.
- Colasse Bernard, (2000), « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et Audit », Economica.
- Colasse Bernard, (2000) « Cadres comptables conceptuels - encyclopédie de la comptabilité de contrôle de gestion et d'audit », éditions Économica.
- Colasse Bernard, (2001) « Comptabilité générale et IAS », éditions Economica.
- Colasse Bernard, (1977) « La rentabilité de l'entreprise », éditions Dunod.
- Colasse Bernard, (2008) « L'analyse financière de l'entreprise », éditions la découverte.
- Colasse Bernard (1996) « La comptabilité générale », éditions Economica.
- Collette Christine, Richard Jacques (2002), « Les systèmes comptables français et anglo-saxons normes IAS », éditions Dunod.
- Collette Christine. Richard Jacques (2000), « Comptabilité Générale Les systèmes français et anglo-saxons », Dunod.
- Cormier Denis, (2007), « Comptabilité anglo-saxonne et internationale », éditions Economica.
- Decock good Christel et Dosne Franck, (2005.), « Comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique », éditions Economica.
- Degos Jean-Guy, (1998) 1^{er} édition « Histoire de la comptabilité » Que sais-je ?
- Delville Pascal, (2007), « Information financière en IFRS », éditions Litec.
- DFCG, (2005), « Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », 2^{ème} édition, éditions d'Organisation.
- Disle C. - R. Maéso- M. Méau (2010) « Introduction à la comptabilité », éditions Dunod.
- Dumontier Pascal et Teller Robert (2001), « faire de la recherche en comptabilité financière », éditions Vuibert FNEGE.

- Enselene G, (2005) « Comptabilité financière et comptabilité de gestion », 6ème édition, Litec, Paris.
- Fourastié J, (1976) « Histoire de la comptabilité », 14ème édition collection « Que Sais-je ».
- Gaetan et Morin, (1982) « Technique comptable approfondie », série Scham, Canada,
- Groupe Revue Fiduciaire, (2007), « Dictionnaire RF 2008 comptable et financier ».
- Hamini A, (2003) « Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable », OPU, Alger.
- Heem Gregory, (2004), « Lire les états financiers en IFRS », éditions d'organisation.
- Hoarau C, (septembre 1995), « L'harmonisation comptable internationale : vers la reconnaissance mutuelle Normative ? », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 1.
- Julian Jean-Jacques, (2007), « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup'Foucher.
- Kaddouri A et Mimeche A, (2009), « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 » ENAG.
- Koulayom Henri, (1999), « Les états financiers américains », les éditions d'organisation.
- L.Ouragh, (1996), « L'Economie algérienne à l'épreuve de la démographie » OPU.
- Langhois G, (1978) « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 3ème édition éditions Economica.
- Langlois George, (1998.), « Comptabilité de gestion », édition Pearson Education
- Langot Jacqueline, (1999) " les comptes consolidés", éditions Économica.
- Langot Jacqueline, (2002) "Comptabilité Anglo-saxonne normes, mécanismes et documents financiers", éditions Économica.
- Langot Jacqueline, (2006), « Comptabilité Anglo-saxonne », 5ème édition,éditions Economica.
- Lefebvre Francis,(1999), « Comptable 2000 », 19ème édition, éditions Lefebvre

- Lefebvre Francis, (2006), « Mémentos pratique : Comptable 2007 », Tome 1. éditions Lefebvre.
- Lefebvre Francis, (2006), « Mémentos pratique : Comptable 2007 », Tome 2 éditions Lefebvre.
- Lefebvre Francis,(2015), « Mémentos comptes consolidés», éditions Lefebvre.
- Lefebvre Francis,(2015), « Mémentos fusions et acquisition», éditions Lefebvre.
- Lefebvre Francis,(2015), « Mémentos groupes de sociétés », éditions Lefebvre.
- Lochard Jean, (1984), « 2000 mots pour L'Entreprise », les éditions d'organisation.
- Maillet-Baudrier Catherine et Le Manh Anne, (2007), « Normes comptables internationales IAS/IFRS », Berti.
- Mehadjbia M, (1978), « Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national algérien ».
- Mercanton Eric et Rousseau Jean-Marc, (2006), « Les normes IAS/IFRS », Delmas.
- Ministère de l'économie, (1999), « Initiation comptable » OPU.
- Ministère des finances, (2009), « Système comptable financier », ENAG.
- Nahmias M., " L'essentiel des normes IAS/IFRS", éd. d'organisation, 2004
- Obert Robert, (2003), « Pratique des normes IAS/IFRS », 3^{ième} édition, éditions Dunod.
- Obert Robert, (2013), « Pratique des normes IAS/IFRS », 5^{ième} édition, éditions Dunod.
- Obert Robert, (2013), « fusions consolidations», 3^{ième} édition, éditions Dunod.
- Obert Robert, (2014), « le petit IFRS », 8^{ième} édition, éditions Dunod.
- Ouvrage collectif,(2004), « Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre? », Editions Organisations.
- Ouvrage collectif, (2004) « Normes IAS/IFRS, une simple affaire de présentation », Sage, Paris.
- Ouvrage collectif, (2008) « النظام المحاسبي الجديد », pages bleues.
- Pavant P. et Albrant J (1986), "Economie et gestion de l'entreprise",3ème édition éditions Dunod.

- Pinturier P., Lejonette-Rosson C, (2005) « Manuel de Comptabilité anglo-saxonne », 2ème édition, éditions Litec.
- Raffournier B, (1996), « Comptabilité internationale : encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », édition Economica.
- Raffournier Bernard, (1996), « Les normes comptables internationales IAS », éditions Economica
- Raffournier Bernard, Axel Haller et Peter Walton, (1997), « Comptabilité internationale », éditions Vuibert.
- Raffournier Bernard, (2009), « Les normes comptables internationales IFRS », 4^{ième} éditions, éditions Economica.
- Raffournier Bernard, (2012), « Les normes comptables internationales IFRS », 5^{ième} éditions, éditions Economica.
- Rapports Mistral Jacques, de Boissieu Chistian et Lorenzi jean-hervé,(2003), « Les normes comptables et le monde post-Enron » la documentation française, Paris.
- Rey Françoise, (1979), « Développements récents de la comptabilité théorie et pratique », édition CNRS.
- Richard Jacques (2012), «Comptabilité et Développement Durable », Economica.
- Richard Jacques et Collette Christine, (2000), « Comptabilité Générale les systèmes français et anglo-saxons », 7^{ème} édition, édition Dunod.
- Rosert J.F. - Mechin F. et Puteaux H, (2004) « Normes IFRS et PME », éditions Dunod.
- Saci Djelloul, (1986) « Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne », OPU.
- Saci Djelloul, (1991), « La comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne », OPU.
- Tazdait Ali, (2009), « Maîtrise du système comptable financier », Edition ACG.
- Temmar Hamid, (1983.), « Doctrine et méthodologie de la comptabilité de l'entreprise », OPU
- Vizzavona, (1995), « Manuel de comptabilité générale », Berti éditions.
- Walton P, (2000) « Comptabilité en Grande Bretagne, encyclopédie de contrôle de gestion et d'audit », éditions Économica.
- Walton Peter, (2008), « la comptabilité anglo-saxonne », La Découverte.

- Walton P, (1996) « Comptabilité anglo-saxonne », éditions La Découverte.

Les Articles :

- Alia Claude et Robert Descargues (2000) « modélisation et comptabilité » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 891-903.
- Alia Claude et Robert Descargues « modélisation et comptabilité » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Barbe Odile (Juin, Août 2011) « Quand et comment modifier un plan d'amortissement » in revue française de comptabilité N° 445, pages 20-21.
- Barbe Odile et Didelot Laurent (Février 2015) « Problématiques comptables et fiscales liées à la détention d'œuvres d'art » in revue française de comptabilité N° 484, pages 47-50.
- Barbe Odile et Didelot Laurent (Janvier 2012) « Panorama de l'application des normes IFRS dans le monde et convergence avec les US GAAP » in revue française de comptabilité N° 450, pages 41-43.
- Barbe Odile et Laurent Didelot (Mai 2011) « Des caractéristiques qualitatives des normes comptables » in revue française de comptabilité N° 443, pages 26-27.
- Barbu Elena « Quelle normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental ? » in revue française de comptabilité N° 440 Février 2011 pages 24-27.
- Benyekhlef Amel (2010) « Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale », revue du chercheur N° 8.
- Bessieux-orier Corinne et Walliser Elisabeth (Novembre 2010) « Actifs incorporels et comptabilité » in revue française de comptabilité N° 437, pages 40-41.
- Bueno Guy (Janvier 2015) « Les comptes consolidés 2013 » in revue française de comptabilité N° 483, pages 14-15.
- Bueno Guy (Novembre 2011) « Areva comptes consolidés 2010 » in revue française de comptabilité N° 448, pages 36-37.
- Carm Michel (Mai 2012) « Vers l'harmonisation des règles françaises et allemandes » in revue française de comptabilité N° 454, page 9.

- Causse Geneviève (2000) « développement et comptabilité » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 597-609.
- Causse Geneviève « développement et comptabilité » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Colasse Bernard (2000) « cadres comptables conceptuels » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Colasse Bernard (2000) « cadres comptables conceptuels » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 93-103.
- Colasse Bernard (2000) « harmonisation comptable internationale », in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Colasse Bernard (2000) « harmonisation comptable internationale », in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 757-769.
- Colasse Bernard, Michèle Saboly, Brigitte Turrillo (2001) « De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 3-11.
- Colasse Bernard, Michèle Saboly, Brigitte Turrillo (2001) « De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Coulombe Daniel, Réal Labelle, Bertrand Quéré, Hubert Tondeur (2001) « La recherche en comptabilité financière et la recherche en comptabilité de gestion » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 45-49.
- Coulombe Daniel, Réal Labelle, Bertrand Quéré, Hubert Tondeur (2001) « La recherche en comptabilité financière et la recherche en comptabilité de gestion » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Degos Jean Guy et Didier Leclere (2000) « Enregistrement comptable » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA.
- Degos Jean Guy et Didier Leclere (2000) « Enregistrement comptable » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 645-656.

- Demaria Samira et Rigot Sandra (Février 2015) « Normes comptables internationales les impacts potentiels d'IFRS 9 sur l'investissement et le financement de long terme » in revue française de comptabilité N°484, pages 43-46.
- Dreveton Benjamin et Guillard Christophe (Mai 2012) « Quand le développement d'une comptabilité de gestion influence la pratique comptable » in revue française de comptabilité N°454, pages 23-27.
- Dumontier Pascal et Isabelle Martinez (2001) « Les études d'événements en comptabilité financière » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 103-110.
- Dumontier Pascal et Isabelle Martinez (2001) « Les études d'événements en comptabilité financière » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Ferdjallah Cherel et Claude Marie (Décembre 2014) « Les sites de droit comptable de l'ordre des experts-comptables et de la compagnie nationale des commissaires aux comptes » in revue française de comptabilité N°482, pages 6-7.
- Gélard Gilbert (Avril 2012) « le Royaume Uni et l'Irlande se préparent à calquer leurs normes nationales sur les IFRS » in revue française de comptabilité N°453, page 5.
- Gélard Gilbert (Janvier 2012) « Un document de discussion de l'Efrag prise en compte des effets des normes comptables » in revue française de comptabilité N°450, page 7.
- Gélard Gilbert (Mai 2012) « l'IASB change de visage » in revue française de comptabilité N°454, page 3.
- Gélard Gilbert (Novembre 2010) « Du bon usage d'un cadre conceptuel amélioré » in revue française de comptabilité N°437, pages 36-39.
- Gélard Gilbert (Septembre 2011) « La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés IFRS 10, 11 et 12 » in revue française de comptabilité N°446, page 28-29.
- Guordano-spring Sophie (Juin 2010) « La perspective de l'entité dans le cadre conceptuel IASB/FASB » in revue française de comptabilité N°433, pages 26-29.
- Herrbach Olivier (2001) « Approche positive et approche interprétative de la recherche en comptabilité » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 19-25.

- Herrbach Olivier (2001) « Approche positive et approche interprétative de la recherche en comptabilité » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Hoarau Christian (2001) « Normalisation et recherche comptables : enjeux, méthodes et perspectives critiques » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 29-34.
- Hoarau Christian (2001) « Normalisation et recherche comptables : enjeux, méthodes et perspectives critiques » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Klee Louis (2000) « normes comptables internationales » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 919-930.
- Klee Louis (Mai 2012) « Un normalisateur comptable restructuré à l'indépendance confirmée et à l'orientation accrue vers l'international » in revue française de comptabilité N°454, pages 19-22.
- Klee Louis « normes comptables internationales » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Lebrun Benoit (Avril 2010) « Ecarts d'acquisition et impôts différés » in revue française de comptabilité N°431, page 3.
- Lebrun Benoit (Avril 2011) « Le projet IASB sur dépréciations de portefeuille de créances » in revue française de comptabilité N°442, page 3.
- Lebrun Benoit (Avril 2012) « Apports en nature : quelles normes IFRS doit-on appliquer » in revue française de comptabilité N°453, pages 3-4.
- Lebrun Benoit (Décembre 2011) « Le nouveau projet de norme sur le chiffre d'affaires » in revue française de comptabilité N°449, pages 3-4.
- Lebrun Benoit (Décembre 2014) « Le projet de l'IASB sur l'évaluation des titres cotés » in revue française de comptabilité N°482, pages 10-11.
- Lebrun Benoit (Juillet, Août 2010) « IFRS : nouvelle présentation du compte de résultat » in revue française de comptabilité N°434, page 3.
- Lebrun Benoit (Juin 2011) « La norme IFRS 13 sur l'évaluation à la juste valeur » in revue française de comptabilité N°444, pages 3-4.
- Lebrun Benoit (Juin, Août 2011) « Normes IAS 29 sur les avantages au personnel nouvelle version juin 2011 » revue française de comptabilité N°445, pages 3-4.
- Lebrun Benoit (Mai 2011) « La compensation entre créances et dettes » in revue française de comptabilité N°443, pages 3.

- Lebrun Benoit (Novembre 2011) « La norme IAS 39 et les investissements en obligation » in revue française de comptabilité N° 448, pages 3-4.
- Lebrun Benoit (Novembre 2014) « Le projet de classification de la norme IAS 12 » in revue française de comptabilité N° 481, pages 11-12.
- Lebrun Benoit (Octobre 2010) « Le projet IASB sur les contrats de location » in revue française de comptabilité N° 437, pages 3-4.
- Lebrun Benoit (Octobre 2011) « Le projet de l'IASB sur les sociétés d'investissement » in revue française de comptabilité N° 447, page 3.
- Lebrun Benoit (septembre 2010) « Projet IASB sur les passifs financiers » in revue française de comptabilité N° 435, page 3.
- Lebrun Benoit (Septembre 2011) « Le programme de travail de l'IASB pour les trois prochaines années » in revue française de comptabilité N° 446, page 3.
- Lemarchand Yannick Alia et Marc Nikitin (2000) « histoire des systèmes comptables » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 771-780.
- Lo russo Raimondo (septembre 2010) « Va-t-on vers une application difficile de l'IFRS pour les PME » in Revue française de comptabilité N° 435, pages 20-22.
- Mikol Alain (Juin, Août 2011) « La pratique des sociétés anglo-saxonnes » in revue française de comptabilité N° 445, page 22.
- Obert Robert (Février 2011) « De nouvelles dispositions comptables pour les entreprises » in revue française de comptabilité N° 440, page 4.
- Obert Robert (Janvier 2012) « La dépréciation des titres » in revue française de comptabilité N° 450, page 6.
- Obert Robert (Mai 2011) « De nouvelles normes IFRS sur les comptes consolidés » in revue française de comptabilité N° 443, pages 5.
- Obert Robert (Mai 2012) « Comptabilisation des regroupements d'entreprises sous contrôle commun » in revue française de comptabilité N° 454, page 6.
- Obert Robert (Novembre 2011) « Les options des directives comptables européennes utilisées par les Etats-membres » in revue française de comptabilité N° 448, pages 5-6.
- Obert Robert (Octobre 2011) « les nouvelles normes professionnelles de l'expert-comptable » in revue française de comptabilité N° 447, page 13.

