

Introduction :

L'internationalisation des économies et la mondialisation ouvrent la frontière financière entre les pays, et cela pose d'importantes difficultés dans la comparaison des performances entre les entreprises, puisque les interprétations de leurs états financiers sont différentes et ne servent pas la prise de décision des acteurs économiques.

Ces différences de cultures ou de philosophies comptables entre les pays rendent les états financiers difficilement comparables dans le temps et dans l'espace pour les entreprises. Ces différences rendent aussi le langage financier très hétérogène, marqué parfois par un manque de transparence des comptes et une faible qualité de l'information. Par ailleurs, l'hétérogénéité des systèmes comptables est considérée comme l'un des plus importants facteurs de déficience des marchés financiers.

Le paysage comptable international a été et pour longtemps marqué par ces divergences. Et, dès lors que les marchés financiers se sont développés et que les entreprises se sont internationalisées, il est devenu nécessaire de réduire ces différences voire même de les supprimer. Il est devenu nécessaire de normaliser la comptabilité à l'échelle internationale en aboutissant à un seul référentiel.

De longues études se sont développées pour avec des règles universelles et objectives et un processus de la normalisation et de l'harmonisation comptable provenant de l'organisme l'IASB, aujourd'hui le référentiel de ce dernier appelé référentiel IAS/IFRS, composé d'un cadre conceptuel servant de base à l'établissement des états financiers selon des règles comptables baptisées : les normes comptables internationales destinées aux utilisateurs nationaux et internationaux.

L'adoption d'un nouveau système financier permet d'obtenir une information financière immédiate avec des normes comptables uniformes.

Nous allons traiter dans la première section l'environnement comptable international, ensuite, dans la deuxième section nous aborderons l'organisme IASB et les normes IFRS, quant à la troisième section, elle sera réservée à la présentation de la norme comptable internationale IAS2, avec un aperçu sur le système comptable financier.

Section 1 : L'environnement comptable international

Les systèmes comptables différents d'un pays à l'autre. A et effet une question lancinante et récurrente, un véritable leitmotiv revient toujours, l'émergence d'un référentiel comptable représentant le fondement essentiel de la problématique de normalisation comptable internationale. L'avantage tient en l'harmonisation et l'unification du langage comptable incarné carrément dans le langage financier.

Nous allons poser le cadre de la normalisation dans un ensemble de régions qui sont pionnières dans ce domaine, présenté dans les deux modèles : le modèle Européen et le modèle anglo-saxon, et nous allons également relever la nécessité de l'harmonisation comptable internationale.

1.1. La comptabilité d'Europe Continentale :

La comptabilité d'Europe Continentale est marquée par une longue histoire. Son appartenance à l'Europe Continentale (ou modèle latin) ne limite pas à son champ d'application aux pays du vieux continent ainsi, on y trouve des pays tels que l'Algérie, la Côte d'Ivoire, le Japon, etc. Les systèmes comptables de l'ensemble de ces pays présentent des caractéristiques communes (ce qui permet dès lors de parler d'un modèle). Au fil des temps, ces pays ont échangé leurs conceptions sur la comptabilité et son organisation, construisant ainsi un système commun¹.

Le système comptable porte sur un grand nombre de procédures de prescriptions et de présentation uniforme et formelle. Il se base sur un corps de règles comptables rigides, figées ne laissant pas de place aux appréciations. Un tel système favorise beaucoup plus l'apparence juridique sur le fond économique.

La comptabilité du modèle continentale devait donc être réglementée sous le régime des codes de commerce et des codes civils accompagné par des plans comptables généraux adoptés par la plupart des pays appartenant au modèle juridique. L'Etat est le principal acteur de la normalisation comptable dans ces pays. Les organisations professionnelles n'ont ainsi qu'un rôle secondaire de conciliation à travers les avis publiés².

1.1.1. La Quatrième Directive :³

Elle porte le N° 78/660 CEE, du conseil du 25 Juillet 1978. Elle énonce les règles régissant l'élaboration des trois principaux états financiers, à savoir le bilan, le compte des profits et pertes (c'est-à-dire le compte de résultat) et l'annexe. Il s'agit ici des comptes individuels. L'ensemble des trois documents est dénommé comptes annuels par la directive.

La directive énonce également les règles et méthodes d'évaluations des éléments, qui reposent sur le coût d'acquisition ou du coût de revient.

Le contenu de la quatrième directive est comme suit :⁴

- La structure et le contenu des comptes annuels à savoir du bilan, du compte des résultats, de l'annexe et du rapport de gestion.

¹ Peter WALTON, La Comptabilité Anglo-saxonne, 3^{ème} édition La Découverte, paris, 2008, p.5.

² Samir MEROUANI, le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère en sciences de gestion, Ecole Supérieure de Commerce d'Alger, 2006/2007, p.29.

³ Amar KADDOURI, cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG édition, 2009, p.52.

⁴ Othman HADDOU BEN DERBAL, L'application du nouveau système comptable financier de la société SOGERHWIT en Algérie, mémoire de magistère en sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid Tlemcen Algérie, 2012, p.07.

- Les règles de publicité et de contrôle des comptes annuels.
- Les méthodes d'évaluation.

1.1.2. La Septième Directive :

Elle porte le N° 83/349 CEE, du conseil du 13 Juin 1983. Elle règlemente les conditions d'élaboration et de présentation des états consolidés. Dans les termes de la 7^{ème} directive, une entreprise consolidante (mère) détenant légalement le pouvoir de contrôle sur une entreprise (filiale), doit établir des comptes consolidés.

Le pouvoir légal de contrôle est déterminé par la majorité des droits de vote.

Contrôle de fait est pris en compte dans cette directive, selon laquelle les états membres disposent du privilège d'imposer l'élaboration des comptes consolidés aux entreprises mères détenant seulement une participation minoritaire, tout en disposant d'un de fait. Elle fixe également les conditions d'exemption de cette obligation⁵.

Le contenu de la septième directive est le suivant :⁶

- Les conditions et modes d'établissement des comptes consolidés.
- Les règles de publicité et de contrôle des comptes consolidés.
- Le rapport consolidé de gestion.

La Septième directive donne un certain nombre de règles d'évaluation différentes de celles de la quatrième directive, laisse le choix à chaque état membre d'interdire, d'autoriser ou de rendre obligatoire leur utilisation ; par voie de conséquence les méthodes d'évaluation de postes importants de l'actif sont différentes d'un pays à l'autre.⁷

1.1.3. La huitième directive :

Cette directive, publiée le 12 mai 1984, au journal officiel des communautés européennes, a traité des professionnels chargés de l'audit légal des états financiers. Dans ce cadre, elle a défini les compétences théoriques et pratiques qui doivent être remplies par un professionnel pour procéder au contrôle légal des comptes d'une entreprise.

Les efforts accomplis par la commission européenne en matière d'harmonisation régionale ont abouti à des résultats utiles et réels. En effet, l'application des différentes directives, et essentiellement de la quatrième et de la septième, a permis d'améliorer le niveau de comparabilité des pratiques comptables de plusieurs éléments dans le contexte européen.⁸

1.1.4. Les autres directives :

Ces directives ont été complétées par deux directives sectorielles :

- La directive de Décembre 1986 applicable aux banques et autre institutions financières.
- La directive de Décembre 1991 spécifiquement consacrée aux entreprises des assurances.

Pour rendre le référentiel IAS/IFRS applicable au sein de l'UE, l'ensemble des directives comptables a été revu et amendé en conséquence par le biais de deux directives :

- La directive de septembre 2001 introduisant le concept de juste valeur.

⁵ Amar KADDOURI, op.cit, p.p.52.53.

