

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEUR DE COMMERCE

Mémoire de master en sciences commercial

Option : Comptabilité et finance

Thème :

LA DIVERGENCE ENTRE LE SCF ET LES NORMES
INTERNATIONALE IAS/IFRS

Cas : AGENOR SPA

Présenté par :

Mr. KHALDI Yasser

Sous la direction de :

Pr. DAHIA Abd-el.Hafid

Lieu de stage : -AGENOR SPA- l'Entrée Mohamed Belkacemi, ex. Ravin de la
Femme sauvage, à Alger

Période de stage : de 01/03/2016 au 14/04/2016.

Année Universitaire 2015-2016

DEDICACES

À mes parents,

À mes frères Hamza, Brahim et Ridha,

À ma sœur Dalale,

À mon oncle Abd-El Hamid,

À mon oncle Abd-Errahman,

À mon oncle Mohamed-Saleh,

À mon oncle Nour-Eddine

À tous mes proches.

Remerciements

Je tiens avant tout à remercier le bon Dieu de m'avoir donné toute la force nécessaire à la réalisation de ce travail.

Mes sincères remerciements s'adressent à mes parents qui m'ont soutenu tout au long de mon cursus, à mes frères, ma sœur et à tous les membres de ma famille.

Un grand merci à Mr. DAHIA Hafid, mon Directeur de recherche, à qui je tiens à témoigner toute ma reconnaissance pour son aide, ses encouragements et tout le temps qu'ils m'a accordé.

Je remercie également Mr. SAHBI, Mr. AOMAR, Mr. MESSAADI et toutes les personnes m'ayant permis d'achever ce mémoire, en partageant avec moi leurs connaissances et informations.

Table des matières

Remerciement	
Dédicace	
Table des matières.....	I
Liste des tableaux.....	IV
Liste des schémas.....	V
Liste des abréviations.....	V
Liste des annexes.....	VI
Introduction.	A
<i>CHAPITRE 1 : Les normes international IAS/IFRS.....</i>	01
SECTION I : L'harmonisation comptable.....	02
1. Le contexte comptable international.	02
1.1 Evolution de la comptabilité dans le monde.....	02
1.2 La nécessité d'unifier les règles comptables au niveau international.....	05
2. Vue sur les concepts : Harmonisation – Normalisation – Standardisation.	06
3. Le système continental ou modèle latin.	07
SECTION II : études et présentation des normes internationales de comptabilité.....	08
1. Définition et types de normes.....	08
1.1 définitions	08
1.2 types de normes.....	09
2. Cham d'application des normes.	10
3. Présentation des normes IAS/IFRS.	11
SECTION III : objectifs des normes internationales et environnement économique.	38
1. Cadre conceptuel.	38
1.1 L'intelligibilité	38
1.2 La comparabilité.....	38
1.3 Pertinence.....	38

1.4 Fiabilité.....	38
2. Objectifs des normes comptables et financières.	39
3. Conclusion	42
CHAPITRE 2 : La divergence entre le SCF et normes internationale IAS/IFRS.	43
SECTION I : présentation du SCF.	44
1. Situation comptable avant le nouveau système comptable.	44
2. La nécessité d'un nouveau système comptable en Algérie.	47
3. Présentation et étude du SCF.	47
3.1. Texte régissant le SCF.....	48
3.2. Présentation des classes selon le SCF.....	49
3.3. Règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges, des produits.....	51
4. Présentation des états financiers.....	53
4.1 Le bilan.....	53
4.2. Le compte de résultat.....	54
4.3. Le tableau de flux de trésorerie.....	55
4.4. L'état de variation des capitaux propres.....	56
4.5. L'annexe des états financiers.....	56
SECTION II : La divergence dans le cadre conceptuel.	57
1. Comparaison au niveau du cadre conceptuel IAS/IFRS, SCF.....	57
2. comparaison états financiers IAS/IFRS, SCF.....	58
3. La divergence du nouveau système comptable financier et les normes IFRS	60
SECTION III : divergence dans les règles d'évaluation et de comptabilisation.	62
1. Consolidation-Regroupement d'entités.	62
1.1. La consolidation des comptes selon les normes IAS/IFRS.....	62
1.2. La consolidation des comptes selon le SCF.....	63
2. Impôts différés.	66
2.1. Les cas d'impôt différé selon IAS 12.....	66
2.2. Les cas d'impôt différé actif selon le système comptable financier.....	67