- Obert Robert (Octobre 2014) « Instruments financiers de nouvelles règles internationales » in revue française de comptabilité N° 448, pages 42-47.
- Obert Robert (septembre 2010) « Evolution des normes IFRS sur les instruments financiers » in Revue française de comptabilité N° 435, page 4.
- Ozu Chikako (Novembre 2011) « L'accueil des normes IFRS au japon » in revue française de comptabilité N° 449, pages 30-35.
- Pigé Benoit (Juin 2010) « Conception des entités dans le cadre conceptuel de l'IASB » in revue française de comptabilité N° 433, pages 22-25.
- Pigé Benoit (Juin 2012) « Normes comptables de la légitimité du normalisateur » in revue française de comptabilité N° 455, pages 24-27.
- Raffournier Bernard (2000) « comptabilité internationale » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 371-780.
- Raffournier Bernard « comptabilité internationale » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Raybaud Brigitte _Turrillo et Robert Teller (2000) « droit et comptabilité » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 611-642.
- Raybaud Brigitte _Turrillo et Robert Teller « droit et comptabilité » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA
- Real Labelle et Philippe Touron (2001) « Le potentiel de l'étude de cas comme méthodologie de recherche en comptabilité financière » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 117-122.
- Real Labelle et Philippe Touron (2001) « Le potentiel de l'étude de cas comme méthodologie de recherche en comptabilité financière » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Richard Jacques (2000) « plans comptables » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 943-958.
- Richard Jacques « plans comptables » in l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA

- Rossignol Jean-luc (Octobre 2014) « La proposition innovante de déconnexion intégrée fiscal-comptable des analyses et enjeux » in revue française de comptabilité N° 448, pages 36-32.
- Rossignol Jean-Luc et Elisabeth Walliser sous la coordination de Bernard Raffournier)
- Rossignol Jean-Luc et Elisabeth Walliser sous la coordination de Bernard Raffournier) (2001) « Les classifications comptables : nature et pertinence » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Saadi NacerEddine (2012) Article portant sur « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché » sur le web, pages 1-30
- Saadi NacerEddine (2012) Article portant sur « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché ».
- Scheid Jean-claude (Avril 2010) « Provision ou réserve en comptabilité un nouveau débat ? » in revue française de comptabilité N° 431, page 6.
- Scheid Jean-claude (Juillet, Août 2010) « L'autorité des normes comptables » in revue française de comptabilité N° 434, page 14.
- Scheid Jean-claude (Mai 2011) « Le cadre conceptuel de l'IPSASB définition et reconnaissance des éléments des états financiers » in revue française de comptabilité N° 443, pages 5-6.
- Schevin Pierre (Avril 2010) « Le reporting entity dans le nouveau cadre conceptuel IASB/FASB » in revue française de comptabilité N° 431, page 5.
- Schevin Pierre (Juin 2010) « Consolidation d'une filiale étrangère et traduction du goodwill : évolution des approches » in revue française de comptabilité N° 433, pages 34-35.
- Schevin Pierre (Juin, Août 2011) « Contrats de concessions de service public la comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant » in revue française de comptabilité N° 445, pages 34-35.
- Schevin Pierre « Consolidation d'une sous-filiale difficultés techniques et concepts innovants » in revue française de comptabilité N° 436 pages 30-34.
- Simons Pascal (Février 2015) « Fusions et opérations assimilées les réponses de la commission des études comptables de la CNCC » in revue française de comptabilité N° 484, pages 51-54.

- Sone-thomas Chistelle (Février 2011) « Comprendre et appliquer la norme IAS 23 résultat par action » in revue française de comptabilité N° 440, page 23.
- Thierry Roy (Décembre 2011) « Lafarge, comptes 2010 » in revue française de comptabilité N° 449, page 18.
- Thierry Roy (Janvier 2012) « Société générale comptes du 1er semestre 2011 » in revue française de comptabilité N° 450, pages 16-17.
- Thierry Roy (Juin, Août 2011) « Comptes consolidés Renault 2010 » in revue française de comptabilité N° 445, pages 15-16.
- Thierry Roy (Novembre 2014) « Swatch Group, une société internationale très rentable qui abandonne les IFRS » in revue française de comptabilité N° 481, pages 13-14.
- Thierry Roy (Octobre 2011) « Air France comptes consolidés 2010-2011 » in revue française de comptabilité N° 447, pages 14-15.
- Turrillo Brigitte et Elisabeth Walliser sous la coordination de Bernard Raffournier (2001) « Les enjeux et résultats de l'harmonisation internationale » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE, pages 153-165.
- Turrillo Brigitte et Elisabeth Walliser sous la coordination de Bernard Raffournier (2001) « Les enjeux et résultats de l'harmonisation internationale » in « Faire de la recherche en comptabilité financière » éditions Vuibert FNEGE.
- Verdier Françoise (2000) « comptabilité aux Etats-Unis » in « l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA, pages 141-156.
- Verdier Françoise (2001) « comptabilité aux Etats-Unis » in « l'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » éditions ECONOMICA

Les textes réglementaires :

- Arrête du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes,
- Décret législatif 93-10 du 23/05/1993 relatif à la banque des valeurs mobilières modifié et complété par l'ordonnance 96-10 du 10/01/1996
- Décret exécutif n°96-318 du 25/09/1996, portant création et organisation du CNC
- Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 portant sur les conditions et les modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.
- Décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008, portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier,
- La circulaire 185/dc/ce/89/047 du 24/ mai/ 1989, relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises,
- La circulaire 635f/dc/ce/90/046 du 11/ mars /1990, relative à la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéficiaires de l'entreprise,
- L'instruction 001/95 du 02 octobre 1995, relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation, traite des modes de comptabilisation des opérations spécifiques aux fonds de participations,
- L'instruction 518/mf/dgc du 21/avril/1997, relative à la comptabilisation et la réintégration de l'écart de réévaluation, précise les sous comptes du compte 15 : écart de réévaluation et les modalités de comptabilisation,
- Loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Thèses et mémoires de magister :

- Thèse doctorat-Etat de Mr belkharroubi hocine portant sur « convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière, développement et contraintes d'un processus »année universitaire 2010/2011.Université d'Oran.
- Mr toubache chakib « Mémoire de magister portant sur la normalisation comptable internationale et réforme comptable en Algérie », année universitaire 2010/2011.Université d'Oran.
- Thèse doctorat de Mr khellaf lakhdar portant sur « les normes internationales de comptabilité (ias/ifrs) et leur application en Algérie cas du système comptable et financier Algérien (scf). 2013/2014.Université de Batna.
- Melle bouraoui nassiba « mémoire de magister portant sur « nécessite d'une réforme comptable en algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée a l'économie de marche » 1998/1999. Ecole supérieure de commerce Alger.

Les Sites Internet

- www.fasb.org
- www.ifrs.com
- www.ifrs.org
- www.iasb.org
- <http://www.focusifrs.com>
- <http://www.trader-finance.fr>
- <http://www.dauphine.fr>
- <http://www.algerie360.com>
- <http://www.banque-info.com>
- <http://www.cerm.fr/>
- <http://www.cmf.org.tn>
- <http://www.criseéconomique.com>
- <http://www.definition.actufinance.fr>
- <http://www.doctrine-juridique.com>
- <http://www.eur.les-europa.en>
- <http://www.fr.wikipedia.org>
- <http://www.investir-afrique.com>
- [http://www.lssa4good b.net](http://www.lssa4goodb.net)

- <http://www.procomptable.com>
- <http://www.becompte.be>
- <http://www.comptablesBelges.be>
- <http://www.expertcomptable.com>

- Anne le manh-bena(2009) « le processus de normalisation comptable par l'iasb : le cas du résultat » sur le web, consulté le 25/10/2014.

- Elena barbu (2006) « les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité » sur le web, consulté le 19/03/2010.

- Trabelsi raoudha (2011) « harmonisation comptable internationale dans les pays émergents : contingences environnementales ou pressions institutionnelles : cas de la tunisie » sur le web, consulté 10/04/2013.

- Saadi NacerEddine (2012) Article portant sur « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché » sur le web, consulté 25/09/2014.

ANNEXE A

La liste des Normes comptables internationales IAS/IFRS et des interprétations internationales :

- IAS 1 Présentation des états financiers (révisée en 2007)
- IAS 2 Stocks
- IAS 7 Tableaux des flux de trésorerie
- IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
- IAS 10 Événements postérieurs à la date de clôture
- IAS 11 Contrats de construction
- IAS 12 Impôts sur le résultat
- 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 (révisée en 2007)
- IAS 24 Information relative aux parties liées
- IAS 26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
- IAS 27 États financiers consolidés et individuels
- IAS 28 Participations dans des entreprises associées
- IAS 29 Information financière dans les économies hyper inflationnistes
- IAS 31 Participations dans des coentreprises
- IAS 32 Instruments financiers : 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

- **Les normes internationales d'information financière IFRS**

Les normes internationales d'information financière (IFRS) se présentent comme suit :

- IFRS 1 Première adoption des normes d'information financière
- IFRS 2 Paiement fondé sur des actions (révisée en 2008)
- IFRS 3 Regroupements d'entreprises
- IFRS 4 Contrats d'assurance
- IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
- IFRS 6 Prospection et évaluation de ressources minérales
- IFRS 7 Instruments financiers : informations à fournir
- IFRS 8 Secteurs opérationnels
- IFRS 9 instruments financiers (Nov. 2009)
- IFRS 10 Etats financiers consolidés
- IFRS 11 Accords conjoints
- IFRS 12 informations à fournir sur les participations
- IFRS 13 Evaluation de la juste valeur

- **Liste des interprétations internationales :**

- SIC 1 Cohérence des méthodes - Différentes formules de détermination du coût des stocks (remplacée et incorporée dans l'IAS 2 révisée (2003))
- SIC 2 Cohérence des méthodes - Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs (remplacée par l'IAS 8 révisée (2003))
- SIC 3 Elimination des profits et pertes latents résultant de transactions avec des entreprises associées (remplacée par l'IAS 28 révisée (2003))
- SIC 4 Non publiée (intégrée dans IAS 32)
- SIC 5 Classification des instruments financiers - Clauses conditionnelles de règlement (remplacée et incorporée dans l'IAS 32 révisée (2003))
- SIC 6 Coûts de modification de logiciels existants (remplacée et incorporée dans l'IAS 16 révisée (2003))
- SIC 7 Introduction de l'euro

- **SIC 8** Premières applications des normes IAS en tant que référentiel comptable (remplacée par IFRS1 (2003))
- **SIC 9** Regroupement d'entreprises - classification en acquisitions ou mises en commun d'intérêts (remplacée et incorporée dans l'IFRS 3 (2004))
- **SIC10** Aide publique - Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles
- **SIC 11** Opérations de change - Incorporation dans le coût des actifs des pertes consécutives à une forme d'évaluation monétaire (remplacée par l'IAS 21 révisée (2003))
- **SIC 12** Consolidation - entités ad hoc
- **SIC 13** Entités contrôlées conjointement - Apports non monétaires par des centre preneurs
- **SIC 14** Immobilisations corporelles - Indemnisation liée à la dépréciation ou à la part de biens (remplacée et incorporée dans l'IAS 16 révisée (2003))
- **SIC 15** Avantages dans les contrats de location simple
- **SIC 16** Capital Social - Propres instruments de Capitaux propres (actions propres) (remplacée et incorporée dans l'IAS 32 révisée (2003))
- **SIC 17** Capitaux propres - Coût d'une transaction portant sur les capitaux propres (remplacée et incorporée dans l'IAS 32 révisée (2003))
- **SIC 18** Cohérence et permanence des méthodes - Méthodes alternatives (remplacée par l'IAS 8 révisée (2003))
- **SIC 19** Monnaie de compte - Evaluation et présentation des états financiers en application de l'IAS et de l'IAS 29 (remplacée par l'IAS 21 révisée (2003))
- **SIC 20** Méthode de la mise en équivalence - comptabilisation des pertes (remplacée par l'IAS 28 révisée (2003))
- **SIC 21** Impôts sur les résultats - Recouvrement des actifs non amortissables réévalués
- **SIC 22** Regroupements d'entreprises - Ajustements ultérieurs des justes valeurs et des survaleurs (Goodwill) initialement comptabilisées (remplacée et incorporée dans l'IFRS 3 (2004))

- **SIC 23** Immobilisations corporelles - Coût des inspections ou des révisions majeures (remplacée et incorporée dans l'IAS 16 révisée (2003))
- **SIC 24** Résultat par action - instruments financiers et autres contrats pouvant être réglés en actions (remplacée et incorporée dans l'IAS 33 révisée (2003))
- **SIC 25** Impôts sur le résultat - Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires
- **SIC 27** Evaluation de la substance des transactions comportant des opérations ayant la forme juridique d'un contrat de location
- **SIC 28** Regroupement d'entreprises - Date d'échange et évaluation des instruments de capitaux propres émis en rémunération d'acquisitions d'entreprises (remplacée et incorporée dans IFRS 3 (2004))
- **SIC 29** Informations à fournir - Concessions de services
- **SIC 30** Conversion de la monnaie d'évaluation (monnaie fonctionnelle) à la monnaie de présentation des comptes (remplacée par l'IAS 21 révisée (2003))
- **SIC 31** Comptabilisation des produits - Opérations de troc publicitaire
- **SIC 32** Actifs incorporels - Coût de développement des sites Internet
- **SIC 33** Consolidation et mise en équivalence : Prise en compte des droits de vote potentiels (remplacée par l'IAS 27 révisée (2003))
- **IFRIC 1** Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires
- **IFRIC 2** Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires
- **IFRIC 4** Droits d'utilisation d'actifs : Conditions permettant de déterminer si un accord contient une location
- **IFRIC 5** Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au remboursement des coûts de démantèlement et de remise en état des sites
- **IFRIC 6** Passifs résultant de la participation à un marché spécifique - déchets d'équipements électriques et électroniques

- **IFRIC 7** Application de l'approche du retraitement dans le cadre de l'IAS 29, Information financière dans les économies hyper inflationnistes (publiée le 24 novembre 2005)
- **IFRIC 8** Champ d'application d'IFRS 2, Paiement fondé sur des actions (publiée le 12 janvier 2006)
- **IFRIC 9** Réexamen des dérivés incorporés (publiée le 1er mars 2006)
- **IFRIC 10** Information financière intermédiaire et perte de valeur (publiée le 24 juillet 2006)
- **IFRIC 11** IFRS 2- Actions propres et transactions intra-groupe
- **IFRIC 12** Accords de concession de service
- **IFRIC 13** Programmes de fidélisation des clients (publiée le 27 juin 2007)
- **IFRIC 14 IAS 19** - Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestation définies, les exigences de financement minimum et leur interaction (publiée le 5 juillet 2007)
- **IFRIC 15** Accords pour la construction d'un bien immobilier (publiée le 3 juillet 2005)
- **IFRIC 16** Couverture d'un investissement net dans une activité (publiée le 3 juillet 2008)
- **IFRIC 17** Distribution en nature aux actionnaires (publiée le 27 novembre 2008)
- **IFRIC 18** Transferts d'actifs des clients (publiée le 29 janvier 2009)

ANNEXE B

- **Le Modèle des états financiers selon les IAS/IFRS**

BILAN

Actifs
Actif non courant
Immobilisations incorporelles
Immeubles de placement
Autres immobilisations corporelles
Actifs biologiques
Participations dans les entreprises associées (mise en équivalence)
Autres actifs financiers
Actif courant
Stocks
Clients et autres débiteurs
Trésorerie et équivalents
Total actif

Source : Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion p 583.