⁶ Othman HADDOU BEN DERBAL, op.cit, p.08.

⁷ Amar KADDOURI, op.cit, p.53.

⁸ RAFFOURNIER, B., HALLER, A. et WALTON, P. (1997). Comptabilité internationale. Édition Vuibert, Paris. Page 18.

- La directive de Juin 2003 visant à moderniser et actualiser les normes comptables européennes en modifiant les directives antérieures pour les rendre compatibles avec les règles IFRS.

Ces deux directives ont été transposées dans le droit national de chaque état membre au 1^{er} Janvier 2005.⁹

1.1.4. Règlement Européen CE n° 1606/2002 de 19.072002 :

En Mars 2000, le Conseil Européen à Lisbonne avait décidé que la commission européenne devait mettre en œuvre un « plan d'action pour les services financiers » pour 2005. Ce plan concernait plusieurs aspects, dont notamment :

- Adoption du principe de la juste valeur,
- Modification des directives,
- Utilisation des normes internationales.

La commission publie une communication en Juin 2000 « Stratégie de l'Union Européenne en matière d'information financière : la marche à suivre » où sont exposées ses vues sur l'harmonisation comptable au sein de l'Union. Elle impose l'application des normes IAS aux sociétés en bourse.¹⁰

1.2. La comptabilité Anglo-Saxonne :

La comptabilité Anglo-Saxonne apparaît au XIXème siècle avec la révolution industrielle. Le modèle regroupe une large gamme de pays notamment, les pays membres du Commonwealth, on y trouve ainsi environ 43 pays : l'Australie, le Canada, les Etats-Unis d'Amérique, la Grande-Bretagne, Hong Kong, l'Indonésie, la Nouvelle Zélande, le Pakistan, les Pays-Bas, le Singapour, et presque la totalité des pays du Commonwealth.

La distinction entre le modèle anglo-saxon ou modèle économique et celui de l'Europe Continentale, est intimement liée à certaines caractéristiques incombant au cadre économique, juridique et culturel des pays appartenant à chaque modèle.

Dans le modèle économique l'Etat occupe une place plus importante dans le processus de normalisation, les pays anglo-saxons restent convaincus que, d'une part, la comptabilité est une matière trop complexe et d'autre part, la loi est un instrument trop lent, pour que la réglementation, dans ses détails, lui soit confiée. De ce fait, le droit comptable anglo-saxon favorise l'exercice du jugement professionnel, et ce système comptable laisse aux professionnels la responsabilité d'élaborer les règles d'application très générales fixées par la loi, ainsi que celle d'organiser la tenue de la comptabilité à l'intérieur des entreprises.

La réglementation comptable du modèle anglo-saxon porte essentiellement sur les principes comptables et sur la présentation et le contenu des états financiers de synthèse qui véhiculent à travers un cadre conceptuel, alors que la réglementation comptable du modèle continental porte à la fois sur le processus comptable (la comptabilité en tant que processus de saisie, de stockage et de traitement de l'information), et sur ses produits (les états financiers de synthèse).

La comptabilité n'est plus seulement un moyen de preuve ou un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéfices, c'est maintenant un outil indispensable au service de

⁹ Othman HADDOU BEN DERBAL, op.cit, p.08.

¹⁰ Amar KADDOURI, op.cit, p.53.

l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions et pour permettre la comparaison des performances des entreprises.

Aussi, dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux, la comptabilité financière doit être elle aussi internationale pour atteindre l'objectif de comparer les états de performance. L'objectif est d'harmoniser les outils comptables, moyens de pilotage interne de l'entreprise et de les amener à fournir une information financière normalisée, comparable et fiable auprès des investisseurs.¹¹

1.3. La nécessité d'unifier les règles comptables au niveau international :

L'interdépendance des marchés financiers mondiaux est l'élément principal qui a rendu nécessaire une harmonisation des règles comptables. En effet, le constat a été le suivant :

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

L'adoption des règles et méthodes comptables uniformes pose le problème des systèmes comptables des principaux pays dans le monde, qui ont tous des conceptions théoriques différentes.¹²

En pratique, il est d'usage d'opposer :

- une approche anglo-saxonne fondée sur la réalité économique ;
- une approche européenne (et japonaise) fondée sur les textes de lois.

L'information financière et comptable manquait d'homogénéité au sein de l'Union européenne, l'introduction de l'euro a réglé en grande partie l'importante question des monnaies de présentation des comptes, facteur de complexité pour la comparaison des données, et des taux de conversion fluctuants qui créaient pour l'investisseur un risque de change, mais elle a rendu plus flagrant le manque d'homogénéité des obligations d'information permanente pesant sur les sociétés et la diversité des référentiels comptables utilisés pour présenter les résultats et les situations financières, surtout que les 4 et 7 directives comptables européennes, publiées il y a plus de vingt ans, constituaient une base très insuffisante car, même si elles proposaient un cadre harmonisé de présentation et de format des états financiers, elles ne reposaient pas sur un cadre conceptuel d'évaluation généralement admis.

Pour régler ce problème, on aurait pu envisager la création d'un système de normalisation comptable spécifiquement européen. Mais cela était difficilement possible car l'investissement nécessaire pour constituer ce référentiel européen aurait donc été immense et il était peu réaliste de l'engager à l'égard de l'intérêt discuté de créer un troisième référentiel international, à côté des normes IAS-IFRS et nord-américaine US GAAP.¹³

¹¹ Samir MEROUANI, op.cit, p.32.

¹² Stéphane BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS. Édition Gualino éditeur, 2004, p.18.

¹³ Ahmed Nait Nadir, le passage aux normes comptables internationales IAS-IFRS et impacts financiers, Formation offshoring 2007, Université Ibn Zohr d'Agadir, p.10.

1.3.1. Les objectifs du référentiel unique :

L'adoption d'un référentiel unique va favoriser l'homogénéité des informations financières, par conséquent les normes IAS/IFRS sont élaborées pour des objectifs, qu'on va synthétiser comme suit :

- D'améliorer la transparence et la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés cotées.
- D'instaurer ou de restaurer la confiance des investisseurs.
- Permettre la comparaison d'entreprise de différents pays.
- D'éviter la production de plusieurs modèles d'états financiers (en référentiel français, américain...) dont l'interprétation de chiffres et de résultats divergents reste difficile à expliquer.
- De pouvoir être cotées sur plusieurs places financières. En d'autres termes faciliter la location boursière des entreprises sur les places du monde entier.

1.3.2. L'enjeu : mettre en place un langage financier mondial :

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

Derrière la modification des systèmes comptables propre à chaque pays, l'enjeu principal est l'apparition d'un langage financier mondial applicable aux états financiers de toutes les entreprises.

Cela explique les nombreuses années de lutte d'influence (des grands cabinets d'audit, de sociétés multinationales, lobbyings sectoriels, de normalisateurs nationaux...) qui ont précédé l'apparition d'un consensus international.

Car c'est la philosophie d'arrêter des comptes et des principes de communication financière des entreprises dont il est question.¹⁴

1.3.3. La non adoption des US GAAP :

L'application des US-GAAP¹⁵ au niveau mondial a été un temps envisagée devant l'influence des Etats-Unis et les obligations imposées par la SEC pour s'introduire sur le marché boursier américain.

Mais cela aurait été contraire à l'objectif fondamental de la stratégie d'harmonisation internationale qui consiste à évoluer vers un jeu unique de normes réellement mondiales.