3. Contrats de location financement.	69
4. Conclusion	72
CHAPITRE 3 : Etude de cas « EPE AGENOR SPA ».	73
SECTION I : présentation de l'entreprise.	73
SECTION II : La divergence entre les modalités d'application des IFRS et le SCF.	81
2.1. Evaluation des immobilisations et des actifs non courants.....	82
2.2. Les pertes de valeur sur stocks constatées.....	86
2.3. Créances clients.....	89
2.4. Les avantages au personnel.....	81
2.5. Tableau des flux de trésorerie «TFT ».....	93
2.6. Conclusion.	94
Conclusion général	95
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXES	
Résumé	

Liste des tableaux

N° Tableaux /N° Chapitre	Titre	Page
1/1	Etapes de l'harmonisation européenne par directives	04
2/1	Types et signification de normes	09
3/1	Les normes IAS/IFRS	10
4/1	Présentation des objectifs des normes comptables	39
5/2	Etat de comparaison au niveau du cadre conceptuel IAS/IFRS, SCF	57
6/2	Etat de comparaison états financiers IAS/IFRS, SCF	59
7/3	Evaluation des immobilisations et des actifs non courants selon le SCF	79
8/3	Dotations des amortissements de l'exercice 2015 des immobilisations corporelles selon le SCF	80
9/3	Evaluation de bâtiment administratif selon le SCF	81
10/3	Evaluation de bâtiment administratif selon les IAS/IFRS	82
11/3	Evaluation des immobilisations et des actifs non courants selon les IAS/IFRS	82
12/3	Les provisions sur stocks	83
13/3	Les dotations des créances clients	86
14/3	L'indemnité de départ à la retraite par entité	88
15/3	Les provisions pour congé (ICA)	89
16/3	Le tableau de flux de trésorerie	91

Liste des schémas

N ° Schémas/N ° Chapitre	Titre	Page
1/1	Caractéristiques et règles : Harmonisation-Normalisation-Standardisation	06
2/2	L'actif non courant	53
3/2	L'actif courant	54
4/2	Le passif non courant	54
5/2	Le passif courant	55

Liste des abréviations

IFRS	International Financial Reporting Standards
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
SPA	Société Par Actions
SCF	Système comptable financier
PCN	Plan comptable national
LIFO	Last In First Out
AGENOR	ArGENt et OR
CNC	Conseil National de la Comptabilité

CGCI	Caisse de Garantie des Crédits d'Investissements
IDR	Indemnité de Départ en Retraite
ICA	Indemnité de Congés Annuels
TFT	Tableau de flux de trésorerie

Liste des annexes

N° Annexe	Titre
01	Bilan de 2015
02	Compte de résultat 2015
03	Tableau des immobilisations incorporelles
04	Tableau de flux de trésorerie TFT 2015

Introduction générale

Les Entreprises multinationales sont soumises pour l'établissement de leurs états financiers aux principes et règles comptables nationales et à l'environnement juridique, fiscal et financier propre aux pays dans lesquels elles sont implantées. Pour vaincre cette menace, ces firmes multinationales ont poussé à l'adopter des normes comptables internationales destiné d'une part à harmoniser les règles d'évaluation et d'enregistrement d'opérations comptables particulières et à favoriser la comparabilité des comptes sociaux dans l'espace et dans le temps.

Les Entreprises évoluent dans un paysage économique caractérisé par une internationalisation et une globalisation des marchés financiers. Donc, la mise en place d'un environnement comptable et financier harmonisé est nécessaire pour assurer une comparabilité des comptes des sociétés de pays différents. C'est pour cette raison que les normes comptables internationales ont été élaborées.

L'harmonisation comptable a été appliquée par la quasi-totalité des pays, indispensables pour les pays développés pour la cotation de leurs entreprises en bourse, elle permet de mettre à la disposition des investisseurs, l'information sur la situation des entreprises sur le marché financier. Les pays en voie de développement comme l'Algérie, dont les économies sont inadaptées au nouveau référentiel comptable international, se sont trouvés contraints de converger vers le nouveau système et ce malgré l'absence de structures adaptées telles que les marchés financiers et des entreprises de taille.

L'Algérie depuis son indépendance a appliqué trois modèles comptables :

Le premier modèle hérité du pays colonisateur "Plan comptable général 1957" a duré 13 années.