Passifs
Capitaux propres
Capital émis
Réserves
Résultat
Intérêts minoritaires
Passif non courant
Emprunts portant intérêts
Impôts différés passif
Provisions pour engagement de retraite
Autres passifs financiers
Passif courant
Partie courante des emprunts portant intérêts
Impôt courant à payer
Fournisseurs et autres créditeurs
Provisions pour garantie

Source : Odile Barbe et Laurent Didelot « Maîtriser les IFRS » les guides de Gestion 583.

- **Modèle de L'état de résultat global par fonction**

COMPTE de RÉSULTAT	N	N – 1
Chiffre d'affaires		
Autres produits		
Coût des ventes		
Frais de recherche et de développement		
Frais commerciaux		
Frais généraux		
Autres produits et charges d'exploitation		
Résultat Opérationnel courant (optionnel)		
Autres produits et charges opérationnels		
Résultat Opérationnel		
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie		
Coût de l'endettement financier brut		
Coût de l'endettement financier net		
Autres produits et charges financiers		
Charge d'impôt		
Quote-part du résultat net des sociétés mises en équivalence		
Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession		
Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
RÉSULTAT NET		
– part du groupe		
– intérêts minoritaires		
Résultat par action		
Résultat dilué par action		

Source : Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 p 281.

- **Modèle de L'état de résultat global par nature**

<u>Compte De Résultat</u>	N	N-
Chiffre d'affaires		
Autres produits de l'activité		
Achats consommés		
Charges de personnel		
Charges externes		
Impôts et taxes		
Dotations aux amortissements		
Dotations aux provisions		
Variation des stocks de produits en-cours et de produits finis		
Autres produits et charges d'exploitation		
Résultat opérationnel courant		
Autres produits et charges opérationnels (note 1)		
Résultat opérationnel		
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie		
Coût de l'endettement financier brut		
Coût de l'endettement financier net (note 2)		
Autres produits et charges financiers (note 3)		
Charge d'impôt		
Quote-part du résultat net des sociétés mises en équivalence		
Résultat net avant impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
Résultat net		
- Part du groupe		
- Intérêts minoritaires		
Résultat par action		
Résultat dilué par action		

Source : Jacqueline Langot« comptabilité anglo-saxonne » Economica 2006 p 282.

Modèle de tableau de flux de trésorerie

Méthode directe
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles
Encaissements reçus des clients Somme versées aux fournisseurs et au personnel Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles Intérêts payés Impôts sur le résultat payés Flux de trésorerie avant élément extraordinaire
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles
Flux de trésorerie provenant des activités de placement
Acquisition de filiales, nette de la trésorerie acquise Acquisition d'immobilisations corporelles Cession d'immobilisations Intérêts encaissés Dividendes reçus
Flux de trésorerie provenant des activités de placement
Flux de trésorerie provenant des activités de financement
Augmentation de capital Nouveaux emprunts à long terme ou contrats de location-financement Remboursements d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement Dividendes versés
Flux de trésorerie provenant des activités de financement
Augmentation nette de trésorerie et équivalents de trésorerie
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice

Source : Odile Barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion p 601.

Modèle de tableau de flux de trésorerie

Méthode indirecte

Bénéfice net avant impôt et élément extraordinaire ajustement pour : Amortissements et provisions Produits financiers Charges financières Résultats de charges Bénéfice opérationnel avant variation du besoin en fonds de roulement Variation du besoin en fonds de roulement Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles Intérêts payés Impôt sur le résultat payé Flux de trésorerie avant élément extraordinaire
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles
Flux de trésorerie provenant des activités de placement
Flux de trésorerie provenant des activités de placement
Flux de trésorerie provenant des activités de financement
Augmentation de capital Nouveaux emprunts à long terme ou contrats de location-financement Remboursements d'emprunts à long terme de contrats de locations-financement Dividendes versés
Flux de trésorerie provenant des activités de financement
Augmentation nette de trésorerie et équivalents de trésorerie
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles
Acquisition de la filiale nette de la trésorerie acquise
Acquisition d'immobilisations Cession d'immobilisations Intérêts encaissés Dividendes reçus

Source : Odile Barbe et Laurent Didelot « Maitriser les IFRS » les guides de Gestion p 602.

- **Modèle de tableau de capitaux propres :**

	01 janvier N-1	Résultat net n-1		autres mouvements	31 Décembre N-1
		hors rom	Rome		
Capitaux Propres part du groupe					
Impôts différés sur immobilisations incorporelles					
Impôts différés sur titres					
Engagements sociaux					
Linéarisation des loyers					
Amortissements des écarts d'acquisition					
Pertes de valeur					
Paielements sur base d'actions					
Autres ajustements					
Total ajustements IFRS avant minoritaires					
Intérêts minoritaires					
Capitaux propres part du groupe en normes IFRS					

Source : Jean-Jacques Julian « Les normes comptables internationales IAS-IFRS », Sup'FOUCHER 2007, p 35.

ANNEXE C :

Normes comptables américaines et Interprétations :

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 1	Disclosure of foreign currency translation information	Révélation de l'information de conversion des monnaies étrangères
FAS 2	Accounting for research and development costs	Comptabilisation des frais de recherches et développement
FAS 3	Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements	Compte rendu des changements de comptabilité dans les déclarations intermédiaires
FAS 4	Reporting gains and losses from extinguishment of debt	Le rapport des gains et des pertes
FAS 5	Accounting for contingencies	Comptabilisation des éléments des contingents
FAS 6	Classification of short-term obligations expected to be refinanced	Classification des obligations à court terme attendues pour être refinancées
FAS 7	Accounting and reporting by development stage enterprise	Comptabilisation et compte rendu par des entreprises en stade de développement
FAS 8	Accounting for the translation of foreign currency translation and foreign currency financial statements	Comptabilisation de la conversion des monnaies étrangères et leurs déclarations financières
FAS 9	Accounting for income taxes -oil and gas producing companies	Comptabilisation des impôts sur le revenu des compagnies produisant du pétrole et gaz
FAS 10	Extension of "grandfather" provisions for business combinations	Extension de dispositions pour combinaisons d'affaires
FAS 11	Accounting for contingencies -transition method	Représentant méthodes de transition des éléments de contingents.
FAS 12	Accounting for certain marketable securities	Comptabilisation certaines valeurs (ou titres) marchandes
FAS 13	Accounting for leases	Comptabilisation des bails
FAS 14	Financial reporting for segments of a business enterprise	Rapport financier des segments d'une entreprise d'affaires
FAS 15	Accounting by debtors and creditors for troubled debts restructurings	Comptabilité par des débiteurs et les créanciers pour les restructurations des dettes à problèmes

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 16	Prior period adjustments	Les ajustements des périodes antérieures
FAS 17	Accounting for leases - Initial direct costs	Comptabilisation de bail-courts directs initiaux
FAS 18	Financial reporting for segments of a business enterprise - interim	Rapport financier des segments d'une entreprise d'affaires par des déclarations intérimaires
FAS 19	Financial accounting and reporting by oil and gas production companies	Comptabilisation financière et le rapport par les compagnies produisant du gaz et pétrole
FAS 20	Accounting for forward exchange contracts	Comptabilisation des échanges avant contrat
FAS 21	Suspension of the reporting of earning per share and segment information by nonpublic enterprise	Suspension du rapport de résultat par action et information de segment par entreprises non publiques
FAS 22	Changes in the provisions of lease agreements resulting from refunding of tax-exempt debt	Changement des provisions sur les accords bail du aux exemptes d'impôts
FAS 23	Inception of the lease	Commencement du bail
FAS 24	Reporting segment information in financial statements that are presented in another enterprise's financial report	Rapport d'information de segment dans déclarations financières qui sont présentées dans le rapport financier d'une autre entreprise
FAS 25	`Suspension of certain accounting requirements for oil and gas producing companies	Suspension de certaines exigences de comptabilité pour les sociétés de production du pétrole et du gaz
FAS 26	Profit recognition on sales-type leases of real estate	Identification de bénéfice sur les baux de type des ventes pour immobilier
FAS 27	Classification of renewals or extensions of existing sales-type or direct financing leases	La classification des renouvellements ou les prorogations des existences ventes ou financement direct du bail
FAS 28	Accounting for sales with lease backs	Comptabilisation des ventes avec le bail
FAS 29	Determining contingent rentals	Détermination location de contingent

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 30	Disclosure of information about major customers	Révélation d'information sur les principaux clients
FAS 31	Accounting for tax benefits related to U.K tax legislation concerning stock relief	Comptabilisation de la taxe sur bénéfice lié au Royaume - Uni-Taxe concernant le soulagement de réserve
FAS 32	Specialized accounting and reporting principals and practices in AICPA statements of position and guides on accounting and auditing matters	Comptabilité spécialisée et principale des rapports et pratiques dans les déclarations AICPA pour position et guides sur comptabilité et Audit
FAS 33	Financial reporting and changing prices	Rapport financier et changement des prix
FAS 34	Capitalization of interest cost	Capitalisation des coûts d'intérêt
FAS 35	Accounting and reporting by defined benefit pension plans	Comptabilité et rapport les avantages des plans de pension
FAS 36	Disclosure sheet classification of deferred income taxes	Révélation d'information de pension
FAS 37	Balance of pension information	Classification au bilan d'impôt différé
FAS 38	Accounting for preacquisition contingencies of purchases enterprise	Comptabilisation de la pré-acquisition des entreprises
FAS 39	Financial reporting and changing prices: specialized assets- Mining and oil end gas	Rapport financier et les changements des prix : actif spécialisé des mines, pétrole et gaz
FAS 40	Financial reporting and changing prices: Specialized assets-timberlands and Growing timber	Rapport financier et les changements des prix : actif spécialisé- terrains forestiers exploitables et croissance du bois de construction
FAS 41	Financial reporting and changing prices: Specialized assets-income- producing real estate	Rapport financier et les changements des prix : actif spécialisé des revenus rapportant des biens immobiliers
FAS 42	Determining materiality for capitalization of interest cost	Détermination les moyens pour capitalisation le coût d'intérêt
FAS 43	Accounting for compensated absences	Comptabilisation des absences indemnisées

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 44	Accounting for intangible assets of motor carriers	Comptabilisation transporteurs du moteur en actifs incorporels
FAS 45	Accounting for franchise fee revenue	Comptabilisation la franchise des revenus
FAS 46	Financial reporting and changing prices: Motion picture films	Rapport financier et les changements des prix : film de cinéma
FAS 47	Disclosure of long-term obligations	Révélation d'obligation à long terme
FAS 48	Revenues recognition when right of return exists	Identification de revenu quand il y a existence du droit de retour
FAS 49	Accounting for product financing arrangements	Comptabilisation des accords finançant le produit
FAS 50	Financial reporting in the record and music industry	Rapport financier de l'industrie de musique et d'enregistrement
FAS 51	Financial reporting by cable television companies	Rapport financier par compagnie de la télévision de câble
FAS 52	Foreign currency translation	Conversion de devises étrangères
FAS 53	Financial reporting by producers and distributors of motion picture films	Rapport financier par les producteurs et les distributeurs de films
FAS 54	Financial reporting and changing prices : investment companies	Rapport financier et les changements des prix : les compagnies d'investissements
FAS 55	Determining whether a convertible security is a common stock equivalent	Détermination si une sécurité convertible est l'équivalent d'un stock commun
FAS 56	Designation of AICPA guide and statement of position (SOP) 81-1 on contractor accounting and SOP 81-2 concerning hospital related organizations as preferable for purposes of applying APB opinion 20	Désignation du guide d'AICPA et déclaration de position (SOP) 81-1 sur la comptabilité d'entrepreneur et SOP 81-2 concernant les organisations des hôpitaux comme préalable pour les buts d'application APB Avis 20
FAS 57	Related party disclosures	Révélation des parties liées

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 58	Capitalization of interest cost in financial statements that include investments accounted for by the equity method	Capitalisation du coût d'intérêt dans la déclaration financière qui inclut les investissements représentés par la méthode des capitaux propres
FAS 59	Deferral of the effective date of certain accounting requirements for pension plans of state and local governmental units	Ajournement de la date d'entrée en vigueur de certaines exigences de comptabilité pour les plans de pension d'état et unités locales gouvernementales
FAS 60	Accounting and reporting by insurance enterprises	Comptabilité et rapport par les entreprises des assurances
FAS 61	Accounting for title plant	Comptabilisation des titres d'outillages
FAS 62	Capitalization of interest cost in situation involving certain tax-exempt borrowings and certain gifts and grants	Capitalisation de coût d'intérêt dans situation impliquant certains emprunts exempts d'impôts et certains cadeaux et subventions
FAS 63	Financial reporting by broadcasters	Rapport financier par radiodiffusion
FAS 64	Extinguishments of debt made of satisfy sinking-fund requirements	Les extinctions de dettes faites pour satisfaire l'exigence de fonds d'amortissement
FAS 65	Accounting for certain mortgage banking activities	Comptabilisation de certaines activités d'opérations d'hypothécaires bancaires
FAS 66	Accounting for sales of real estate	comptabilisation des ventes de l'immobilier
FAS 67	Accounting for costs and initial rental operations of real estate projects	Comptabilisation des dépenses et des opérations de location initiales de projets de l'immobilier
FAS 68	Research and development arrangements	Recherché et accords de développement
FAS 69	Disclosures about oil gas producing activities An amendment of FASB statements 19,25,33 and 39	Révélations des activités produisant du pétrole et gaz Un amendement de déclaration FASB 19, 25, 33 et 39.

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 70	Financial reporting and changing prices: Foreign currency translation An amendment of FASB statement N° 33	Rapport financier et les changements des prix : conversion de la monnaie étrangère Un amendement de déclaration FASB N° 33.
FAS 71	Accounting for certain acquisition of banking or thrift institutions An amendment of APB opinion N° 17 an interpretation of APB opinion 16 and 17, and a amendment of FASB interpretation N° 9.	Comptabilisation des efficacités de certains types de règlement
FAS 72	Reporting a change in accounting for railroad track structures An amendment of APB opinion N° 20.	comptabilisation de certaines acquisitions des opérations bancaires ou établissements. Un amendement d'avis APB N° 17, une interprétation d'APB, avis 1+ et 17, une interprétation d'APB, avis 16 et 17 et un amendement d'interprétation FASB N°9.
FAS 73	Accounting for special termination benefits paid to employees	Rapport d'un changement dans la comptabilité des structures de chemin de fer Un amendement d'avis APB N° 20.
FAS 74	Accounting for special termination benefit paid to employees	Comptabilisation des bénéfices de terminaison spéciaux payés aux employés
FAS 75	Deferral of the effective date of certain accounting requirements for pension plans of state and local governmental units An amendment of FASB statement N° 35.	Ajournement de la date d'entrée en vigueur de certaines exigences de comptabilité concernant les plans de pension de l'état et les unités gouvernementales locales. Un amendement de déclarations FASB N° 35.
FAS 76	Extinguishment of Debt An amendment of APB opinion N° 26	Extinction de la dette Un amendement d'avis APB N° 26.
FAS 77	Reporting by transferors for transfer of receivables with recourse	Rapport par les cédants pour les transferts des créances recouvrables avec recours

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 78	Classification of obligations that are callable by the creditor An amendment of ARB N° 43 chapter 3A	Classification des obligations qui sont accessible par le créancier Un amendement de N ARB 43, chapitre 3A
FAS 79	Elimination of certain disclosures for business combinations by nonpublic enterprises An amendment of APB opinion N° 16.	Elimination de certaine révélation pour les combinaisons de business par les entreprises non publiques. Un amendement d'Avis APB N° 16
FAS 80	Accounting for futures contracts	Comptabilisation des futurs contrats
FAS 81	Disclosure of postretirement health care and life insurance benefits	Révélation de services pour la santé relatifs à la période qui suit la retraite et les bénéfices d'assurance vie
FAS 82	Financial reporting and changing prices: elimination of certain disclosures An amendment of FASB statement N° 33	Rapport financier et les changements des prix : élimination de certaines révélations Un amendement de déclaration FASB N° 33
FAS 83	Designation of AICPA guides and statement of position on accounting by brokers and dealers in securities by employee benefit plans and by banks as preferable for purposes of applying APB opinion 20 An amendment of FASB Statement N° 32 and APB opinion N° 30 and rescission of FASB interpretation N° 10	Désignation des guides AICPA et déclaration de la position de la comptabilité par les courtiers et revendeurs des fonds publics, par les plans à bénéfices des employés et par les banques comme préférables dont les buts consistent à appliquer l'opinion APB 20. Un amendement de déclaration FASB N° de 32 avis et APB N° 30 et une abrogation de l'interprétation FASB n° 10.
FAS 84	Induced conversions of convertible Debt An amendment of APB opinion N° 26.	Les conversions déduites des dettes convertibles Un amendement d'avis APB N° 26.
FAS 85	Yield test for determining whether a convertible security a common stock equivalent An amendment of APB opinion N° 15	Test de rendement pour déterminer si une valeur convertible est un équivalent du stock en commun Un amendement d'avis APB N° 15.