Par ailleurs, l'Europe ne pouvait exercer aucune influence sur les normes américaines et parallèlement les normes internationales de l'IASC commençaient à être reconnues dans de nombreux pays du monde entier.¹⁶

Le choix, techniquement envisageable, d'un recours généralisé aux US GAAP en Europe aurait pu présenter, sous réserve d'une modification des directives communautaires, l'avantage immédiat d'une harmonisation mondiale et d'un accès facile au marché financier américain. Mais il aurait posé un véritable problème de souveraineté politique, et des risques pour les entreprises européennes dans la compétition économique mondiale : adopter les normes US GAAP, c'est pour les dirigeants et les actionnaires, accepter une emprise de fait des normes américaines sur la gestion de leur entreprise, se mettre dans les mains d'un normalisateur comptable (qui peut changer les normes sans se soucier de leurs intérêts légitimes), d'un

¹⁴ Othman HADDOU BEN DERBAL, op.cit, p.12.

¹⁵ Generally Accepted Accounting Principles.

¹⁶ Stephan BRUN, op.cit, p.18.

régulateur de marché (seul habilité à interpréter et contrôler leur bonne application) et de consultants/auditeurs généralement affiliés à un réseau américain (les seuls ayant une compétence reconnue par les autorités de marché).¹⁷

Ainsi, les principaux points justifiant la non-adoption des US GAAP au niveau international ont été :

- Une élaboration des US GAAP sans aucun apport extérieur aux Etats unis et une compétence d'attribution des US GAAP à la SAC.
- Des normes trop détaillées et une difficulté de gestion de normes en évolution permanente.
- Un contrôle automatique par la SEC des sociétés appliquant les US GAAP quelque soit leur nationalité.
- Un avantage certain des intérêts américains.¹⁸

1.3.4. Le choix des normes IAS/IFRS :

Le choix des normes IAS/IFRS est un choix cohérent pour l'Europe. En effet, l'Europe n'avait ni le temps ni les moyens de concevoir son propre standard. Elle devait par ailleurs se projeter dans l'avenir de marchés financiers globalisés à l'ensemble du monde.

Elle ne pouvait se placer dans le champ du normalisateur américain et devait saisir l'opportunité de participer à un mouvement de normalisation mondiale. Si elle ne l'avait pas fait, elle aurait subi de fait le ralliement de ses plus grandes entreprises aux US GAAP depuis longtemps inspirées par le système de marché.

1.3.4.1. La recommandation de l'OICV :

L'OICV, Organisation internationale des Commissions de valeurs mobilières et organismes assimilés est un organisme privé qui regroupe les organismes chargés de la régulation des Bourses de différents pays¹⁹, plus connu sous le nom anglais d'IOSCO (international organisation of securities commission). Il s'agit d'une instance fédérative qui regroupe les autorités des marchés financiers nationaux de référence.

Après avoir imposé des améliorations et revu les travaux de l'IASB, l'OICV a procédé à l'homologation du référentiel IASB et a recommandé en mai 2000 à l'ensemble des autorités boursières dans le monde d'accepter l'utilisation des normes IAS/IFRS pour les émissions et les cotations effectuées par des émetteurs transnationaux sur leur marché.²⁰

Ces autorités nationales restent libres d'exiger des réconciliations entre les normes IAS/IFRS et les normes nationales.

1.3.4.2. Le choix de l'Union européenne :

La commission européenne a constaté que les entreprises européennes, à la recherche de financement sur les marchés de capitaux internationaux, étaient tenues de fournir des informations différentes et souvent plus nombreuses que sur leur marché d'origine.

la commission a renoncé à une réforme longue et profonde des directives européennes pour en faire un référentiel complet au vu des divergences des Etats membres sur ce projet. De plus, les Etats-Unis ne manifestaient que peu d'intérêt pour une reconnaissance réciproque entre

¹⁷ Ahmed Nait Nadir, op.cit, p.13.

¹⁸ Othman HADDOU BEN DERBAL, op.cit, p.13.

¹⁹ Jacques RICHARD, Christine COLLETTE, Comptabilité Générale Système Français et normes IFRS, 8^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, p74.

²⁰ Stephan BRUN, op.cit, p.20.

normes comptables européennes et américaines. En effet, les directives offrent de nombreuses options à ses Etats membres.²¹

1.3.4.3. La convergence IFRS/US GAAP :

Les tentatives de convergence des IFRS et des US GAAP vers des normes communes visent à permettre une meilleure comparabilité internationale des performances des sociétés.

La Commission européenne soutient activement ce projet afin de tendre vers un système unique de normes. L'IASB a signé en 2002 avec son homologue américain le FASB un accord visant à éliminer progressivement les différences de normes.²²

En Octobre 2002, l'accord de Norwalk a été signé pour faire converger et harmoniser les normes de l'IASB et du FASB, signe de reconnaissance mondiale du référentiel IAS/IFRS.

1.3.4.4. Positionnement de l'IASB entre les modèles comptables continental et anglo-saxon :

Pour assurer la réussite et le bon fonctionnement de ce processus, les Anglo-américains et l'IASB ont procédé à l'adoption d'un cadre conceptuel dans lequel ils ont défini d'une manière explicite, entre autres, les objectifs de la comptabilité financière, les utilisateurs privilégiés et les caractéristiques qui doivent être vérifiées par l'information financière afin qu'elle puisse jouer pleinement son rôle.

	La France	Les Etats Unis	L'IASB
Nature de l'organisme de normalisation	Organe public	Organe privé	Organe privé
Existence d'un cadre conceptuel	Non	Oui	Oui
Utilisateurs privilégiés des états financiers	L'Etat et les créanciers	Les investisseurs	Les investisseurs
Lien entre comptabilité et fiscalité	Relation réciproque	Indépendance	Indépendance
Principes comptables qui dominant	Prudence	Juste représentation, image fidèle	Juste représentation, image fidèle

Tableau N° 1 : Positionnement de l'IASB entre les modèles comptables continentaux et anglo-saxon.

Pour plusieurs raisons dont principalement l'influence exercée par les organes de normalisation comptable américaine sur les efforts d'harmonisation comptable internationale, l'IASB a produit, depuis sa création, des standards comptables qui présentent plusieurs similitudes par rapport à ceux en application dans les pays anglo-saxons.²³

²¹ Samir MEROUANI, op.cit, p.37.

²² Ahmed Nait Nadir, op.cit, p.13.

²³ Karim MHEDHBI, Analyse de l'Effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents, Thèse préparée à l'Institut Supérieur de Comptabilité & d'Administration des Entreprises de l'Université de la Manouba, Tunisie, p.p.115.116.

Section 2: L'organisme IASB et les normes IFRS :

Actuellement, l'International Accounting Standards Board (IASB) est considéré comme étant le principal acteur dans le processus de normalisation comptable internationale. La présente section est consacrée à la présentation de la constitution et des objectifs de cet organisme, de ses stratégies d'harmonisation, de sa structure, de son processus d'adoption des normes comptables, de ses normes comptables et de la reconnaissance internationale de ses travaux.

Nous allons aborder dans cette section, la constitution et l'objectif de l'organisme l'IASB, son historique, son fonctionnement et les normes comptables internationales IFRS.

2.1. La constitution et l'objectif de l'organisme l'IASB :

2.1.1. La constitution de l'organisme l'IASB :

L'IASC est un organisme mondial de droit privé. Il a été fondé le 23 juin 1973 par les organisations professionnelles des neuf pays suivants : l'Allemagne Fédérale, l'Australie, le Canada, les États-Unis, la France, le Japon, le Mexique, les Pays-Bas ainsi que le Royaume-Uni.