Le deuxième modèle conçu au niveau national par un groupe de travail algérien, soutenu par des experts étrangers, a été élaboré sur instruction des pouvoirs publics afin de mettre à la disposition de l'organe de planification, des données agréables et contrôlables. Il a été pratiqué pendant 35 années.

Le troisième système comptable, ordonné en 2007 et appliqué en 2010, a remplacé le plan comptable national. Il a été conçu par un groupe de travail français en référence au système comptable universellement appliqué avec convergence aux normes internationales de comptabilité IAS/IFRS.

Le nouveau système comptable et financier a intégré dans son application tous les partenaires : entreprises, Etat et professionnels avec le tracé d'un modèle de passage obligatoire.

Ce travail a pour finalité de répondre à la problématique suivante :

- ✓ Quel est l'impact de la divergence entre le SCF et les normes internationales IAS/IFRS ?

Questions secondaires

- Que signifie l'harmonisation, comment est-elle appliquée et quelle est son objectif ?
- Quelles sont les divergences dans l'application des règles comptables entre le SCF et les normes IAS/IFRS ?
- Comment l'application des normes IAS/IFRS influe sur l'entreprise ?

Hypothèses

- ✓ L'harmonisation est l'unification des règles comptables, afin d'interpréter l'information financière créée par toutes les entreprises du monde de la même façon.
- ✓ Les divergences entre les normes IAS/IFRS sont : divergence dans les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisations.
- ✓ L'application des normes IAS/IFRS permet à l'entreprise d'avoir une image fidèle de son patrimoine et une traçabilité de ses états financiers afin de pouvoir réaliser une comparaison significative avec le reste des entreprises.

Objectifs de recherche

L'étude menée dans ce travail a pour but de prendre connaissance de la divergence entre le SCF et les normes de la comptabilité internationale IAS/IFRS. A l'issue de cette étude, nous espérons en déduire des conclusions accompagnées de suggestions pouvant être exploitées pour améliorer l'information produite par le système comptable financier de l'entreprise.

Méthodologie de la recherche

Afin d'atteindre l'objectif cité ci-dessus, l'approche utilisée est une approche mixte qui regroupe l'approche descriptive, analytique et comparative.

L'approche descriptive est utilisée dans la présentation d'un cadre théorique de l'étude, dans la mesure où une revue de littérature des spécificités des normes et des textes réglementaires extraits du Journal Officiel De La République Algérienne et de l'instruction ministérielle sera examinée afin de pouvoir ressortir des aperçus.

L'approche analytique dans le sens où nous avons essayé de connaître davantage la situation financière de l'entreprise, et ceci en se servant des états financiers qui nous ont été fournis par l'entreprise d'accueil.

L'approche comparative quant à elle est utilisée dans le sens où nous avons essayé de connaître l'impact de la divergence entre le SCF et les normes internationales.

Plan

Notre travail est scindé en trois chapitres dont un chapitre pratique que nous présentons comme suit :

- **CHAPITRE 1** : Les normes internationales IAS/IFRS ;
- **CHAPITRE 2** : La divergence entre le SCF et les normes internationales IAS/IFRS ;
- **CHAPITRE 3** : Etude de cas : « AGENOR SPA ».

Ainsi, dans le premier chapitre, nous présenterons une image sur la normalisation comptable.

Le deuxième chapitre intitulé « la divergence entre les normes IAS/IFRS », sera consacré quant à lui à la présentation du nouveau système comptable et financier, ainsi que la revue des divergences dans le cadre conceptuel et dans les règles d'évaluation et de comptabilisation.

Enfin, le troisième chapitre qui sur l'étude d'un cas pratique, se penchera sur l'étude de l'impact de la divergence entre les normes IAS/IFRS et le système comptable financier Algérien.

CHAPITRE 1
LES NORMES INTERNATIONAL
IAS/IFRS

CHAPITRE 1 : LES NORMES INTERNATIONAL

IAS/IFRS

L'un des phénomènes les plus marquants de l'économie actuelle est la montée en puissance de la finance internationale dans un contexte de globalisation. De ce fait, l'industrie financière suit un processus d'interconnexion des marchés de capitaux tant au niveau national qu'au niveau international, conduisant à l'émergence d'un marché unifié à l'échelle planétaire. Les transactions menées sur les marchés monétaires et financiers internationaux enregistrent une croissance sans précédent. La transparence devient alors un facteur-clé de l'efficacité des marchés de capitaux. Dans ce contexte de mondialisation, l'harmonisation internationale, ou encore la réduction des différences entre réglementations comptables nationales, est devenue un enjeu pour les entreprises, cette harmonisation leur permettra notamment d'accéder à tous les marchés financiers sans avoir à établir un jeu de comptes particulier pour chaque place financière. Pour faire face à cette conjoncture économique, l'Union européenne (UE) a décidé qu'il était crucial d'améliorer la compétitivité de l'Europe notamment grâce à l'adoption d'un nouveau référentiel comptable commun pour la production des informations comptables des sociétés cotées.