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 86	Accounting for the costs of computer software to be sold, leased or otherwise marketed	Comptabilisation des dépenses de logiciel appelé à être vendu, loué ou commercialisé
FAS 87	Employers' accounting for pensions	Comptabilisation des pensions des employeurs
FAS 88	Employers' accounting for settlements and curtailments of defined benefit pension plans and for termination benefits	Comptabilisation des employeurs relatifs aux règlements et raccourcissements des plans de pension à bénéfice défini et à bénéfices de terminaison
FAS 89	Financial reporting and changing prices	Rapport financier et changement des prix
FAS 90	Regulated enterprises- accounting for abandonments and disallowances of plans costs An amendment of FASB statement N° 71.	Entreprise réglée - comptabilité des arrêts et de rejet des coûts de l'unité Un amendement de déclaration FASB N° 71
FAS 91	Accounting for nonrefundable fees and costs associated with originating or acquiring loans and initial direct costs of leases An amendment of FASB statements N° 13, 60. And 65 and a rescissions of FASB statement n° 17	Comptabilisation des frais non remboursables et des frais liés aux emprunts achetés ou déclarés ainsi que les coûts directs de premier établissement de bail Un amendement de déclaration FASB N° 13/60 et 65 et une annulation de déclaration FASB N° 1/7
FAS 92	Regulated enterprises - accounting for phase -in plans An amendment of FASB N° 71	Entreprise réglée - comptabilité des plans progressivement Un amendement de déclaration FASB N° 71.
FAS 93	Recognition of depreciation by not-for-profit organization	Identification de dépréciations par des organisations non lucratives
FAS 94	Consolidation of all majority-owned subsidiaries An amendment of ARB N° 51 with related amendment of APB opinion N° 18 and ARB n° 43 Chapter 12.	Consolidation de toutes les filiales en possession de majorité. Un amendement de N° ARB 51, avec les amendements liés d'APB avis N° de 18 et ARB 43, chapitre 12
FAS 95	Statement of cash flow	Declaration de cash flows

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 96	Accounting for income taxes	Comptabilisation des impôts sur le revenu
FAS 97	Accounting and reporting by insurance enterprises for certain long-duration contract and for realized gains and losses from the sale of investments	Comptabilité et rapport par des entreprises d'assurance pour certains contrats à longue durée ainsi que pour les gains réalisés les pertes à partir de la vente des investissements
FAS 98	Accounting for leases Sale leaseback transaction involving real estate Sales type leases of real estate Definition of the lease term Initial direct cost of direct financing leases An amendment of FASB statements N° 13,66 and 91 and a rescission of FASB statement N° 26 and technical bulletin N° 79-11	Comptabilité du bail Transactions de cession-bail vente impliquant l'immobilier réel Les bails de type-ventes pour l'immobilier réel Définition du terme de bail Les coûts directs de premier établissement de bail de financement direct Un amendement de déclaration FASB N° 13, 66 et 91 et une annulation de déclaration FASB N° de 26 bulletins et technique N° 79-11
FAS 99	Deferral of the effective date of recognition of depreciation by not-for-profit organizations An amendment of FASB statement N° 93	Ajournement de la date d'entrée en vigueur de l'identification de la dépréciation par les organisations non lucratives Un amendement de déclaration FASB N° 93.
FAS 100	Accounting for income taxes-deferral of the effective date of FABS statement N° 96 An amendment of FABS statement N° 96	Comptabilisation des impôts sur le revenu ajournement de la date de déclaration FASB N°96. Un amendement de déclaration FASB N°96.
FAS 101	Regulated enterprises accounting for the discontinuation of application of FASB statement N° 71.	Entreprise réglée comptabilité de la suppression de l'application de la déclaration FASB n°71

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 102	Statement of cash flows from certain securities acquired for resale An amendment of FABS statement N° 95.	Déclaration de Cash-flows exemption de certaines entreprises et classification de cash-flows de certaines valeurs acquises pour la revente Un amendement de déclaration FASB N° 95.
FAS 103	Accounting for income taxes-deferral of the effective Date of FASB statement N° 96 An amendment of FABS statement N° 96.	Comptabilisation des impôts sur le revenu ajournement de la date de déclaration FASB N° 96 .Un amendement de déclaration FASB N° 96
FAS 104	Statement of cash flows net reporting of certain cash receipts and cash payments and classification of cash flows hedging transaction An amendment of FASB statement n° 95	Déclaration du cash-flow et le rapport net de certains flux des recettes de caisse et les paiements au comptant et classification des flux à partir des transactions de protection Un amendement de déclaration FASB N° 95
FAS 105	Disclosure of information about financial instruments with off balance sheet risk and financial instruments with concentrations of credit risk	Révélation d'information sur les instruments financiers avec des concentrations sur les risques des crédits
FAS 106	Employers' accounting for postretirement benefits other than pensions	Comptabilisation des employeurs concernant les bénéfices des retraites annoncées en dehors des pensions
FAS 107	Disclosure about fair value of financial instruments	Révélation d'information sur les instruments financiers avec des concentrations sur les risques des crédits
FAS 108	Accounting for income taxes-deferral of the effective Date of FASB statement N° 96 An amendment of FABS statement N° 96.	Comptabilisation impôts sur le revenu différé date de déclaration FASB N° 96 Un amendement de déclaration FASB N° 96
FAS 109	Accounting for income taxes	Comptabilisation des impôts sur le revenu
FAS 110	Reporting by defined benefit pension plans of investment contracts An amendment of FASB statement N° 35	Rapport par les projets de pensions à bénéfices définis des contrats d'investissements Amendement de déclaration FASB N° 35

Financial accounting standards (FAS)

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 111	Rescission of FASB statement N° 32 and technical corrections	Annulation de la déclaration FASB N° de 32 corrections techniques
FAS 112	Employer's accounting for post employment benefits An amendment of FASB statements N° 5 and 43	Comptabilisation des employeurs pour bénéfices de l'emploi Amendement de déclaration FASB N° 5 et 43
FAS 113	Accounting and reporting for reinsurance of short-duration and long-duration contracts	Comptabilité et rapport de réassurance des contrats à courte et longue durée
FAS 114	Accounting by creditors for impairment of a loan An amendment of FASB statements N° 5 and 15	Comptabilité par les créanciers pour les dommages ou imperfections d'un emprunt Amendement de déclaration FASB N° 5 et 15
FAS 115	Accounting for certain investments in debt and equity securities	Comptabilisation de certains investissements concernant les dettes et les capitaux propres
FAS 116	Accounting for contribution received and contributions made	Comptabilisation des contributions reçues ou émises
FAS 117	Financial statement of not-for-profit organizations	Déclarations financières des organisations à but non lucratif
FAS 118	Accounting by creditors for impairment of a loan-income recognition and disclosures An amendment of FASB statement N° 114	Comptabilité par les créances concernant les dommages d'un emprunt -identification du revenu et révélations Amendement de déclaration FASB N° 114
FAS 119	Disclosure about derivative financial instruments and fair value of financial instruments	Révélation concernant les instruments financiers dérivés et la juste valeur de ces instruments
FAS 120	Accounting and reporting by mutual life insurance enterprises and by insurance enterprises for certain long duration participating contracts An amendment of FASB statement N0 60,97 and 113 and interpretation N° 40	Comptabilité et rapport par les entreprises d'assurance vie mutuelle et par les entreprises d'assurance pour certains contrats participants de longue durée Un amendement de déclaration FASB N° 60, 97 et 113 et interprétation n° 40.

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 121	Accounting for the impairment of long lived assets and for long live assets to be disposed of	Comptabilité des dommages des actifs d'une grande longévité
FAS 122	Accounting for mortgage servicing rights An amendment of FASB statement n° 65	Comptabilisation des droits de révision de l'emprunt de logement. Un amendement de déclaration FASB N° 65
FAS 123	Accounting for stock based compensation	Comptabilité des stocks basés sur la compensation
FAS 124	Accounting for certain investments help by not-for-profit organizations	Comptabilisation de certains investissements tenus par des organisations à but non lucratif
FAS 125	Accounting for transfer and servicing of financial assets and extinguishments of liabilities	Comptabilisation des transferts et la révision des actifs financiers et les extinctions de dettes
FAS 126	Exempt from certain required disclosures about financial instruments for certain nonpublic entities An amendment of FASB statement N° 107	Exemption de certaines révélations exigées par des instruments financiers pour certaines entités non publiques. Un amendement de déclaration FASB n° 107.
FAS 127	Deferral of the effective date of certain provisions of FABS statement N° 125 An amendment of FASB statement N° 125	Ajournement de l'entrée en vigueur de certaines dispositions de déclaration FASB N° 125. Un amendement de déclaration FASB N° 125
FAS 128	Earnings per share	Résultat par action
FAS 129	Disclosure of information about capital structure	Révélation d'information sur capital structurel
FAS 130	Reporting comprehensive income	Rapport de revenu global
FAS 131	Disclosures about segments of an enterprise and related information	Révélation des segments liés à une information d'entreprise
FAS 132	Employers' disclosures about pensions and other postretirement benefits An amendment of FABS statements N° 87, 88 and 106	Les révélations des employeurs représentant que bénéficient autre que pensions de retraite Un amendement de déclaration FASB N° 87, 88 et 106

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 133	Accounting for derivative instruments and hedging activities	Comptabilisation des dérivés des instruments et protection d'activités
FAS134	Accounting for mortgage backed securities retained after the securitization of mortgage loans held for sale by a mortgage banking enterprise An amendment of FASB statement n° 65	Comptabilisation des fonds d'hypothèques non distribués après la sécurisation des prêts d'hypothèque, retenus pour vente par des institutions financières .Un amendement de déclaration FASB N° 65
FAS135	Rescission of FASB statement n° 75 and technical corrections	Annulation de déclaration FASB N° de 75 corrections techniques
FAS136	Transfer of assets to a not-for-profit organization or charitable trust that raises or holds contributions for others	Les transferts des actifs à une organisation à but non lucratif ou crédit charitable qui augmente ou maintient les contributions pour d'autres
FAS137	Accounting for derivative instruments and hedging activities-deferral of the effective date of FASB statement N° 133 An amendment of FASB statement N° 133	Ajournement de la date d'entrée en vigueur de déclaration "comptabilisation, des instruments dérivés et des activités de protection FASB N° 133".Un amendement de déclaration FASB N° 133.
FAS138	Accounting for derivative instruments and certain hedging activities An amendment of FASB statement N° 133	Comptabilisation de certains instruments dérivés et certaines activités de protection .Un amendement de déclaration FASB N° 133
FAS139	Rescission of FASB statement N° 53 and amendments to FASB statements N° 63, 89 and 121	Annulation de déclaration FASB N° 53 et amendement de déclaration FASB N° 63/89 et 121
FAS140	Accounting for transfers and servicing of financial assets and extinguishments of liabilities a replacement of FASB statement 125.	Comptabilisation du transfert et la révision des actifs financiers et des extinctions de dettes, un remplacement de déclaration FASB N° 125
FAS141	Business combinations	Combinaisons d'affaires, événement extraordinaire
FAS142	Goodwill and other intangible assets	Goodwill et autres actifs incorporels

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS143	Accounting for asset retirement obligations	Comptabilisation des obligations de retraitement d'actif
FAS145	Accounting for impairment or disposal of long-lived assets	Annulation des déclarations FASB N° 4, 44 et 64 amendement de déclaration FASB N° de 13 corrections et techniques
FAS146	Accounting for costs associates with exit or disposal activities	Comptabilité des coûts associés avec ce que vous dépensez ou bien ce dont vous disposez
FAS147	Acquisitions of certain financial institutions an amendment of FABS statement N° 72 and 144 and FABS interpretation	Les acquisitions de certaines institutions financières Un amendement de déclarations FASB N° 72 et 144 et FABS interprétation N° 9
FAS148	Accounting for costs associated with exit or disposal activities	Comptabilisation de la compensation basé sur le stock transition et révélation Un amendement de déclaration FABS N° 123.
FAS 149	Amendment of statement 133 on derivative instruments and both liabilities and equity	Amendement de déclaration 133 sur instruments dérivés i et les activités de protection
FAS 150	Accounting for certain financial instruments with characteristics of both liabilities and equity	Comptabilisation de certains instruments financiers avec les caractéristiques de toutes les dettes et capitaux propres
FAS 151	Inventory costs An amendment of FABS statement N° 66 and 67	Coût d'inventaire Un amendement de N° ARB 43, chapitre 4
FAS 152	Accounting for real estate time sharing transaction An amendment of FABS statements N° 66 and 67	Comptabilisation des immobiliers en temps réel Un amendement de déclaration FASB N° 66 et 67
FAS 153	Exchanges of non monetary assets An amendment of APB opinion N° 20 and FABS statement n° 3	Les échanges des actifs non monétaires Un amendement d'avis APB n° 29

N° Série	Intitulé en anglais	Intitulé en Français
FAS 154	Accounting changes and error corrections a replacement of APB opinion N° 20 and FASB statement N° 3	Comptabilisation des changements et des corrections des erreurs Un remplacement d'avis APB N° de 20 déclaration et FABS N° 3
FAS 155	Accounting for certain hybrid financial instruments an amendment of FABS statements n° 133 and 140	comptabilisation de certains hybrides et les instruments financiers Un amendement de déclaration FASB N° 133 et 140
FAS 156	Accounting for servicing of financial assets An amendment of FASB statement N° 140	Comptabilisation de la révision des actifs financiers Un amendement de déclaration FASB N° 140
FAS 157	Fair Value Measurements	
FAS 158	Employers' accounting for defined Benefit Pension and other Postretirement Plans	La comptabilité des employeurs pour des prestations de retraite et autres plans complémentaires de retraite définie
FAS 159	The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities- including an amendment of FAS 115	L'option de la juste valeur pour les actifs financiers et des passifs financiers, y compris une modification de FAS 115
FAS 160	Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements	Participations sans contrôle dans les états financiers consolidés
FAS 161	Disclosures about Derivative Instruments and Hedging Activities	informations à fournir sur les instruments financiers dérivés et opérations de couverture
FAS 162	The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles	La hiérarchie des principes comptables généralement reconnus
FAS 163	Accounting for Financial Guarantee Insurance Contracts	Comptabilisation des contrats d'assurance de garantie financière