L'IASB (International Accounting Standards Board) a succédé à l'IASC (International Accounting Standards Committee) en avril 2001.²⁴

2.1.2. L'objectif de l'organisme l'IASB :

Les objectifs de l'organisme sont formulés dans le statut de l'IASC/IASB (approuvé en mai 2000 et révisé en mars 2002), sont les suivants :²⁵

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

2.1.3. Historique de l'organisme l'IASB :²⁶

Les principales dates de l'histoire de l'IASB sont les suivantes :

- 1973 : Création de l'IASC
- 1973-1995 : Recherche d'un consensus international entre les corps des normes nationales : autorisation d'un grand nombre d'option
- 1995-1999 : Finalisation d'un corps de normes IAS
- 2000 : Validation des normes IAS par l'OICV et résolution d'adoption des normes IAS par la commission européenne
- 2000 - 2001 : Nouvelle organisation : l'IASC devient l'IASB et les IAS deviennent les IFRS
- 2005 : Début d'application des IFRS dans l'Union Européenne 1
- 2007 : Publication par l'IASB de projet concernant les normes IFRS pour les PME.

²⁴ Idem, p.37.

²⁵ Robert OBERT, pratiques des normes IFRS, 5^{ème} édition Dunod, Paris, 2013, p.p.08.09.

²⁶ www.iasplus.com, site consulté le 13/02/2016, à 12 :07mn.

- 2009 : Constitution de l'IASCF, la publication des amendements aux IFRS 1, IFRS 2, IAS 24, IAS 32, IFRIC 14, et la publication de la norme IFRS 9 (instruments financiers), IFRIC 18 et 19.
- 2012 : L'IASB et le FASB ont fixé une nouvelle échéance pour mener à bien les principaux projets de convergence restants d'ici la première moitié de 2013 dans leur rapport à l'intention du G20.
- 2013 : L'IASB établit l'ASAF, qui tient sa première réunion en avril.

2.2. Structure et fonctionnement de l'organisme l'IASB :

2.2.1. Structure de l'organisme l'IASB : ²⁷

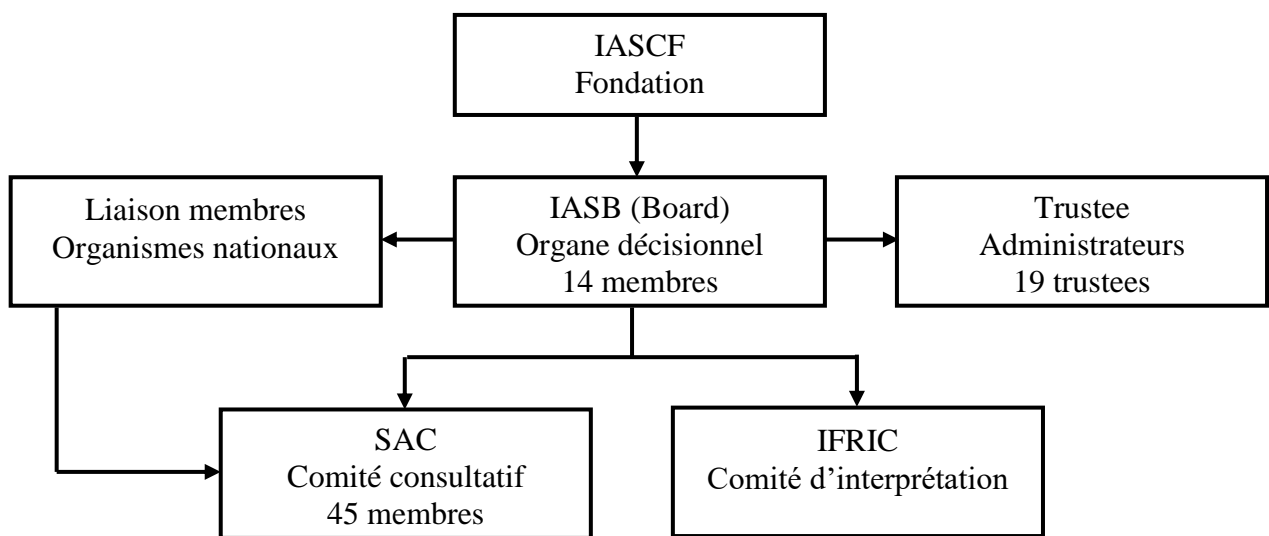


Figure N° 1 : Structure de l'IASB.

2.2.2. Fonctionnement de l'organisme de l'IASB :

2.2.2.1. L'IASB : un comité exécutif (the Board) est désigné sous le sigle IASB (International Accounting Standards Board), il est principalement chargé d'apporter son expertise technique pour établir les normes comptable et d'adapter les IFRS. La constitution indique que les administrateurs (14 membres) choisissent les membres de l'IASB de sorte qu'il constitue un groupe de personnes représentant la meilleure combinaison disponible des compétences techniques et d'expérience des affaires et des marchés internationaux afin de contribuer au développement de la haute qualité de normes comptables mondiales.

2.2.2.2. L'IASCF : un conseil de surveillance composé des trustees chargé de désigner notamment les membres du comité exécutif, de trouver les fonds nécessaires au fonctionnement et de procéder aux amendements constitutionnels. La constitution de l'IASCF indique que les administrateurs doivent montrer un engagement ferme à l'IASCF et l'IASB en tant qu'organisme normalisateur international. Chaque administrateur prend en compte les enjeux internationaux inhérents au succès d'une organisation internationale responsable du développement de normes comptables internationales de haute qualité.²⁸

²⁷ Stéphane Brun, Guide d'application des normes IAS/IFRS, Édition BERTI, 2011, p.32.

²⁸ Stéphan BRUN, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, 3^{ème} édition Gualino, Paris 2006, p. p. 25,26.

2.2.2.3. Les Trustees :

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

- Assumer la responsabilité du financement ;
- Publier un rapport annuel sur les activités de l'IASCF ;
- Nommer les membres du Board, y compris ceux qui assurent la liaison avec des normalisateurs nationaux, et établir leur contrat de travail et leurs critères de performance ;
- Nommer les membres du comité permanent d'interprétations (IFRIC) et ceux du comité consultatif de normalisation (SAC).
- Examiner chaque année la stratégie de l'IASCF et son efficacité ;
- Approuver chaque année le budget de l'IASCF et établir les bases de son financement
- Collecter les dons auprès des 150 organismes de 100 pays qui sont membres de l'IASCF ;
- Examiner les grandes questions stratégiques affectant les normes comptables, promouvoir l'IASCF et ses travaux ainsi que l'objectif de l'application rigoureuse des normes comptables internationales, étant entendu que les trustees ne doivent pas intervenir dans les questions techniques relatives aux normes comptables ;
- Etablir et amender le règlement intérieur du Board, du comité permanent d'interprétation et du comité consultatif de normalisation.

2.2.2.4. Comité permanent d'interprétation : IFRIC

IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) anciennement, SIC (Standing Interpretations Committee).

Le comité permanent d'interprétation (IFRIC) est composé de douze membres nommés par les Trustees pour une durée de trois ans et d'un président qui ne prend pas part au vote.

Le comité permanent d'interprétation (IFRIC) a les rôles suivants :

- Il interprète, commente, normalise l'application des normes comptables internationales, dans le contexte du cadre conceptuel de l'IASB et exécute d'autres tâches à la demande du Board ;
- Il rend compte au Board des interprétations définitives et obtient son approbation.

Ainsi, l'IFRIC propose au Board une interprétation et le Board adoptera ou non ces interprétations.

2.2.2.5. Comité consultatif de normalisation : (SAC : Standards Advisory Council)

Le comité consultatif de normalisation (SAC) est composé de quatorze membres dont le directeur des affaires financières de l'AMF. Ils sont d'origines géographiques et professionnelles diverses, et sont nommés par les Trustees pour un mandat de trois ans renouvelable.