Concrètement, depuis janvier 2005, les normes IAS/IFRS sont devenues la base d'établissement des comptes consolidés de toutes les sociétés cotées en Bourse. Cette adoption a concrétisé un changement majeur du paysage comptable justifiée par une nouvelle philosophie d'estimation et de valorisation de la performance financière des entreprises. Les normes cadres des IFRS qui définissent les grands modes de présentation des comptes, d'évaluation et d'information financière l'exigent. En effet, ce changement a induit à une nouvelle réflexion stratégique en matière de communication financière, modifiant les systèmes d'information au sein des groupes, et changeant les techniques de mesure et d'évaluations des actifs et des passifs, ayant des impacts sur les ratios financiers. La juste valeur a remplacé le coût historique et la substance économique a substitué la forme juridique ... etc.

L'harmonisation a été confiée à un organisme privé indépendant (IASB, IASB), ayant pour tâche de rassembler les différents systèmes en uniformisant et en limitant les procédures et les règles par le biais des normes élaborées en ce sens.

SECTION I : L'harmonisation comptable

Cette première section présentera le contexte comptable international à ses différentes formes et ses principaux caractéristiques d'un premier volet, puis elle abordera les concepts : harmonisation, normalisation, standardisation et puis le système continental ou modèle latin

1. Le contexte comptable international

Le contexte économique a changé de visage depuis le début du 20^{ème} siècle. Sous l'impulsion facteurs politiques, technologiques et financiers, les échanges internationaux se sont développés au niveau mondial¹, et comme l'Algérie fait partie de cet ensemble économique, elle doit faire accommoder des conditions imposées aux entreprises en matière de normalisation comptable et de présentation des états financiers.

1.1 Evolution de la comptabilité dans le monde

Dans la période qui a encadré la seconde guerre mondiale, la comptabilité a profité des progrès des techniques et des sciences de l'information, des technologies informatiques, des sciences du comportement, des méthodes quantitatives ... etc. Ce qui a encouragé le développement de deux modèles comptable : un modèle anglo-saxon s'appuyant sur n ensemble de normes élaborées par des professionnels, ou les marchés financiers ont structuré la pensée en matière de pratiques comptables et/ou la loi fiscale n'a qu'une influence extrêmement limitée. Les comptes publiés sont donc établis non pas dans un objectif fiscal o juridique, mais avec le but de transcrire une image fidèle de la réalité économique, principalement à destination des actionnaires et un modèle continental (Europe) s'appuyant sur les plans comptables édictés par les pouvoirs publics ou la comptabilité a longtemps été inspirée d'une vision patrimoniale de l'entreprise et s'est développée sous l'emprise de la fiscalité en matière d'évaluation et de présentation des informations.²

Démarche suivie dans le cadre de l'harmonisation Européenne

Dans le but de créer un espace politico-économique capable de contrecarrer la puissance des Etats Unis en pleine évolution, les Européens tentent la première alternative d'harmonisation de la comptabilité.

¹ Françoise Pierrot. Les normes comptables internationales Et le reporting de la performance. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.CD-Rom. <halshs-00558242>.

² ROBERT Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Editions Dunod 2^{ème} édition, Paris, 2004, P50.

Cette alternative tire ses origines des résolutions du Traité de Rome en 1957 qui retrace la première esquisse d'intégration économique dont l'harmonisation de la comptabilité, constitue un de ses fondements non pas par l'imposition des règles strictes à tous les membres mais par la limitation des écarts existants entre eux.

Pour atteindre cet objectif, l'Union Européenne dispose de deux instruments juridiques pour l'introduction des règles communes : les directives et les règlements ; l'option de la 4ème et la 7ème directive a été retenue.

Remarque :

1. Les directives sont des instruments juridiques adoptés par le Conseil et le Parlement ou par la Commission seule. Elles ont pour but l'harmonisation des législations des États membres. Elles laissent à ces derniers toute la latitude pour atteindre les objectifs qu'elle fixe. En général, elles précisent le délai dans lequel le/ou les États membres concernés devront les transposer dans leur législation interne.