Interpretation:

142	Accounting for transfers of assets in which a not-for-profit organization on granted variance power : an interpretation of FASB statement n° 118 (issue date 9/96).
141	Offsetting of amounts related to certain purchase and reverse repurchase agreements: an interpretation of APB opinion N° 10 and a modification of FASB interpretation N° 39 (issue date 12/94).
140	Applicability of generally accepted accounting principal to mutual life insurance and other enterprises: an interpretations of FASB statements N° 12,60,9 and 113 (issue date 4/93).
139	Offsetting of amounts related to certain contracts: an interpretation of APB opinion N° 10 and FASB statement n° 105 (issue date 3/92).
138	Determining the measurement for stock option purchase and award plans involving junior stock: an interpretation of APB opinion N° 25 (issue 8/83).
137	Accounting for translation adjustments upon sale of part of an investment in a foreign entity: an interpretation of FASB statement N° 52 (issue date 7/83).
136	Accounting for exploratory wells in progress at the end of the period : an interpretation of FASB statement N° 19 (issue date 10/81)
135	Criteria for applying the equity method of accounting for investments in common stock : an interpretation of APB opinion N° 18 (issue date 5/81)
134	Disclosure of indirect guarantees of indebtedness of others : an interpretations of FABS statement N°5 (issue date 3/81)
133	Applying FASB statement N° 34 to oil and gas producing operations accounted for by the full cost method : an interpretation of FASB statement N° 34 (issue date 8/80)
132	Application of percentage limitations in recognizing investment tax credit an interpretation of APB opinion 2.4 and 11 (issue date 3/80)
131	Treatment of stock compensation plans in EPS, computation an interpretation of APB opinion N° 15 and a modification of FASB N° 28 (issue date 2/80)
130	Accounting for involuntary conversions of nonmonetary assets to monetary assets : an interpretation of APB opinion N° 29 (issue date 9/79)
129	Reporting tax benefits realized on disposition of investments in certain subsidiaries and other investees : an interpretation of APB opinion N° 23 and 24 (issue date 2/79)
128	Accounting for stock appreciation rights and other variable stock option or award plans : an interpretation of APB opinion N° 15 and 25 (issue date 12/72)

127	Accounting for a loss on a sublease : an interpretation of FASB statement N° 13 an APB opinion N° 30 (issue date 11/78)
126	Accounting for purchase of a leased asset by the lessee during the term of the lease : an interpretation of FABS statement N° 13 (issue date 9/78)
125	Accounting for an unused investment tax credits : an interpretation of APB opinion N° 2,4,11 and 16 (issue date 9/78)
124	Leases involving only part of a building : an interpretation of FASB statement N° 13 (issue date 9/78)
123	Leases of certain property owned by a government units or authority : an interpretation of FASB statement N° 13 (issue date 8/78)
122	Applicability of indefinite reversal criteria to timing differences : an interpretation of APB opinion N° 13 (issue date 4/78)
121	Accounting for leases in a business combination : an interpretation of FABS statement N° 13 (issue date 4/78)
120	Reporting accounting changes under AICPA statement of position : an interpretation of APB opinion N° 20 (issue date 11/77)
119	Lease guarantee of the residual value of leases property : an interpretation of FABS statement N° 13 (issue date 10/77)
118	Accounting for income taxes in interim periods : an interpretation of APB opinion N° 28 (issue date 3/77)
117	Applying the lower of cost or market rule translated financial statement : an interpretation of FABS statement N° 8 (issue date 2/77)
116	Clarification of definition of accounting for marketable equity securities that become nonmarketable : an interpretation of FABS statement N° 12 (issue date 2/77)
115	Translation of unamortized policy acquisition costs by a stock life insurance company : an interpretation of FABS statement N° 12 (issue date 9/76)
114	Reasonable estimation of the amount of a loss : an interpretation of FABS statement N° 5 (issue date 9/76)
113	Consolidation of a parent and its subsidiaries having different balance sheet dates : an interpretation of FAST statement N° 12 (issue date 9/76)
112	Accounting for previously established allowance accounts : an interpretation of FABS statement N° 12 (issue date 9/76)
111	Changes in market value after the balance sheet date : an interpretation of FABS statement N° 12 (issue date 9/76)

Accounting Research Bulletins (ARB):

110	Application of FASB statement N°12 to personal financial statement : an interpretation of FASB statement N° 12 (issue date 9/76)
109	Applying APB opinion N° 16 and 17 when a saving and loan association or a similar institution is acquired in a business combination accounted for by the purchase method : an interpretation of APB opinion N° 16 and 17 (issue 29/76)
108	Classification of short-term obligation repaid prior to being replaced by a long term security : an interpretation of FASB statement N° 6 (issue date 1/76)
107	Applying FASB statement N° 7 in financial statements of established operating enterprises : an interpretation of FASB statement N° 72 (issue date 10/75)
106	Applicability of FASB statement n°2 to computer software : an interpretation of FASB statement N° 2 (issue date 2/75)
105	Applicability of FASB statement N° 2 to developed stage enterprise : an interpretation of FASB statement N° 2 (issue date 2/75)
104	Applicability of FASB statement N° 2 to business combination accounted for by the purchase method : an interpretation of FASB statement N° 2 (issue date 2/75)
103	Accounting of the cost of pension plans subjects to the employee retirement income security act of 1974 : an interpretation of APB opinion N° 8 (issue 12/74)
102	Imputing interest on debt arrangement made under the federal bankruptcy ac : an interpretation of APB opinion N° 21 (issue 6/74)
101	Accounting changes relate to the inventory : an interpretation of APB opinion N° 20 (issue 6/74)

Accounting Principles Board Opinion (APBO):

ARB 51	Consolidated financial statement (amended and partially superseded) (issue date 1959)
ARB 50	Contingencies (superseded) (issue date 1958)
ARB 49	Earning per shares (superseded) (issue date 1958)

Technical bulletins (TB):

ARB 48	Business combinations (superseded) (issue date 1957)
ARB 47	Accounting for costs of pension plans (superseded) (issue date 1956)
ARB 46	Discontinuance of dating earned surplus (issue date 1956)
ARB 45	Long-term construction-type contracts (issue date 1955)
ARB 44	Declining balance depreciation revised July 1958 (mended) (issue date 1954)
ARB 43	Restatement and revision of accounting research bulletin N° 1-42 Chap. 1: prior opinion (amended) Chap. 2 : comparative financial statement (amended) Chap. 3: working capital (amended and partially superseded) Chap. 4 : inventory pricing (amended) Chap. 5 : intangible assets (superseded) Chap. 6 : contingency reserves (superseded) Chap. 7 : capital accounts (amended and partially superseded) Chap. 8: income and earned surplus (superseded) Chap. 9 : Depreciation (amended and partially superseded) Chap. 10: Property taxes (amended and partially superseded) Chap. 11 : Government contracts (amended) Chap. 12 : Foreign operations and foreign exchange (amended) Chap. 13 : Compensation (amended and partially superseded) Chap. 14 : Disclosure of long-term leases in financial statements Chap. 15 : unamortized discount issue cost redemption premium on bonds defined (superseded) : (issue date 1953)
APBO 31	Disclosure of lease of commitment by l-leases (superseded) (issue date 1973)
APBO 30	Reporting the results of operations (amended) (issue date 1973)
APBO 29	Accounting for nonmonetary transactions (issue date 1973)
APBO 28	Interim financial reporting (amended) (issue date 1973)
APBO 27	Accounting for lease transaction by manufacturer or dealer lessors (superseded) (issue date 1972)

APBO 26	Early extinguishments of debt (amended) (issue date 1972)
APBO 25	Accounting for stock issued to employees (issue date 1972)
APBO 24	Accounting for income taxes-equity method investments (issue date 1972)
APBO 23	Accounting for income taxes-special areas (amended) (issue date 1972)
APBO 22	Disclosure of accounting policies (amended) (issue date 1972)
APBO 21	Interest on receivables and payables (amended) (issue date 1971)
APBO 20	Accounting changes (amended) (issue date 1971)
APBO 19	Reporting changes in financial positions (amended) (issue date 1971)
APBO 18	The equity method of accounting for investments in common stock (amended) (issue date 1970)
APBO 17	Intangible assets (amended) (issue date 1970)
APBO 16	Business combinations (amended) (issue date 1970)
APBO 15	Earnings per share (amended) (issue date 1969)
APBO 14	Accounting for convertible debt and debt issued with a stock purchase warrants (issue date 1969)
APBO 13	Amending paragraph 6 of APB opinion n° 9 application to commercial banks (issue date 1969)
APBO 12	Omnibus opinion -1967 (amended) (issue date 1967)
APBO 11	Accounting for income taxes (amended) (issue date 1967)
APBO 10	Omnibus opinion -1966 (amended) (issue date 1967)
APBO 9	Reporting the results of operations (amended) (issue date 1966)

APBO 8	Accounting for the cost of pension plans (amended) (issue date 1966)
APBO 7	Accounting for leases in financial statements of lessors (suspended) (issue date 1966)
APBO 6	Status of accounting research bulletins (amended) (issue date 1965)
APBO 5	Reporting of leases in financial statements of lease (supersedes) (issue date 1964)
APBO 4	Accounting for the investment credit (issue date 1964)
APBO 3	The statement of source and application of funds (superseded) (issue date 1963)
APBO 2	Accounting for the investment credits (amended) (issue date 1962)
APBO 1	New depreciation guidelines and rule (amended) (issue date 1962)

ANNEXE D :

Modèle des états financiers selon les US GAAP :

• **BILAN**

(ACTIFS)	N+1	N
<p style="text-align: center;">I -CURRENT ASSETS (actifs circulants)</p> <p>Cash Short term investments Insurance claim receivable Accounts receivable Less : allowances for doubtful accounts Inventories Prepaid expenses TOTAL I</p> <p style="text-align: center;">II- FIXED ASSETS (actifs immobilisés)</p> <p>Investments Tangible assets Land Buildings Les : accumulated depreciation of building Leased equipment Les : accumulated depreciation</p> <p style="text-align: center;">INTANGIBLE ASSETS (immobilisations incorporelles)</p> <p>Goodwill Patents Other non current assets TOTAL II</p> <p style="text-align: center;">TOTAL</p>		

Source : Jacqueline Langot « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p. 58.

(PASSIFS)	N+1	N
<p>I. CURRENT LIABILITIES (dettes à court terme)</p> <p>Accounts payable</p> <p>Notes payable</p> <p>Income taxes payable</p> <p>Dividends payable</p> <p>Liability under capital lease</p> <p style="text-align: center;">TOTAL I</p> <p>II. LONG TERM DEBTS (immobilisation financière)</p> <p>Liability under capital lease</p> <p style="text-align: center;">TOTAL II</p> <p>III. STOCKHOLDERS' EQUITY (capitaux propres)</p> <p>Preferred stock 7%\$ 100 per authorized 10,000 shares</p> <p>Common stock \$ 50 per authorized 50,000 shares</p> <p>Additional paid-in-capital</p> <p>Retained other comprehensive income</p> <p style="text-align: center;">TOTAL III</p> <p style="text-align: center;">TOTAL</p>		

Source : Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne » , Economica, 2006, p. 59.

COMPTE DE RESULTAT :	N + 1	N
Revenues and Gains (produit et gains)		
Sales (less returns and allowances of \$ 20,000)		
Rent revenue		
Interest and dividend revenue		
Gain on sale of operational assets		
Total revenues and gains		
Expenses and losses		
Cost of goods sold		
Selling expense		
General and administrative expense		
Depreciation expense		
Interest expense		
Loss on sale of investments		
Income tax expense (126,000 x 0,30)		
Total expenses and losses		
Income before extraordinary items		
Extraordinary items		
Loss due to earthquake		
Less income tax (10,000 x 0,30)		
NET INCOME		
Earning per share (common stock outstanding(20,000))		
Income or loss before extraordinary item		
Extraordinary item		
Net income or loss per share		

Source : Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p.49.

Tableau de variation de la trésorerie

Direct method	N+1	N
Cash flows operating activities:		
Cash received from customers		
Cash paid to suppliers and employees		
Dividend received from affiliate		
Interest received		
Interest paid (net of amount capitalized)		
Income taxes paid		
Insurance proceeds received		

Indirect method	N+1	N
<p>Net income</p> <p>Adjustments to reconcile net income to net cash</p> <p>Provided by operating activities:</p> <p>Depreciation and amortization</p> <p>Provision for losses on accounts receivable</p> <p>Gain on sale of land</p> <p>Undistributed earnings of affiliate</p> <p>Change in assets and liabilities net of effects from purchase of Company S:</p> <p>Increase in accounts receivable</p> <p>Decrease in inventory</p> <p>Increase in prepaid expenses</p> <p>Decrease in accounts payable and accrued expenses</p> <p>Increase in interest and income taxes payable</p> <p>Increase in deferred taxes</p> <p>Increase in other liabilities</p> <p>Total adjustments</p> <p>Net cash provided by operating activities</p>		

Source : Jacqueline Langot, « Comptabilité anglo-saxonne », Economica, 2006, p66.

ANNEXE E :

La liste des normes comptables algériennes :

1. La norme comptable relative à la comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits (points 111-1, 111-2,111-3,111-4, 111-5,111-6),
2. La norme comptable relative aux règles générales d'évaluation (points 112-1,112-2,112-3,112-4,112-5,112-6,112-7,112-8,112-9,112-10,112-11),
3. La norme comptable relative aux immobilisations corporelles et incorporelles (points 121-1,121-2,121-3,121-4,121-5,121-6,121-7,121-8,121-9,121-10,121-11,121-12,121-13,121-14,121-15, 121-20, 121-21, 121-22,121-23,121-24, 121-25,121-26,121-27),
4. La norme comptable relative au cas particulier des immeubles de placement (points 121-16,121-17, 121-18),
5. La norme comptable relative au cas particulier d'un actif biologique (point : 121-19),
6. La norme comptable relative aux actifs financiers non courants (points 122-1, 122-2, 122-3, 122-4, 122-5,122-6,122-7,122-8,122_9),
7. La norme comptable relative aux stocks et encours (points 123-1, 123-2,123-3,123-4,123-5,123-6),
8. La norme comptable relative au cas particulier des produits agricoles (point 123-7),
9. La norme comptable relative aux subventions (points 124-1, 124-2, 124-3, 124-4, 124-5, 124-6),
10. La norme comptable relative aux provisions pour risques et charges (points 125-1, 125-2, 125-3, 125-4),
11. La norme comptable relative aux emprunts et autres passifs financiers (points 126-1, 126-2, 126-3),
12. La norme comptable relative à l'évaluation des charges et des produits (point 127-1),
13. La norme comptable relative aux sociétés en participation (points 131-1, 131-2, 131-3,131-4),
14. La norme comptable relative aux concessions de services public (points 131-5, 131-6),

15. La norme comptable relative aux opérations faites pour le compte de tiers (131-7, 131-8),
16. La norme comptable relative aux consolidations-regroupement d'entités
17. (points 132-1,132-2, 132-3, 132-4, 132-5, 132-6),
18. La norme comptable relative aux consolidations des filiales (points 132-7, 132-8, 132-9, 132-10),
19. La norme comptable relative à la consolidation des entités associées (points 132-11, 132-12),
20. La norme comptable relative à l'écart de première consolidation (points 132-13, 132-14, 132-15, 132-16, 132-17, 132-18),
21. La norme comptable relative aux comptes combinés (points 132-19, 132-20, 132-21),
22. La norme comptable relative aux contrats à long terme (points 133-1, 133-2, 133-3, 133-4),
23. La norme comptable relative aux impôts différés (points 134-1, 134-2, 134-3, 134-3),
24. La norme comptable relative aux contrats de location-financement (points 135-1, 135-2, 135-3, 135-4),
25. La norme comptable relative aux avantages octroyés au personnel (points 136-1, 136-2),
26. La norme comptable relative aux opérations effectuées en monnaies étrangères (points 137-1, 137-2, 137-3, 137-4, 137-5, 137-6, 137-7),
27. La norme comptable relative aux changements d'estimations ou de (points 138-1, 138-2, 138-3, 138-4, 138-5),
28. La norme comptable relative au cas particulier des petites entités (points 139-1, 139-2, 139-3, 139-4),
29. La norme comptable relative à la présentation des états financiers (points 210-1, 210-2, 210-3, 210-4, 210-5),
30. La norme comptable relative au bilan (points 220-1, 220-2, 220-3, 220-4, 220-5),
31. La norme comptable relative au compte de résultats (points, 230-1, 230-2, 230-3, 230-4, 230-5, 230-6, 230-7,230-8),

32. La norme comptable relative au tableau des flux de trésorerie (points 240-1, 240-2, 240-3, 240-4,240-5),
33. La norme comptable relative à l'état de variation des capitaux propres (point 250-1),
34. La norme comptable relative à l'annexe des états financiers (points 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5),
35. La norme comptable relative aux modèles d'états financiers,
36. La norme comptable relative à la nomenclature et fonctionnement des comptes,
37. La norme comptable relative à la comptabilité simplifiée applicables aux petites entités.