Le SAC constitue une tribune à laquelle participent les organismes et les particuliers ayant un intérêt pour l'information financière internationale.

Le SAC a pour rôle de :

- Conseiller le Board sur les décisions relatives à l'ordre du jour, et aux priorités des travaux ;

- Informer le Board des points de vues des organismes et des particuliers siégeant au comité consultatif sur les principaux projets de normalisation ;
- Conseiller le Board ou les Trustees dans d'autres domaines.²⁹

2.2.3. La structure de la norme et la structure d'une interprétation : ³⁰

2.2.3.1. La structure de la norme :

La structure de la norme, selon le cadre conceptuel comptable international se structure selon un objectif ; un champ d'application ; des définitions ; le corps de la norme ; les informations à fournir ; la date d'entrée en vigueur ; autres éléments liés à la norme (annexes, bases des conclusions, la liste des interprétations liées).

2.2.3.2. La structure d'une interprétation :

Chaque interprétation d'une norme se structure selon un processus construit par rapport à la référence à la norme, la question qui renvoie au traitement de référence, la formulation du consensus, les informations à fournir (la date de consensus, et la date d'entrée en vigueur, éléments liés à l'interprétation).

2.2.4. Processus d'élaboration et d'adoption d'une norme :³¹

Le processus d'établissement ou de révision des normes comptables (appelé «due process») adopté par l'IASB (appelé auparavant par l'IASC) est calqué sur celui en application dans les pays anglo-saxons. Ses principales étapes sont les suivantes :

1. Identification des thèmes à traiter par le personnel technique de l'IASB et réalisation d'études comparatives des pratiques nationales relatives aux sujets identifiés.
2. Consultation du SAC sur la pertinence de retenir le thème identifié dans le programme du travail du comité exécutif.
3. Mise en place d'un groupe consultatif (appelé advisory group) pour fournir des conseils au comité exécutif.
4. Publication d'un document de discussion pour appel à commentaires (appelé «discussion paper» ou aussi DSOP «draft statement of principles»).
5. Publication d'un projet de norme (exposure draft ou exposé sondage) pour commentaires de toutes les organisations membres de l'IASB et des parties intéressées. Ce projet doit être approuvé par huit voix au moins, de l'IASB.
6. Analyse et prise en compte des commentaires reçus au niveau du projet de norme.
7. Tenue d'audiences publiques et accomplissement des tests d'applications, dans le cas où le comité exécutif les juge indispensables.
8. Approbation de la norme par au moins huit voix.
9. Publication de la norme définitive.

²⁹ Catherine MAILLET-BAUDRIER, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Édition Sup'Foucher, 2007, p-p.12-17.

³⁰ Hocine BELKHARROUBI, Convergence des systèmes d'information comptables : Intégration à la globalisation financière Développement et Contraintes d'un processus, Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, université d'Oran, 2010/2011, p.62.

³¹ Colasse, B., Comptabilité générale : PCG, IAS/IFRS et Enron, Édition Economica, 9^{ème} édition, Paris, 2005, p.35.

2.2.4.1. Remède à la diversité des pratiques comptables :³²

Afin d'assurer la communication d'une information financière compréhensible et comparable à l'échelle internationale et de limiter les effets négatifs causés par les différences comptables internationales, plusieurs solutions ont été avancées dont essentiellement : l'adoption des normes comptables locales, l'harmonisation comptable régionale et l'harmonisation comptable internationale.

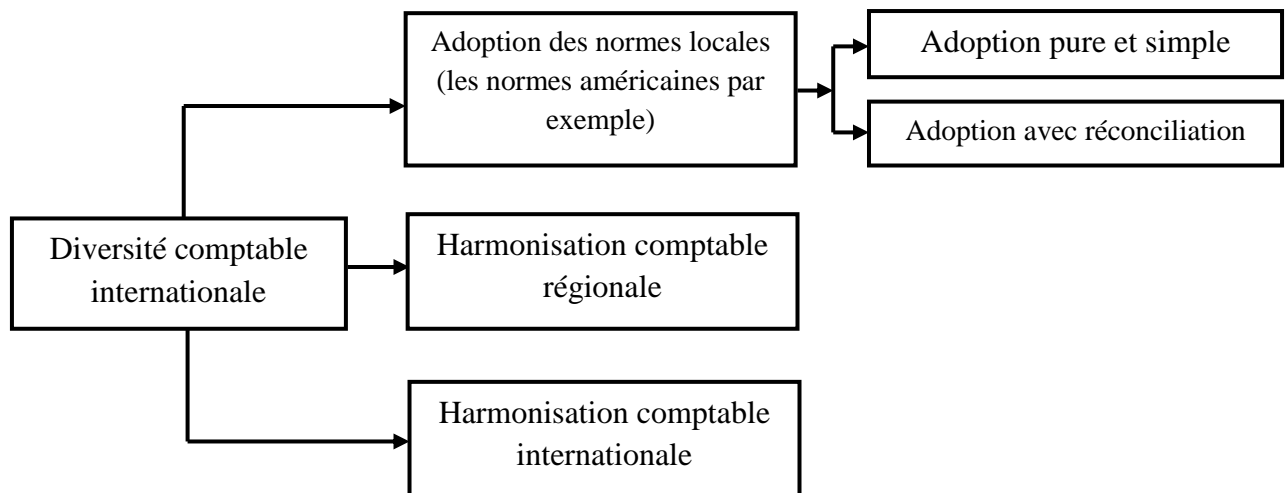


Figure N° 2 : Solutions à la diversité comptable internationale

2.2.5 - Les normes comptables internationales IFRS :

Depuis la mise en place de la nouvelle structure de l'IASB, les normes comptables sont appelées IFRS (International Financial Reporting Standards). Les autres normes, les IAS (International Accounting Standards), conservent cette ancienne désignation.

Le terme de « référentiel IFRS » représente les normes et les interprétations adoptées par l'IASB, c'est-à-dire :³³

- Les 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 ;
- Les normes et interprétations s'y rapportant qui seront publiées ou adoptées à l'avenir par l'IASB.

Référentiel IFRS = IAS + IFRS + SIC + IFRIC.

Les points à retenir pour une approche synthétique du référentiel des normes IAS/IFRS sont les suivantes :

- Primauté du bilan sur le compte de résultat ;
- Introduction du concept de « juste valeur » ;
- Mesure de la perte de valeur et de la dépréciation des actifs ;
- Prééminence du fond sur la forme ;
- Application rétrospective ;
- Importance des notes annexes.³⁴

³² Karim MHEDHBI, Analyse de l'Effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents, Thèse préparée à l'Institut Supérieur de Comptabilité & d'Administration des Entreprises de l'Université de la Manouba, Tunisie, p.30.

³³ Stephan BRUN, Op-cit, p.40.

2.2.5.1. Définition des normes comptables internationales IAS/IFRS :

Les normes IFRS sont les normes internationales d'informations financières destinées à standardiser la présentation des données comptables échangées au niveau international.³⁵

2.3. Le cadre conceptuel de l'IASB :

2.3.1. La présentation du cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel de l'IASB n'est pas une norme comptable internationale ; il ne comporte donc pas de disposition normative en matière d'évaluation ou d'information à fournir. Rien dans ce cadre ne supplante une norme comptable internationale spécifique. Publié par l'IASC en juillet 1989 et adopté par l'International Accounting Standards Board (IASB) en avril 2001, il fait actuellement l'objet d'un réexamen par ce dernier. Par ailleurs, en avril 2004, le Financial Accounting Standards Board (FASB) et l'IASB se sont réunis pour examiner leurs plans d'actions communs et ont décidé, en octobre 2004, d'y ajouter le projet de développer un cadre conceptuel commun construit à partir des deux cadres existants.³⁶

2.3.1.1. Champ d'application :

Le cadre conceptuel traite des questions suivantes :

- l'objectif des états financiers ;
- les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers ;
- la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ;
- les concepts de capital et de maintien de capital.

Le cadre conceptuel s'intéresse aux états financiers à usage général, y compris aux états financiers consolidés. Ces états financiers sont préparés et présentés au moins une fois par an et visent à satisfaire les besoins d'informations communs à un nombre important d'utilisateurs. Un jeu complet d'états financiers comprend un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un état indiquant soit l'ensemble des variations des capitaux propres, soit uniquement les variations des capitaux propres autres que celles résultant de transactions avec les détenteurs de parts représentatives du capital agissant en cette qualité et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

Le cadre conceptuel s'applique aux états financiers de toutes les entreprises commerciales, industrielles ou autres, qu'elles appartiennent au secteur public ou au secteur privé.³⁷

Les états financiers font partie du processus d'information financière. Un jeu complet d'états financiers comprend, normalement, un bilan, un compte de résultat, un tableau des variations de la situation financière (qui peut être présenté de diverses façons, par exemple comme un tableau de flux de trésorerie ou un tableau d'emplois ressources), des notes annexes et d'autres états et textes explicatifs qui font partie intégrante des états financiers. Ils peuvent également comprendre des tableaux supplémentaires et des informations fondées sur les états financiers ou élaborés à partir d'eux et dont on s'attend à ce qu'ils soient lus avec les états financiers. De tels tableaux et informations supplémentaires peuvent traiter, par exemple, de

³⁴ Samir MEROUANI, op-cit, p.41.

³⁵ www.journaldunet.com, site consulté le 20/02/2016, à 16 :20mn.

³⁶ www.focusifrs.com, site consulté le 22/02/2016, à 09 :42mn.

³⁷ Consulté §4 du cadre conceptuel.

l'information financière relative à des secteurs d'activité ou géographiques, ou des informations fournies sur les effets des changements de prix. Les états financiers ne comprennent pas, par contre, les rapports des administrateurs, les déclarations du président, les discussions et analyses faites par les dirigeants et autres éléments analogues qui peuvent faire partie du rapport financier ou du rapport annuel.³⁸

2.3.1.2. L'objectif du cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes. L'objectif de ce cadre est notamment :

- d'aider l'IASB à développer les futures normes comptables internationales et à réviser celles qui existent déjà ;
- d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les IAS et IFRS et à traiter de sujets qui doivent encore faire l'objet d'une norme ;
- d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes comptables internationales ;
- d'aider les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables internationales.³⁹

2.3.2. Les destinataires et les objectifs des états financiers :

2.3.2.1. Les destinataires des états financiers :⁴⁰

Les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public. Ils utilisent des états financiers afin de satisfaire certains de leurs besoins.

Parmi ces besoins, on trouve les suivants :

- **Investisseurs** : les personnes qui fournissent les capitaux à risques et leurs conseillers sont concernées par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Les actionnaires sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entreprise à payer des dividendes.
- **Membres du personnel** : les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entreprise à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi.
- **Prêteurs** : les prêteurs sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à échéance.
- **Fournisseurs et autres créanciers** : les fournisseurs et autres *créanciers* sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si les montants qui leur

³⁸ COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales ainsi que la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978, et la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, sur la comptabilité, p.20.

³⁹ Robert OBERT, Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, Revue Française de Comptabilité, N°439 Janvier 2011, p.2.

⁴⁰ Journal officiel de l'Union Européenne, règlement (ce) no 1126/2008 de la commission du 3 novembre 2008, p.09.

sont dus leur seront payés à échéance. Les fournisseurs et autres *créanciers* sont vraisemblablement intéressés par l'entreprise pour une période plus courte que les prêteurs, à moins qu'ils ne dépendent de la continuité de l'entreprise lorsque celle-ci est un client majeur.

- **Clients** : les clients sont intéressés par une information sur la continuité de l'entreprise, en particulier lorsqu'ils ont des relations à long terme avec elle, ou bien qu'ils en dépendent.
- **Les Etats et leurs organismes publics** : les Etats et leurs organismes publics sont intéressés par la répartition des ressources et, en conséquence, par les activités des entreprises. Ils imposent également des obligations d'information afin de réglementer les activités des entreprises, de déterminer les politiques fiscales et la base des statistiques du produit national ou statistiques similaires.

2.3.2.2. Les objectifs des états financiers :⁴¹

L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Les états financiers préparés dans cet objectif satisfont aux besoins communs de la plupart des utilisateurs.

Cependant, les états financiers ne fournissent pas toute l'information dont les utilisateurs peuvent avoir besoin pour prendre des décisions économiques, puisqu'ils dépeignent principalement les effets financiers des événements passés et ne fournissent pas nécessairement d'information non financière.

Les états financiers peuvent également montrer les résultats de la gestion des dirigeants ou la façon dont ils s'acquittent de leur mandat quant aux ressources qui leur ont été confiées. Ces utilisateurs qui veulent apprécier la gestion et la reddition de comptes par les dirigeants le font afin de prendre leurs propres décisions économiques. Ces décisions peuvent inclure, par exemple, la conservation ou la vente de leur participation dans l'entreprise ou la reconduction ou le remplacement des dirigeants de l'entreprise.

2.3.3. Les composants du cadre conceptuel :

Les composants du cadre conceptuel sont présentés comme suit :

- Les hypothèses de base : qui sont la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation.
- Les caractéristiques qualitatives de base des états financiers, qui sont quatre : L'intelligibilité, la pertinente, la fiabilité et la comparabilité ;
- Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable, et qui sont qualitatives et l'image fidèle ou la présentation fidèle.

2.3.3.1. Les hypothèses de base de la préparation des états financiers :

- **Comptabilité d'engagement** : les opérations sont enregistrées au moment où elles sont constatées et elles figurent dans les états financiers de l'exercice correspondant.
- **Continuité d'exploitation** : la comptabilité doit permettre d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.⁴²

⁴¹ COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales ainsi que la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978, et la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, sur la comptabilité, p.21.

2.3.3.2. Les caractéristiques qualitatives de base des états financiers :⁴³

Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Intelligibilité : L'information doit être compréhensible et claire pour un public averti et ne doit pas s'adresser aux seuls spécialistes.

Pertinence : L'information est pertinente dans la mesure où elle peut influencer des utilisateurs dans la prise de décision.

- **Importance relative** : l'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.

Fiabilité : cette qualité suppose une comptabilité sans erreur et sans biais.

- **Image fidèle** : pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente.
- **Prééminence de la substance sur la forme** : si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
- **Neutralité** : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée.
- **Prudence** : 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 les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués sans créer de réserves occultes ou de provisions excessives.
- **Exhaustivité** : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

Comparabilité : les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps et les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer et identifier les tendances de leurs situations financières.

⁴² Moussa HAMAM, Comptabilité générale selon le SCF et les normes IFRS, Tome1, Édition le Savoir, 2011, p.102.

⁴³ Georges LANGLOIS, Micheline FRIEDERIC, Manuel de comptabilité approfondie ; évaluation des éléments du patrimoine, Édition Berti, 2011, p. .

2.3.3.3. Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable :⁴⁴

Célérité : l'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. La direction peut avoir à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prises de décisions économiques.

Rapport coût/avantage : le rapport coût/avantage est une contrainte générale plutôt qu'une caractéristique qualitative. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire.