ANNEXE F :

Modèle des états Financiers selon le SCF :

- **BILAN**

ACTIFS	NOTE	N brut	N Amort-prov	N Net	N-1 Net
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Terrains Bâtiments Autres immobilisations corporelles Immobilisations en concession Immobilisations en cours Immobilisations financières Titres mis en équivalence Autres participations et créances rattachées Autres titres immobilisés Prêts et autres actifs financiers non courants Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT Stocks et en cours Créances et emplois assimilés Clients Autres débiteurs Impôts et assimilés Autres créances et emplois assimilés Disponibilités et assimilés Placements et autres actifs financiers courants Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

PASSIFS	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES Capital émis Capital non appelé Primes et réserves -réserves consolidées Ecart de réévaluation Ecart d'équivalence Résultat net - Résultat net part du groupe Autres capitaux propres- Report à nouveau			
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
PASSIFS NON COURANTS Emprunts et dettes financières Impôts (différés et provisionnés) Autres dettes non courantes Provisions et produits constatés d'avance			
PASSIFS COURANTS Fournisseurs et comptes rattachés Impôts Autres dettes Trésorerie Passif			
TOTAL I			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF			

COMPTE DE RESULTATS (par fonction) :

	Note	N	N-1
Chiffres d'affaires			
Coûts clés ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels Coûts commerciaux Charges administratives Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (I)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires			
Part du groupe			

COMPTE DE RESULTATS (par Nature) :

	Note	N	N-1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en-cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers Charges financières VI-			
RESULTAT FINANCIER			
Vil- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			

TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (charges)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaires			
Part du groupe			

Tableau des flux de trésorerie (méthode directe) :

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
- Encaissements reçus des clients			
- Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
- Intérêts payés			
- Impôts sur le résultat payés			
Flux de trésorerie avant élément extraordinaire			
Flux de trésorerie lié a des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (a)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissement sur acquisition d'immobilisation corporelle ou incorporelle			
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissement sur acquisition d'immobilisation financière			
Encaissement sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultat reçue			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (b)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autre distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (c)			
Incidence des variations des taux de change sur liquidités et			

quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (a+b+c)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

<p>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :</p> <p><i>Résultat</i> de l'exercice</p> <p>Ajustements pour :</p> <p>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</p> <p>Flux de trésorerie générés par l'activité (a)</p> <p>Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement</p> <p>Décaissements sur acquisition d'immobilisations Encaissements sur cessions d'immobilisations Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)</p> <p>Flux de trésorerie lié aux opérations de financement</p> <p>Dividendes versés aux actionnaires Augmentation de capital en numéraire Emission d'emprunt Remboursements d'emprunts Flux de trésorerie lié aux opérations de financement</p> <p>Variation de trésorerie de la période (a+b+c)</p> <p>Trésorerie d'ouverture Trésorerie de clôture Incidence de variation de cours des devises (1) Variation de trésorerie</p>			
--	--	--	--

Etat de variation des capitaux propres

	Note	Capital social	Prime D'émission	Ecart D'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves Et résultat
Solde au 31 décembre n-2						
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						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profil ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat Dividendes payés Augmentation de capital résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

ANNEXE G :

GLOSSAIRE COMPARATIF : SCF/IFRS/US GAAP

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ACTIF
SCF	Ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.
IFRS	Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.
US GAAP	un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ACTIF BIOLOGIQUE
SCF	Animal ou plantes vivants (ou regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires).
IFRS	Animal ou plante vivant.
US GAAP	Animal ou plante vivant
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ACTIF COURANT
SCF	<p>C'est un actif :</p> <ul style="list-style-type: none"> • que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou • qui est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice ou • qui constitue de la trésorerie dont utilisation n'est pas soumise à restriction.

IFRS	<p>Un actif courant est un actif qui satisfait à l'un des critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation, • L'actif est détenu principalement à des fins de transaction, • On s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture, • Ou il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie (tels que définis dans l'IAS 7 «Tableaux des flux de trésorière)
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ACTIF FINANCIER
SCF	<p>Les actifs financiers sont définis en quatre catégories ; chaque catégorie faisant l'objet de méthode d'évaluation et/ou de méthode de comptabilisation différentes (évaluation à la juste valeur ou au coût amorti, imputation des écarts d'évaluation en capitaux propres ou en résultat) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • actifs (ou passifs) financiers détenus à des fins de transaction, • placements détenus jusqu'à leur échéance, • prêts et créances émis par l'entité, • actifs financiers disponibles à la vente.
IFRS	<p>Un actif financier désigne tout actif qui correspond à</p> <ul style="list-style-type: none"> • de la trésorerie, • un instrument de capitaux propres d'une autre entité, • un droit contractuel, • de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier, • d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement favorables, • ou un contrat qui sera ou pourra être réglé en instrument de capitaux propres de l'entité, et qui est : <p>un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou peut être obligée de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité, ou- un instrument dérivé qui sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixe de trésorerie ou d'un autre actif financier pour un nombre fixe d'instruments de capitaux propres de l'entité. Acet effet, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments qui sont eux-mêmes des contrats pour la réception ou la livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité.</p>

US GAAP	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidités ou droit contractuel de recevoir des liquidités ou tout autre actif financier d'une autre partie, droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre partie dans des conditions potentiellement avantageuses, • Instrument de capitaux propres d'une autre entité.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ACTIF NON COURANT
SCF	C'est un actif : – qui est destiné à être utilisé de manière continue pour les besoins des activités de l'entité, comme les immobilisations corporelles ou incorporelles ou – qui est détenu à des fins de placement à long terme ou que l'entité n'a pas l'intention de réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
IFRS	Actif qui ne correspond pas à la définition d'un actif courant.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	AMORTISSEMENT
SCF	Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée, selon un plan d'amortissement et en tenant compte de la valeur résiduelle probable de l'actif à l'issue de cette durée.
IFRS	L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.
US GAAP	En comptabilité anglo-saxonne, l'amortissement correspond théoriquement à la répartition du coût d'un bien sur sa durée de vie utile selon une méthode systématique.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ANNEXE DES ETATS FINANCIERS
SCF	Un des documents composant les états financiers. Il comporte des informations, des explications ou des commentaires d'importance significative et utiles aux utilisateurs des états financiers sur leur base d'établissement, les méthodes comptables spécifiques utilisées et sur les autres documents constituant les états financiers. Sa présentation est organisée de façon systématique.

IFRS	<p>Un des documents des états financiers, Les notes annexes aux états financiers d'une entité doivent :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 comptables internationales 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 qui sont nécessaires à une image fidèle.
US GAAP	<p>Un des documents des états financiers, il représente le plaidoyer d'une firme sur sa bonne utilisation des US GAAP et doit comprendre autant d'explications utiles à la présentation d'une image fidèle de sa situation financière.</p>
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	BILAN
SCF	<p>Etat récapitulatif des actifs, des passifs (externes = dettes) et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.</p>
IFRS	<p>Etat récapitulatif des actifs, des passifs et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.</p>
US GAAP	<p>Etat récapitulatif des actifs, des passifs et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.</p>
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CAPITAL
SCF	<p>Apports (externes) des participants aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.</p>
IFRS	<p>Apports aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.</p>

US GAAP	Apports aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CAPITAUX PROPRES
SCF	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs après déduction de ses passifs (externes).
IFRS	Intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.
US GAAP	Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CHARGES
SCF	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
IFRS	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs, qui ont pour résultat une diminution des capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
US GAAP	Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice 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.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COMPTABILISATION
SCF	<p>Processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants :</p> <p>–Il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra et l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.</p>
IFRS	<p>Processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants :</p> <p>– Il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra et l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.</p>
US GAAP	<p>Processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants :</p> <p>– Il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément, ira à l'entité ou en proviendra et l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.</p>
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COMPTE DE RESULTAT
SCF	<p>Etat récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de la période considérée. Par différence, il fait apparaître le résultat net de la période.</p>
IFRS	<p>L'état de résultat global récapitule les charges et les produits réalisés par l'entité au cours de période.</p>

US GAAP	Le compte de résultat recense de manière synthétique toutes les charges et tous les produits (revenus) au cours d'une période comptable donnée et ce, pour trois périodes consécutives. Il présente la manière dont la richesse nette d'une firme, appartenant à ses actionnaires, a changé au cours d'un exercice. Cette richesse nette appelée résultat net, profit ou perte est égale à la différence entre les produits et les charges.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION
SCF	Situation normale de l'entité selon laquelle elle est présumée n'avoir ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités ou de les réduire de façon importante dans un avenir prévisible
IFRS	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,
US GAAP	On présume que l'entreprise poursuivra ses activités dans un avenir assez lointain pour mener à terme ses projets existants et respecter ses engagements et contrats en cours. Cela implique que l'entreprise aura le temps d'amortir ses actifs immobilisés sur leur durée estimative et de rembourser les emprunts contractés à la fermeture des comptes annuels. Aux Etats-Unis, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédés d'audit pour évaluer le risque de non-continuité de l'exploitation au cours de l'année qui suit la fermeture des comptes annuels.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CONTROLE D'UN ACTIF
SCF	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.
IFRS	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.

US GAAP	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CONVENTION DE L'ENTITE
SCF	L'entité comptable est considérée comme autonome et distincte de la ou des personnes des participants à ses capitaux propres. Ses états financiers prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.
IFRS	Chaque entreprise est considérée comme une entité distincte de ses propriétaires et ses partenaires économiques, elle est représentée par elle-même.
US GAAP	Chaque entreprise est considérée comme une entité distincte de ses propriétaires et ses partenaires économiques, elle est représentée par elle-même.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COMPTABILISATION DES ACTIFS
SCF	Un actif est comptabilisé dès lors que : <ul style="list-style-type: none"> • Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié, ira à l'entité, • L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
IFRS	Un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière 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.
US GAAP	Un actif est comptabilisé 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.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COMPTABILISATION DES CHARGES
SCF	<p>Un produit est comptabilisé dès lors que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié proviendra de l'entité, • L'élément a un coût ou une valeur qui eut être évalué de façon fiable
IFRS	<p>Les charges sont comptabilisées dans l'état de résultat global lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à la diminution d'actif ou à l'augmentation de passif s'est produite et qui peut être évaluée de façon fiable.</p>
US GAAP	<p>Les charges sont comptabilisées 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 qui peut être évaluée de façon fiable.</p>
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COMPTABILISATION DES PASSIFS
SCF	<p>Un produit est comptabilisé dès lors que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié, proviendra de l'entité, • L'élément a un coût ou une valeur qui eut être évalué de façon fiable
IFRS	<p>Un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques résultera de l'extinction d'une obligation actuelle et que le montant de cette extinction peut être mesuré de façon fiable.</p>
US GAAP	<p>Un passif est comptabilisé lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques résultera de l'extinction d'une obligation actuelle et que le montant de cette extinction peut être mesuré de façon fiable.</p>

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COMPTABILISATION DES PRODUITS
SCF	<p>Un produit est comptabilisé dès lors que :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié, ira à l'entité, • L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évaluée de façon fiable
IFRS	<p>Un produit est comptabilisé dans l'état de résultat global 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.</p>
US GAAP	<p>Un produit est comptabilisé lorsque les critères suivants doivent être respectés :</p> <ul style="list-style-type: none"> • il existe la preuve d'une entente entre l'acheteur et le vendeur, • la marchandise a été livrée ou les services ont été rendus, • le prix demandé à l'acheteur par le vendeur est fixé ou peut être déterminé, le recouvrement final est raisonnablement certain.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COUT
SCF	<p>Montant de trésoreries payées ou juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un élément, à la date de son acquisition/production.</p>
IFRS	<p>Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou, si applicable, le montant attribué à un actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres IFRS (par</p>
US GAAP	<p>Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé.</p>

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COUT ACTUEL
SCF	Montant de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent est acquis actuellement. Montant non actualisé de trésorerie qui serait nécessaire pour régler une obligation actuellement.
IFRS	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 leur montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement
US GAAP	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.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COUT AMORTI
SCF	<p>Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Diminué des remboursements en principal, • Majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, • Et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.
IFRS	Le coût amorti est le montant auquel l'actif financier ou le passif financier a été mesuré lors de l'enregistrement initial moins les remboursements en capital, plus ou moins l'amortissement cumulé (calculé selon la méthode du taux d'intérêt effectif), des différences entre le montant initial et le montant de remboursement à l'échéance et moins les dépréciations constatées directement ou par le biais des provisions.

US GAAP	Le coût amorti est le montant auquel l'actif financier ou le passif financier a été mesuré lors de l'enregistrement initial moins les remboursements en capital, plus ou moins l'amortissement cumulé (calculé selon la méthode du taux d'intérêt effectif), des différences entre le montant initial et le montant de remboursement à l'échéance et moins les dépréciations constatées directement ou par le biais des provisions.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COUT DE PRODUCTION
SCF	Coût d'acquisition des consommations de matières et de services utilisées pour la production de l'élément, majoré des autres coûts engagés par l'entité au cours des opérations de production pour amener cet élément dans l'état et à l'endroit où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production ainsi que les charges indirectes raisonnablement rattachables à sa production.
IFRS	Coût de production est égal au coût des matières et de services utilisés majorés des charges directes et des charges indirectes.
US GAAP	Coût de production est égal au coût des matières et de services utilisés majorés des charges directes et des charges indirectes du stock des produits finis de la période.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COUT (FRAIS) DU POINT DE VENTE
SCF	Les coûts (ou frais) du point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les foires et les marchés ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts du point de vente excluent les coûts de transport et les autres frais nécessaires à la mise des actifs sur le marché.
IFRS	Les coûts au point de vente comprennent : - Les commissions aux intermédiaires et négociants, - Les montants prélevés par les agences réglementaires, - Les bourses de matières premières, - Et les droits et taxes de transfert.

US GAAP	<p>Les coûts au point de vente comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les commissions aux intermédiaires et négociants, - Les montants prélevés par les agences réglementaires, - Les bourses de matières premières, - Et les droits et taxes de transfert.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	COUT HISTORIQUE
SCF	Montant de trésoreries payées ou juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production. Montant des produits reçus en échange de l'obligation ou montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.
IFRS	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.
US GAAP	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.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	CYCLE D'EXPLOITATION
SCF	Période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières, ou des marchandises, entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.
IFRS	Période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières, ou des marchandises, entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.
US GAAP	Période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières, ou des marchandises, entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	DEVELOPPEMENT
SCF	Application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
IFRS	Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
US GAAP	Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	DIFFERENCES TEMPORELLES
SCF	Différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être : des différences temporelles imposables, ou – des différences temporelles déductibles, Elles généreront des montants respectivement imposables et déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
IFRS	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 (perte fiscale) 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 (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

US GAAP	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 (perte fiscale) 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 (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	DUREE D'UTILITE
SCF	La durée d'utilité est : – soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable, – soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.
IFRS	Il s'agit : - soit de la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser l'actif, - soit du nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.
US GAAP	Il s'agit : - soit de la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser l'actif, - soit du nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	DUREE DE VIE ECONOMIQUE
SCF	La durée de vie économique est : soit la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs, soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.

IFRS	La durée de vie économique désigne soit : la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs, ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.
US GAAP	La durée de vie économique désigne la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs, le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ECART D'ACQUISITION (OU GOODWILL)
SCF	Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis, à la date de l'opération d'échange.
IFRS	de l'écart d'acquisition représente la différence entre : le coût d'acquisition des titres et la quote-part correspondante dans la juste valeur nette des Actifs et Passifs identifiables de l'entreprise acquise.
US GAAP	de l'écart d'acquisition représente la différence entre : - le coût d'acquisition des titres et la quote-part correspondante dans la juste valeur nette des Actifs et Passifs identifiables de l'entreprise acquise.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ECART DE CHANGE
SCF	Ecart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.
IFRS	L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un nombre donné d'unités d'une monnaie dans une autre monnaie à des cours de change différents.
US GAAP	L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un nombre donné d'unités d'une monnaie dans une autre monnaie à des cours de change différents.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES
SCF	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisible. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.
IFRS	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisible. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.
US GAAP	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisible. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ERREURS FONDAMENTALES
SCF	Erreurs découvertes pendant l'exercice en cours et qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme donnant une image fidèle de l'entité à la date de leur publication.
IFRS	<p>Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers.</p> <p>On distingue les erreurs significatives des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.</p>
US GAAP	<p>Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers.</p> <p>On distingue les erreurs significatives des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.</p>

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	ETATS FINANCIERS
SCF	<p>Ensemble complet et indissociable des documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation de l'entité à la date de clôture des comptes. Ils comprennent :</p> <p>– un bilan, – un compte de résultat, – un tableau des variations des capitaux propres, – un tableau des flux de trésorerie, – une annexe.</p>
IFRS	<p>Le référentiel IFRS propose des états financiers composé de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un bilan, • Un état de résultat global, • Un état de variation des capitaux propres, • Un état des flux de trésorerie, • Des notes annexes qui comportent des notes explicatives.
US GAAP	<p>Les états financiers exigés par US GAAP se composant au minimum des documents suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le bilan, - Le du compte de résultat, - Le du tableau de flux de trésorerie, - Les annexes.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	EVALUATION
SCF	<p>Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Elle intervient lors de la comptabilisation initiale et, postérieurement à cette comptabilisation, au moins à chaque établissement des états financiers.</p>
IFRS	<p>Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Elle intervient lors de la comptabilisation initiale et, postérieurement à cette comptabilisation, au moins à chaque établissement des états financiers.</p>

US GAAP	Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Elle intervient lors de la comptabilisation initiale et, postérieurement à cette comptabilisation, au moins à chaque établissement des états financiers.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	EVENEMENTS SURVENANT APRES LA DATE DE CLOTURE
SCF	<p>Evénements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements :</p> <ul style="list-style-type: none"> — Ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture, — Et ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.
IFRS	<p>Evénements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements :</p> <ul style="list-style-type: none"> — Ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture, — Et ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.
US GAAP	<p>Evénements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements :</p> <ul style="list-style-type: none"> — Ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture, — Et ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	FAIT GENERATEUR D'OBLIGATION
SCF	Evénement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

IFRS	Événement qui crée une obligation actuelle juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entreprise d'autre solution réaliste que de régler cette obligation.
US GAAP	Événement qui crée une obligation actuelle juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entreprise d'autre solution réaliste que de régler cette obligation.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	FIABILITE
SCF	Qualité de l'information lorsqu'elle est exempte d'erreur et de préjugé 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 représenter.
IFRS	Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur 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.
US GAAP	Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur 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.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	IMAGE FIDELE
SCF	Objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

IFRS	La présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges exposés dans le cadre conceptuel.
US GAAP	Le cadre conceptuel n'a pas défini le concept d'image fidèle, certains auteurs considèrent que les Américains ont subordonné l'image fidèle aux règles comptables .L'image fidèle dépend de la fiabilité et de la qualité des informations présentées dans les états financiers.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	IMMOBILISATION CORPORELLE
SCF	Actif corporel : <ul style="list-style-type: none"> – Détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives, – Et qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.
IFRS	Actif corporel : détenu par une entité soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens et de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'une période.
US GAAP	Actif corporel : détenu par une entité soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens et de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'une période.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	Immobilisation financière
SCF	Actif : <ul style="list-style-type: none"> – Une créance dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un an, – Ou un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.

IFRS	Les immobilisations financières sont représentées par les titres de participation, des autres titres détenus à long terme et créances à long terme.
US GAAP	Les immobilisations financières sont représentées par les titres de participation, des autres titres détenus à long terme et créances à long terme.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	IMMOBILISATION INCORPORELLE
SCF	Actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives
IFRS	Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique
US GAAP	Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	IMPORTANCE RELATIVE
SCF	Une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.
IFRS	Un élément financier devrait être considéré significatif si sa non-publication ou si son inexactitude faussait l'information présentée aux états financiers et, de là, modifierait les évaluations et les décisions des utilisateurs
US GAAP	Un élément financier devrait être considéré significatif si sa non-publication ou si son inexactitude faussait l'information présentée aux états financiers et, de là, modifierait les évaluations et les décisions des utilisateurs.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	INDEPENDANCE DES EXERCICES
SCF	Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les transactions et les événements qui lui sont propres et ceux-là seulement.
IFRS	Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit.
US GAAP	Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	INSTRUMENT FINANCIER
SCF	Tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.
IFRS	Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou un instrument de capitaux propres pour une autre entité.
US GAAP	Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou un instrument de capitaux propres pour une autre entité.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	INTELLIGIBILITE
SCF	Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.
IFRS	Une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs.

US GAAP	Une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	INVENTAIRE
SCF	Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).
IFRS	Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).
US GAAP	Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	JUSTE VALEUR
SCF	Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
IFRS	La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
US GAAP	La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	MARCHE ACTIF
SCF	<p>Marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les éléments négociés sur ce marché sont homogènes, – on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, – et les prix sont mis à la disposition du public.
IFRS	<p>Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les éléments négociés sur ce marché sont homogènes, - On peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, - Et les prix sont mis à la disposition du public.
US GAAP	<p>Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les éléments négociés sur ce marché sont homogènes, - On peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, - Et les prix sont mis à la disposition du public.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	METHODES COMPTABLES
SCF	<p>Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives, principes comptables fondamentaux ainsi que règles, pratiques et procédures spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.</p>
IFRS	<p>Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entreprise pour établir et présenter ses états financiers.</p>
US GAAP	<p>Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entreprise pour établir et présenter ses états financiers.</p>

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	MONNAIE DE PRESENTATION
SCF	Monnaie utilisée pour présenter les états financiers.
IFRS	La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.
US GAAP	La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	NEUTRALITE
SCF	L'information comptable doit être neutre ; elle ne doit pas faire l'objet de parti pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.
IFRS	L'information comptable doit être neutre ; elle ne doit pas faire l'objet de parti pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.
US GAAP	L'information comptable doit être neutre ; elle ne doit pas faire l'objet de parti pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	NON-COMPENSATION
SCF	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produit dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable financier.
IFRS	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produit dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable financier.

US GAAP	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produit dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable financier.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	OBLIGATION
SCF	Devoir ou responsabilité pour l'entité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable.
IFRS	Les obligations juridiques : Elles engagent l'entreprise en vertu de l'application des lois, des statuts, des contrats. Les obligations implicites : Souvent, l'entreprise, par son engagement professionnel, crée des obligations implicites, en vertu du respect des usages ou de sa volonté de conserver de bonnes relations d'affaires. Par cet engagement, l'entreprise accepte certaines responsabilités qui l'engageront financièrement.
US GAAP	Les obligations juridiques : Elles engagent l'entreprise en vertu de l'application des lois, des statuts, des contrats. Les obligations implicites : Souvent, l'entreprise, par son engagement professionnel, crée des obligations implicites, en vertu du respect des usages ou de sa volonté de conserver de bonnes relations d'affaires. Par cet engagement, l'entreprise accepte certaines responsabilités qui l'engageront financièrement.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PASSIF
SCF	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.
IFRS	Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> - résultant d'événements passés, - dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

US GAAP	un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PASSIF COURANT
SCF	C'est un passif : <ul style="list-style-type: none"> - Que l'entité s'attend à éteindre dans le cadre de son cycle d'exploitation normal, - Ou dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
IFRS	Un passif courant est un passif qui satisfait à l'un des critères suivants <ul style="list-style-type: none"> - Doit être réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de la société, est détenu essentiellement aux fins d'être négocié, - Doit être réglé dans les 12 mois suivant la clôture, - L'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins 12 mois à compter de la date de clôture.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PASSIF NON COURANT
SCF	Le passif non courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.
IFRS	Les passifs non liés au cycle normal d'exploitation ou dont l'échéance excède 12 mois sont considérés comme des passifs non courants, c'est le cas des dettes financières dont l'échéance excède 12 mois.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PERMANENCE DES METHODES
SCF	D'un arrêté des comptes à l'autre, les méthodes comptables sont appliquées de manière identique à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations pour assurer la cohérence et la comparabilité de ces informations au cours des périodes successives. Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

IFRS	D'un arrêté des comptes à l'autre, les méthodes comptables sont appliquées de manière identique à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations pour assurer la cohérence et la comparabilité de ces informations au cours des périodes successives. Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.
US GAAP	D'un arrêté des comptes à l'autre, les méthodes comptables sont appliquées de manière identique à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations pour assurer la cohérence et la comparabilité de ces informations au cours des périodes successives. Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PERTE DE VALEUR
SCF	Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.
IFRS	La perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif ou d'une UGT sur sa valeur recouvrable.
US GAAP	La perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif ou d'une UGT sur sa valeur recouvrable.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PERTINENCE
SCF	Qualité de l'information lorsqu'elle peut influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
IFRS	L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs, en les aidant à : <ul style="list-style-type: none"> - Evaluer des événements passés, présents ou futurs, - Confirmer ou à corriger leurs évaluations passées.

US GAAP	L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs, en les aidant à : <ul style="list-style-type: none"> - Evaluer des événements passés, présents ou futurs, - Confirmer ou à corriger leurs évaluations passées.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PREEMINENCE DE LA SUBSTANCE SUR LA FORME
SCF	Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés dans les états financiers conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
IFRS	Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés dans les états financiers conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
US GAAP	Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés dans les états financiers conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PRODUITS
SCF	Accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
IFRS	Augmentations d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui ont pour résultat une augmentation des capitaux propres autre que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
US GAAP	Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, 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.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PRUDENCE
SCF	Prise en compte d'un degré raisonnable de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
IFRS	La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que : <ul style="list-style-type: none"> • Les actifs ou les produits ne soient pas surévalués, • Et les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
US GAAP	La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que : <ul style="list-style-type: none"> • Les actifs ou les produits ne soient pas surévalués, • Et les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	PROVISION POUR CHARGES
SCF	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
IFRS	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
US GAAP	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	TRESORERIE
SCF	Fonds en caisse et dépôts à vue.
IFRS	La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.
US GAAP	La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	STOCKS
<p style="text-align: center;">SCF</p>	<p>Actifs : – détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou – en cours de production pour une telle vente</p> <p>– Sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services.</p> <p>Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente.</p> <p>Ils englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.</p> <p>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.</p>
<p style="text-align: center;">IFRS</p>	<p>Actifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ; - En cours de production pour une telle vente, ou - Sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services.
<p style="text-align: center;">US GAAP</p>	<p>Actifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ; - En cours de production pour une telle vente, ou - Sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR ACTUALISEE
SCF	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.
IFRS	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.
US GAAP	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR COMPTABLE
SCF	Montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.
IFRS	La valeur comptable d'un actif est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.
US GAAP	La valeur comptable d'un actif est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR D'UTILITE
SCF	Valeur actualisée 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.
IFRS	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ou d'une UGT.
US GAAP	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ou d'une UGT.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR DE MARCHÉ
SCF	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
IFRS	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
US GAAP	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR DE REALISATION
SCF	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.
IFRS	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.
US GAAP	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.
TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR RECOUVRABLE
SCF	Valeur la plus élevée entre le prix de venté net d'un actif et sa valeur d'utilité.
IFRS	Valeur la plus élevée entre la juste valeur nette des frais de cession d'un actif et sa valeur d'utilité.
US GAAP	Valeur la plus élevée entre la juste valeur nette des frais de cession d'un actif et sa valeur d'utilité.

TERMINOLOGIE /REFERENTIELS	VALEUR RESIDUELLE
SCF	Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.
IFRS	Montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, déduction faite des coûts de sortie attendus, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.
US GAAP	Montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, déduction faite des coûts de sortie attendus, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

ANNEXE H

Questionnaire adressé aux filiales des sociétés multinationales

A

Monsieur le Président Directeur Général de la filiale.....

OBJET : Questionnaire

Monsieur,

Dans le cadre des travaux de la thèse de Doctorat portant sur « L'harmonisation comptable internationale et le nouveau plan comptable algérien dit Système comptable financier -SCF-, nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous aider à réaliser ce sondage en répondant aux questions suivantes :

1. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?
 - En harmonie
 - Complètement différent
 - Entièrement conforme, sans aucune divergence
2. Est-ce que le bilan de votre entreprise arrêté selon le référentiel SCF fera l'objet d'un retraitement comptable au niveau consolidé par le groupe propriétaire de la filiale ?
 - Oui
 - Non
 - Si oui, précisez à quels sont les comptes à retraiter :

.....
.....
.....

ANNEXE I

Questionnaire adressé aux professionnels de la comptabilité

Chères Consœurs, Chers Confrères

Dans le cadre des travaux de la thèse de Doctorat portant sur « L'harmonisation comptable internationale et le nouveau plan comptable algérien dit Système comptable financier -SCF-, nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous aider à réaliser ce sondage en répondant aux questions suivantes :

1. Qu'est ce qui a légitimé le changement du Plan Comptable National (PCN de 1975) par le nouveau système comptable financier (SCF 2007) ?

- Suite aux réformes économiques engagées
- Simplement par décision du normalisateur

2. L'application du SCF vous pose -t-elle des difficultés ?

- Oui
- Non
- Si oui, précisez lesquelles :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?

- En harmonie
- Complètement différent
- Entièrement conforme, sans aucune divergence

4. Est-ce que le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales a été ressenti par vous-même auprès des différentes entreprises dont vous assurer des missions ?

Oui

Non

Si oui, précisez à quelle occasion, ces entreprises ont-elles formulé ce besoin :

1. A l'occasion du recours à l'épargne publique des marchés financiers ou boursiers pour financer leur développement à l'international

2. Recours au financement bancaire sur le marché international

3. Pour les filiales algériennes des entreprises multinationales

4. A l'occasion de la volonté de racheter des entreprises étrangères ou d'investir dans les entreprises étrangères par les entreprises algériennes

5. Autres Précisez :

.....
.....
.....
.....