Equilibre entre les caractéristiques qualitatives : en pratique, la recherche d'un équilibre ou d'un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel.

Image fidèle / présentation fidèle :

Les états financiers sont fréquemment décrits comme donnant une image fidèle ou une présentation fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise. Bien que le présent Cadre ne traite pas directement de ces concepts, l'application des principales caractéristiques qualitatives et des dispositions normatives comptables appropriées a normalement pour effet que les états financiers donnent ce qui généralement s'entend par image fidèle ou présentation fidèle de cette information.

2.4. Les concepts de base :

Les concepts de base de l'IASB regroupent un ensemble des définitions des éléments et de règles de comptabilisation et d'évaluation de ces éléments à partir desquels les états financiers sont préparés, et ainsi traitent les concepts de capital et de maintien du capital.

2.4.1. Les éléments des états financiers :

2.4.1.1. Les éléments liés à l'évaluation de la situation financière :

Actifs : un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise. L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise.⁴⁵

Passifs : 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. Une distinction doit être faite entre une obligation actuelle et un engagement futur.⁴⁶

⁴⁴ COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales ainsi que la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978, et la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, sur la comptabilité, p.p.26.27.

⁴⁵ Catherine MAILLET-BAUDRIER, , Édition Berti, p.34.

⁴⁶ Idem, p.35.

Capitaux propres : l'intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs d'après déduction de ses passifs (externe).⁴⁷

2.4.1.2 .Les éléments liés à l'évaluation de la performance :⁴⁸

Produits : 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 autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

Charges : 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.

2.4.2. La comptabilisation des éléments composants des états financiers :

Selon les critères de comptabilisation de l'IASB, un article qui satisfait à la définition d'un élément doit être comptabilisé si :

- Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira qui à l'entreprise ou en proviendra ;
- Il a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.⁴⁹

2.4.3. L'évaluation des éléments constituant des états financiers

2.4.3.1. Coût historique demeure, mais la notion de juste valeur prime. Les valeurs d'entrées doivent être valorisées à la juste valeur de la contre partie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition, et non en coût historique. En effet, les normes IAS/IFRS s'adressent essentiellement aux investisseurs qui veulent savoir « combien valent les actifs » plutôt que « quel était leur valeur »

2.4.3.2. Coût actuel correspond au montant de trésorerie ou équivalent de trésorerie qu'il faudrait payer pour un actif ou qu'il faudrait régler à la date du calcul financier pour un passif.

2.4.3.3 .Valeur de réalisation (de règlement) représente le montant de trésorerie qui pourrait être obtenu à la date du calcul financier en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leurs valeurs de règlement non actualisés, que l'on s'attend à payer pour éteindre des passifs dans les cours normal de l'activité.

2.4.3.4. Valeur actualisée représente pour les actifs les valeurs nettes futures de trésorerie et pour les passifs la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité.⁵⁰

⁴⁷ Art, Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 74.

⁴⁸ Ali SAHRAOUI, Comptabilité financière, Édition Berti, 2011, p.22.

⁴⁹ Stéphane BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, op.cit, p.60.

⁵⁰ Catherine MAILLET-BAUDRIER, p.13.

2.4.4. Les concepts de capital et de maintien du capital :

2.4.4.1. Le concept financier du capital : c'est l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entreprise.

2.4.4.2. Le concept physique du capital : c'est la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entreprise, fondée par exemple sur les unités produites par jour.

2.4.4.3. Le concept de maintien du capital : il s'intéresse pour sa part à la façon dont une entreprise définit le capital qu'elle cherche à maintenir. Il fournit le lien entre les concepts de capital et de résultat parce qu'il fournit le point de référence pour l'évaluation du résultat.⁵¹

Section 3 : Présentation de la norme comptable internationale IAS2 :

A partir de cette section nous allons présenter l'objectif et le champ d'application de la norme comptable internationale IAS2, ensuite les différentes définitions comptables de la norme, les méthodes d'évaluations et de détermination des coûts de la norme IAS 2, et comment doit être présenté dans les états financier.

3.1. Objectif de la norme :

L'objectif d'IAS 2 est de prescrire le traitement comptable des stocks. IAS 2 donne des commentaires sur :

- la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toutes dépréciations jusqu'à la valeur nette de réalisation ;
- les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.⁵²

3.2. Champ d'application :

La présente norme s'applique à tous les stocks, sauf:

- aux travaux en cours générés par des contrats de construction, y compris les contrats directement connexes de fourniture de services (voir IAS 11 *Contrats de construction*);
- aux instruments financiers (voir IAS 32 Instruments financiers: présentation et IAS 39 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation); et
- aux actifs biologiques relatifs à l'activité agricole et à la production agricole au moment de la récolte (voir IAS 41 Agriculture);

La présente norme ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par:

- les producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le résultat de la période au cours de laquelle la variation est intervenue;⁵³
- les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur, diminués des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur

⁵¹ Stéphane BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, op.cit, p.61.

⁵² Journal officiel de l'Union Européenne, règlement (ce) no 1126/2008 de la commission du 3 novembre 2008, p.22.

⁵³ §3a

diminués des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées dans le résultat de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.

À certains stades de la production, les stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.

Les courtiers arbitragistes sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice des fluctuations de prix ou de la marge du courtier arbitragiste. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, ils ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.⁵⁴

3.3. Définitions comptables :

3.3.1. Les stocks : sont des actifs :

- détenus en vue de la vente 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 prestation de services.

3.3.2. 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.

3.3.3. La juste valeur est le 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.⁵⁵

3.4. Evaluation des stocks :

Les stocks doivent être évalués au plus faible coût et de la valeur nette de réalisation.

3.4.1. Coût des stocks :

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.

3.4.1.1. Coûts d'acquisition :

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

⁵⁴ Idem, p.22.

⁵⁵ Idem, p.p.22.23.

3.4.1.2. Coûts de transformation :

Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine.

Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, telles que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

3.4.1.3. Coût des stocks d'un prestataire de services :

Dans la mesure où des prestataires de services ont des stocks, ils les évaluent à leur coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et les frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.

3.4.1.4. Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques :

Selon IAS 41 Agriculture, les stocks comprenant la production agricole, récoltés par une entité à partir de ses actifs biologiques, sont évalués lors de la comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts des points de vente estimés au moment de la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente norme.⁵⁶

3.4.2. Les coûts exclus du coût des stocks :

Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus:

- montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production;
- coûts de stockage, à moins que ces coûts ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent;
- frais de commercialisation.

IAS 23 Coûts d'emprunt identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.

Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisée comme une charge d'intérêt sur la période de financement.

⁵⁶ Idem, p.p.23.24.

3.4.3. Techniques d'évaluation du coût :

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût réel.

3.4.3.1. La méthode des coûts standards retient les niveaux normaux d'utilisation des matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

3.4.3.2. La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié.⁵⁷

3.4.4. Méthodes de détermination du coût :

3.4.4.1. Eléments de stocks non fongibles : le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.

L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est le traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments de stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le résultat net.

3.4.4.2. Eléments de stocks fongibles : le coût des stocks d'éléments fongibles doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré (CMP). Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité.

3.4.5. Comptabilisation en charges :

Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. Le montant de toutes les dépréciations des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

3.5. Informations à fournir dans les états financiers :

Les états financiers doivent notamment indiquer :

- les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks ;
- la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;

⁵⁷ Journal officiel de l'Union Européenne, op.cit, p.24.