Prière de cocher la case correspondante à votre réponse et s'il y a d'autres compléments de réponse veuillez le noter SVP au verso. Tout en vous assurant que nous engageons à respecter la confidentialité de vos réponses qui seront utilisées uniquement pour des fins de la recherche académique.

Comptant sur votre collaboration, nous vous prions, Chères Consœurs, Chers Confrères, d'agréer l'expression de notre parfaite considération.

ANNEXE J

Questionnaire adressé aux entreprises nationales qui ont une dimension internationale

A

Monsieur le Président Directeur Général de la société.....

OBJET : Questionnaire

Dans le cadre des travaux de la thèse de Doctorat portant sur « L'harmonisation comptable internationale et le nouveau plan comptable algérien dit Système comptable financier -SCF-, nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous aider à réaliser ce sondage en répondant aux questions suivantes :

1. Qu'est ce qui a légitimé le changement du Plan Comptable National (PCN de 1975) par le nouveau système comptable financier (SCF 2007) ?

- Suite aux réformes économiques engagées
- Simplement par décision du normalisateur

2. L'application du SCF vous pose -t-elle des difficultés ?

- Oui
- Non
- Si oui, précisez lesquelles :

3. A votre avis, comment le SCF s'articule-t-il avec les principaux référentiels comptables internationaux IAS/IFRS et US GAAP ?

- En harmonie
- Complètement différent
- Entièrement conforme, sans aucune divergence

4. Est-ce que le besoin de présenter les comptes selon les normes comptables internationales a été ressenti par vous-même au niveau de votre entreprise ?

- Oui
- Non
- Si oui, précisez à quelle occasion, ces entreprises ont-elles formulé ce besoin :

1. A l'occasion du recours à l'épargne publique des marchés financiers ou boursiers pour financer le développement à l'international
2. Recours au financement bancaire sur le marché international
3. A l'occasion de la volonté de racheter des entreprises étrangères ou d'investir dans les entreprises étrangères par les entreprises algériennes
4. Autres Précisez :

Prière de cocher la case correspondante à votre réponse et s'il y a d'autres compléments de réponse veuillez le noter SVP au verso. Tout en vous assurant que nous engageons à respecter la confidentialité de vos réponses qui seront utilisées uniquement pour des fins de la recherche académique.

Comptant sur votre collaboration, nous vous prions, Chères Consœurs, Chers Confrères, d'agréer l'expression de notre parfaite considération.

TABLE DES MATIERES

LISTE DES ABREVIATIONS UTILISEES.....	2
LISTE DES FIGURES.....	3
LISTE DES TABLEAUX.....	4
LISTE DES ANNEXES.....	5
INTRODUCTION GENERALE.....	6
CHAPITRE I : L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE.....	14
<u>SECTION 1</u> : LES THEORIES COMPTABLES.....	15
1.1) Les théories comptables traditionnelles.....	17
1.1.1) La théorie descriptive.....	17
1.1.2) La théorie normative.....	23
1.3) Les théories comptables nouvelles.....	27
1.3.1) La théorie positive.....	27
1.3.2) La théorie conditionnelle normative de la comptabilité.....	31
1.3.3) La théorie sociologiques.....	31
<u>SECTION 2</u> : LE CADRE CONCEPTUEL.....	32
<u>SECTION 3</u> : LES SYSTEMES COMPTABLES.....	36
<u>SECTION 4</u> : L'INTERET DE L'HARMONISATION INTERNATIONALE.....	48
4.1) Le processus de l'harmonisation comptable internationale.....	48
4.2) La portée de l'harmonisation.....	53
a) La reconnaissance mutuelle	54
b) la convergence	54
c) L'unification ou la standardisation	54
4.3) Les avantages et les limites de l'harmonisation comptable internationale	55
a) Les limites de l'harmonisation comptable internationale	55
b) les avantages de l'harmonisation comptable internationale	55
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE.....	56
CHAPITRE II : LE REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL IAS/IFRS	57
<u>SECTION 01</u> : LES SOURCES DU DROIT COMPTABLE INTERNATIONAL IAS/IFRS...	58
<u>SECTION 02</u> : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS SELON LES IAS/IFRS.....	59
2.1). Le bilan.....	60
2.2). L'état de résultat global.....	61
2.3). Les tableaux des flux de trésorerie.....	61
2.4). Le tableau de variation des capitaux propres.....	62
2.5). L'annexe aux états financiers.....	63
<u>SECTION 03</u> : LES REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIF	64
3.1). Immobilisations incorporelles	64
comptabilisation des frais de recherches et développement	67

Comptabilisation et évaluation d'une immobilisation incorporelle	67
Les dépenses engagées sur immobilisations incorporelles.....	70
Amortissement des immobilisations incorporelles.....	70
Dépréciation des immobilisations incorporelles.....	71
3.2). Immobilisations corporelles.....	71
Définition d'une immobilisation corporelle.....	71
La comptabilisation initiale.....	71
L'évaluation initiale.....	72
Composantes du coût d'une immobilisation corporelle.....	72
L'évaluation à la clôture de l'exercice.....	72
L'amortissement.....	73
Les dépenses ultérieures.....	73
La notion d'actif éventuel.....	74
3.3). Stock et encours.....	74
a) Évaluation des stocks.....	74
b) Actif biologique.....	75
b.1) Comptabilisation d'un actif biologique ou une production agricole.....	76
b.2) Évaluation d'un actif biologique ou une production agricole	76
3.4). Les contrats de construction.....	76
Comptabilisation du contrat de construction.....	77
3.5). Les immobilisations financières.....	77
a) Comptabilisation et évaluation immobilisations financières.....	78
Lors de l'acquisition.....	78
Évaluation ultérieure	79
3.6).les créances et instruments de trésorerie.....	79
Règles d'évaluation des actifs financiers lors de l'acquisition.....	80
Règles d'évaluation des prêts et créances inscrites en actifs financiers courants à la clôture de l'exercice.....	80
Règles d'évaluation des actifs financiers de transaction à la clôture de l'exercice (évalués en juste valeur par résultat).....	80
Règles d'évaluation des actifs détenus jusqu'à l'échéance à la clôture de l'exercice.....	80
Règles d'évaluation des actifs disponibles à la vente à la clôture de l'exercice.....	80
<u>SECTION 04</u> : LES REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES PASSIFS.....	81
4.1).Un passif	81
4.2). Les capitaux propres.....	81
4.3). Les événements survenant après la date de clôture.....	82
4.4). Les provisions	82
4.5). Les coûts d'emprunts.....	83
4.6). Les avantages du personnel	84

4.7). Les impôts différés	85
4.8). Les subventions.....	86
<u>SECTION 05</u> : LES REGLES D’EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES PRODUITS ET DES CAS PARTICULIERS.....	88
5.1). Notion des produits des activités ordinaires.....	88
5.2). Immeuble de placement.....	90
5.3). La notion de passif éventuel.....	92
5.4). Contrat de location, contrat de location financement.....	92
5.5). Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs.....	95
5.6). Regroupement d’entreprises.....	97
5.7). Définition du Goodwill.....	99
5.8). Consolidation.....	100
5.9). Opération effectuée en monnaie étrangère.....	105
5.10). Notion d'abandon d'activités.....	107
5.11). La notion d’Éléments exceptionnels.....	108
CONCLUSION DU CHAPITRE II.....	109
CHAPITRE III : LE REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL US GAAP.....	110
<u>SECTION 01</u> : SPECIFICITES DE L’ENVIRONNEMENT AMERICAIN ET LES SOURCES DES NORMES COMPABLES AMERICAINES.....	111
1.1). L’environnement économique	111
1.2). L’environnement juridique.....	111
1.3). Les obligations légales relatives à l’établissement des états financiers...	112
1.4). L’environnement fiscal.....	112
1.5). Les principes.....	113
1.6). Historique de la normalisation comptable américaine.....	113
<u>SECTION 02</u> : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS SELON LES US GAAP.....	116
2.1). BILAN.....	117
2.2). L’Etat de résultat global.....	118
2.3). Les tableaux des flux de trésorerie.....	119
2.4). L’annexe aux états financiers.....	121
<u>SECTION 03</u> : LES REGLES D’EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS.....	122
3.1). Immobilisations incorporelles	122
3.2). Immobilisations corporelles.....	125
3.3). Stock et encours.....	128
3.4). Les contrats de construction.....	130
3.5). Les immobilisations financières.....	131
3.6). Dépréciation des actifs.....	132

<u>SECTION 04</u> : LES REGLES D’EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES PASSIFS.....	133
4.1). Les provisions et éventualités	133
4.2). Les événements survenant après la date de clôture.....	135
4.3). Les coûts d’emprunts	135
4.4). Les avantages du personnel	136
4.5). Les impôts différés	137
4.6). Les subventions	140
<u>SECTION 05</u> : LES REGLES D’EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES PRODUITS ET DES CAS PARTICULIERS.....	140
5.1). Notion des produits des activités ordinaires.....	140
5.2). Immeuble de placement	142
5.3). Contrat de location.....	142
5.4). Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs	143
5.5). Regroupement d’entreprises	147
5.6). Consolidation	147
5.7). Opération effectuée en monnaie étrangère	149
5.8). L’abandon d’activités	150
5.9). Éléments exceptionnels et extraordinaires.....	150
CONCLUSION DU TROISIEME CHAPITRE.....	154
CHAPITRE IV : LES REFORMES COMPTABLES EN ALGERIE.....	155
<u>SECTION 1</u> : LES EVOLUTIONS DE L’ENVIRONNEMENT ECONOMIQUE ALGERIEN...	156
1.1). Economie planifiée	156
1.2). Economie en transition.....	158
1.3). Les réformes comptables.....	160
1.4). Les Limites du PCN 1975.....	161
<u>SECTION 2</u> : LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER.....	163
2.1) Les sources du droit comptable national.....	163
2.2). Présentation des états financiers selon le SCF.....	165
2.3). Les règles d’évaluation et de comptabilisation des actifs.....	169
Immobilisation incorporelles	169
Immobilisations corporelles.....	172
Immeuble de placement.....	174
Stock et encours.....	175
Actif biologique.....	176
Les contrats à long terme.....	177
Les immobilisations financières.....	177
2.4). les règles d’évaluation et de comptabilisation des passifs.....	179
Les capitaux propres.....	179
Les événements survenant après la date de clôture.....	180

Les provisions pour risques et charges.....	180
Les coûts d'emprunts.....	180
Les avantages du personnel.....	181
Les impôts différés	182
Les subventions.....	182
2.5). Les règles d'évaluation et de comptabilisation des produits et des cas particuliers.....	183
Notion des produits des activités ordinaires.....	183
Contrat de location et contrat de location financement.....	184
Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs omissions.....	186
Consolidation	188
Comptes combinés.....	190
Opération effectuée en monnaie étrangère.....	190
<u>SECTION 3. COMPARAISON ENTRE LE SCF ET LE PCN.....</u>	191
La notion d'actifs.....	192
Comptabilisation des investissements et immobilisations.....	193
La notion de frais préliminaires.....	194
Comptabilisation des immobilisations financière.....	194
Comptabilisation des Immobilisations en concession.....	194
Durée d'utilisation d'une immobilisation corporelle.....	195
Comptabilisation d'une immobilisation.....	195
Dépréciations des immobilisations.....	195
L'amortissement des immobilisations.....	197
Le commencement de l'amortissement.....	197
Les stocks.....	199
Les créances.....	202
Comptabilité de Gestion.....	202
La notion de passif.....	203
Notion d'écart d'évaluation.....	203
Notion d'écart d'équivalence.....	203
La notion de consolidation.....	204
Impôts différés.....	204
Autres produits et charges différés.....	204
Notion de provision.....	205
Provision pour pertes et charges.....	206
Emprunt et dettes assimilées.....	206
Dettes rattachées à des participations.....	206
Comptes de liaison entre sociétés en participation.....	206
La Notion de dettes.....	206
La notion de charges.....	207
La notion de produits.....	208

La notion du résultat	210
Les états financiers.....	213
CONCLUSION DU QUATRIEME CHAPITRE	215
CHAPITRE V : L'ANALYSE DOCUMENTAIRE ENTRE LES TROIS REFERENTIELS	
SCF/IFRS/US GAAP.....	216
<u>SECTION 01</u> : Les sources du droit comptable et états financiers.....	271
1.1).Les sources du droit comptable.....	217
1.2).Nomenclature des comptes.....	219
1.3).Présentation des états financiers.....	219
Bilan.....	221
Compte de résultat.....	222
Le tableau des flux de trésorerie.....	224
Le tableau des variations des capitaux propres.....	225
L'annexe aux états financiers.....	225
<u>SECTION 02</u> : EVALUATION ET COMPTABILISATION DES ELEMENTS D'ACTIF ET	
DES CHARGES.....	226
2.1).Actif courant.....	226
2.2).immobilisations incorporelles et corporelles	226
L'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles dans l'actif.....	226
Coût d'acquisition d'une immobilisation.....	227
La durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle.....	227
Révision périodique du plan d'amortissement	227
Réévaluation des immobilisations corporelles.....	227
Grosses dépenses d'entretien.....	228
Dépréciation des immobilisations corporelles.....	229
Frais de recherche et de développement.....	229
2.3).Evaluation postérieure des immeubles de placement.....	229
2.4).Evaluation de l'actif biologique.....	230
2.5).Stock	231
a) Évaluation à l'entrée.....	232
b) Évaluation à la sortie.....	232
c) Évaluation à l'inventaire.....	234
2.6).Actifs financiers.....	235
2.7).Les charges.....	237
<u>SECTION 03</u> : EVALUATION ET COMPTABILISATION DES ELEMENTS DU PASSIF	
ET DES PRODUITS.....	237
3.1).Passif courant.....	237
3.2).Notion d'écart d'évaluation.....	238
3.3).Les Provisions pour risques et charges.....	238
3.4).Coûts d'emprunt.....	239
3.5).Subventions	240

3.6).Impôts différés.....	241
3.7).Les produits.....	242
Vente de biens.....	242
Prestation de service.....	243
Evaluation des produits des activités ordinaires	244
Produit d'intérêts, redevances et dividendes.....	244
SECTION 04 : EVALUATION ET COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS	
DIVERS.....	244
4.1).Actifs et Passif éventuels.....	244
4.2).Contrat de location simple.....	245
4.3).Contrat de location financement.....	247
4.4).Contrat à long terme.....	248
4.5).Avantages octroyés au personnel.....	249
4.6).Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.....	250
4.7).Regroupements d'entreprises.....	254
4.8).Consolidation.....	257
4.9).Événement postérieur à la date de clôture	258
4.10).Opération effectuée en monnaie étrangère.....	258
4.11).Abandon d'activités.....	259
4.12).Concessions de services publics.....	259
4.13).L'organisation de la comptabilité	259
4.14).Conditions de dérogation aux règles comptables.....	259
4.15).Cas particulier des très petites entreprises.....	260
4.16).Cas particulier d'un paiement différé.....	260
4.17).Les utilisateurs des états financiers.....	260
CONCLUSION DU CHAPITRE V.....	261
CHAPITRE VI : L'ETUDE QUANTITATIVE ET QUALITATIVE.....	262
SECTION 01 : POPULATION DES FILIALES DES MULTINATIONALES.....	263
SECTION02 : POPULATION DES PROFESSIONNELS DE COMPTABILITÉ.....	270
SECTION 03 : POPULATION DES ENTREPRISE NATIONNALES AYANT DES DIMENSIONS INTERNATIONALES.....	303
CONCLUSION DU CHAPITRE VI.....	309
CONCLUSION GENERALE.....	311
BIBLIOGRAPHIE.....	317
ANNEXES.....	334
TABLE DES MATIERES.....	426