- la valeur comptable des stocks comptabilisé à la juste valeur, diminuée des coûts de vente ;
- le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période ;
- le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de période ;
- le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en réduction de la valeur des stocks comptabilisés en charges de période ;
- les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks ;
- la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.⁵⁸

Section 4 : Aperçu sur le système comptable financier :

La globalisation et l'ouverture de l'économie algérienne avec notamment la signature de l'accord d'association avec l'UE et les ajustements réalisés pour son entrée à l'OMC, ont amené l'Algérie à se doter d'un nouveau système comptable orienté essentiellement sur les nouvelles normes internationales IAS – IFRS émanant de l'IASB. Elles ont été adoptées par l'UE qui représente le principal partenaire économique de l'Algérie.

Ce nouveau référentiel comptable prend en considération la majeure partie des normes existantes en matière des IFRS, ce qui constitue un choix d'avant-garde, puisqu'il reprend les aspects liés à la définition du cadre conceptuel, les règles générales et spécifiques d'évaluation et de comptabilisation et de présentation des états financiers.

1. Présentation du système comptable financier :

1.1. Définition du système comptable financier :

La loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier stipule au niveau l'article 03 que « La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice. ».

1.2. Champ d'application du système comptable financier :

La mise en place d'une comptabilité financière s'applique à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire.

Les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publique sont exclues du champ d'application.

Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière les entités suivantes :

- Les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce ;
- Les coopératives ;
- Les personnes physiques ou morales produisant des biens et des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs ;
- Toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

⁵⁸ www.focusifrs.com, site consulté le 05/03/2016, à 18 :13mn

Les petites entités dont le chiffre d'affaires, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés peuvent tenir une comptabilité simplifiée.⁵⁹

1.3. Du cadre conceptuel, des principes comptables et des normes comptables :

Le système comptable et financier comporte un cadre conceptuel de la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment :

- Comptabilité d'engagement,
- Continuité d'exploitation ;
- Intelligibilité ;
- Pertinence ;
- Fiabilité ;
- Comparabilité ;
- Coût historique ;
- Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

1.3.1. Le cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables, 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.

1.3.2. Les normes comptables :

Les normes comptables fixent :

- Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits ;
- Le contenu et le mode de présentation des états financiers

Les opérations résultant des activités de l'entité sont enregistrées dans des comptes dont la nomenclature, le contenu et les règles de fonctionnement sont définis par voie réglementaire.⁶⁰

1.4. L'organisation de la comptabilité selon le S.C.F. :

- La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.
- La comptabilité est tenue en monnaie nationale.
- Les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaires en qualité et en valeur sur la base d'examens physiques et de recensements de documents justificatifs.
- Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif, ni entre un élément de charge et un élément de produit, sauf si cette compensation est

⁵⁹ Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, p.03.

⁶⁰ Idem, p.p.03.04.

effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si, dès l'origine, il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif de charges et de produits simultanément ou sur une base nette.

- Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.
- Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.
- Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre.
- Les entités soumises à la présente loi tiennent des livres comptables qui comprennent un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les petites entités.
- Le livre journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés par le président du tribunal du siège de l'entité.
- Les entités soumises à une comptabilité financière simplifiée tiennent des journaux de recettes et de dépenses et doivent conserver les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.
- Les livres comptables cotés et paraphés sont tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge.⁶¹

1.5. Nomenclature des comptes et états financiers préconisés par le S.C.F. :

1.5.1. Nomenclature des comptes selon le S.C.F. :⁶²

- Le SCF Algérien laisse une certaine marge de manœuvre pour les entreprises par rapport à la nomenclature des comptes en fonction des besoins internes tel que stipulés au niveau des articles **311-1** et **312-3** :

311-1. Chaque entité établit au moins un plan de comptes adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement de l'enregistrement des mouvements comptables.

Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classe. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- des classes de comptes de situation ;
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

312-3. les classes 0, 8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leur place dans les comptes des classes de 1 à 7.

Un suivi permanent des engagements financiers hors bilan constitue une obligation ; la situation de ces engagements en fin de période figure dans l'annexe des états financiers.

⁶¹ Idem, p.p.04.05

⁶² Moussa HAMAM, Comptabilité générale selon le SCF et les normes IFRS, Tome1, Édition le Savoir, 2011, p. .

- En parallèle à ce laisser-faire interne à l'entreprise, le SCF Algérien a mis en place un cadre comptable obligatoire tel qu'énoncé dans les articles **312-1 et 312-2**.

312-1. Un résumé du plan de comptes, présentant pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres, constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille sauf dispositions spécifiques les concernant.

A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins.

Une nomenclature de comptes à trois chiffres ou plus est également proposée.

312-2. les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan.

Le cadre comptable de ses comptes de bilan est le suivant :

- Classe 1 Comptes de capitaux
- Classe 2 Comptes d'immobilisations
- Classe 3 Comptes de stocks et encours
- Classe 4 Comptes de tiers
- Classe 5 Comptes financiers
- Classe 6 Comptes de charges
- Classe 7 Comptes de produits

1.5.2. Etats financiers préconisés par le S.C.F. :

Les entités entrant dans le champ d'application de la présente loi établissent au moins annuellement des états financiers.

Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité.

Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (04) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

Les états financiers fournissent des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent.

L'annexe comporte des informations comparatives sous forme narrative descriptive et chiffrée.⁶³

Les états financiers ce comptent au nombre de cinq :

1.5.2.1. Le bilan : selon l'article **220-1**. Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif.

1.5.2.2. Le compte de résultat : D'après l'article suivant du journal officiel n°19 nous avons :

230-1. Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte.

⁶³ Loi n° 07-11 du journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit, p.05.

1.5.2.3. Le tableau des flux de trésorerie (méthode directe et indirecte) :

240-1. Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

1.5.2.4. L'état de variation des capitaux propres :

250-1. L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

1.5.2.5. L'annexe des états financiers

260-1. L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- Les règles et les méthodes comptables adoptés pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée) ;
- Les compléments d'informations nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau du flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;
- Les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions ;
- Les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.⁶⁴

⁶⁴ Journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit., p-p.19-23.

Conclusion :

Dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux, la comptabilité financière doit être elle aussi internationale afin d'harmoniser les outils comptables, moyens de pilotage interne de l'entreprise et de les amener à fournir une information financière normalisée, comparable et fiable auprès des investisseurs.

La normalisation comptable internationale a pour objet d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs. Donc, la normalisation comptable internationale s'impose de plus en plus à l'ensemble des pays du monde dans le cadre de la mondialisation des échanges économiques et de son financement.

Cependant ces normes comptables sont établies pour rapprocher les modalités des pratiques comptables, afin de fournir des informations financières fidèles reflètent la réalité des entreprises, et pour permettre la comparaison des états financiers de ces entreprises ; parmi ces normes la norme IAS qui est pour la prescription le traitement comptable des stocks à partir de la détermination du coût et l'évaluation des stocks.

L'Algérie n'est pas en reste, puisqu'elle fait partie de cet ensemble économique s'ouvrant au mode de fonctionnement d'une économie qui devrait s'accommoder à des conditions imposées aux entreprises en matière de normalisation comptable et de présentation des états financiers.

Ce nouveau système comptable s'inspire directement des normes comptables mis en application par un cadre législatif et réglementaire conformément au projet d'une loi comptable relative au système comptable des entreprises, un décret porte l'approbation du cadre conceptuel de la comptabilité et d'un arrêté du ministère des finances porte les règles d'évaluation et comptabilisation ainsi la nomenclature des comptes.

Ce référentiel met en évidence les aspects comptables pour l'évaluation et la comptabilisation des éléments des états financiers, en particulier les stocks qui présente l'objet de notre recherche.