2. Règlement : Il constitue l'instrument juridique par lequel se manifeste le pouvoir législatif de la Communauté. Il se caractérise par sa portée générale et la circonstance qu'il est directement applicable fait qu'il s'insère dans les ordres juridiques des États de l'Union qui sont contraints de prendre toutes les mesures de droit interne que nécessite son application. Ils sont obligatoires en tous leurs éléments.¹

3. **La 4ème directive²** : Directive du Conseil Européen du 25/07/1978 N° 78/660/CEE, son élaboration a pris une dizaine d'années; elle a pour objectif la préparation des comptes annuels de certains types de sociétés (sociétés de capitaux) en privilégiant la protection des intérêts des associés et des tiers sans pour autant donner le même privilège aux investisseurs. Elle impose aux sociétés concernées l'établissement des états financiers suivants : Bilan, Compte de résultat, accompagné des annexes obligatoires et d'un rapport de gestion contenant les informations nécessaires qui touchent l'activité.

4. **La 7ème Directive³** : Directive du conseil Européen du 13/06/1983 N° 83/349/CEE, elle traite essentiellement de l'établissement des comptes consolidés.

Le nombre important des sociétés travaillant sous la même égide et dans des régions différentes doivent rassembler leurs états financiers afin que l'information financière soit divulguée aux tiers et aux associés dans son ensemble.

¹ Serge Brando Dictionnaire du droit privé

² Quatrième Directive 78/660/CEE du conseil du 25/07/78, source : eur.lex-europa-en

³ Septième Directive 83/349/CEE du Conseil le 03/06/83, Source : eur.lex-europa-en

De même la directive pousse les législations nationales en matière de consolidation des comptes à préciser les règles de comptabilité et d'équivalence de l'information financière par ce qui suit :

- Conditions d'établissement des comptes consolidés (sect. 2 art.1 à 15).
- Mode d'établissement des comptes consolidés (section 2 art. 16 à 35).
- Rapport consolidé de gestion (sect. 3 art. 36).
- Contrôle des comptes consolidés (sect. 4 art. 37 et 38).
- Obligation de présenter des comptes consolidés (sect. 5 art. 40).

Le délai arrêté à l'application de cette directive a été fixé à la fin de l'année 1985.

Tableau 1 : Etapes de l'harmonisation européenne par directives

4ème Directive	1971 : Lancement du Projet 1978 : Publication au JOCE 1978-1991 : Délai d'application selon Pays
7ème Directive	1983 : Publication au JOCE 1985-2005 : Délai d'application selon Pays

Source : S. Benabdallah. »Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS observation et compréhension des choix effectifs par les groupes Français" Thèse de Doctorat Institut d'administration des entreprises universitaires de Nice – Sophia Antipolis, Octobre 2008, p.25.

Apparition d'organismes normalisateurs :

Création de l'IASC :

Constituant l'un des moyens privilégiés de l'interprétation économique prévue par le Traité de Rome, l'harmonisation comptable ayant pour objectif de clarifier les informations produites par toutes les sociétés de la communauté européenne, fondé sur une philosophie continentale, ne laissant place aux professionnels, a poussé les anglais¹ à la création de l'IASC.

Cette création est accompagné par des premières normes (IAS) de références en mesure d'orienter les normes nationales dans le temps.

¹ Créateur de l'IASC Henry BENSON.

Création de l'IASB¹ :

Successeur de l'IASC, l'IASB est un organisme privé dont le siège est à Londres, cette structure est sous tutelle de l'Internationale Accounting Standards Committee Foundation et a la forme d'une entité à but non lucratif, composée de vingt-neuf membres appelés Trustees.

Depuis l'année 2001(1/04) les normes établies seront appelées IFRS, celle qui ont été élaboré avant cette date restent intitulées IAS.

L'IASB dépend de la fondation du comité international de normalisation comptable (IASCF) qui a pour objectif :

- Développer dans l'intérêt général un ensemble unique de normes comptables de haute qualité, compréhensible et applicable en pratique, requérant une information de haute qualité, transparente et comparable dans les états financiers afin d'aider les acteurs du marché de capitaux mondiaux dans la prise de décision économique.

- Promouvoir l'usage et l'application des normes établies.

- Contribuer à la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales vers des solutions de haute qualité.

Afin d'atteindre les objectifs fixés l'IASCF s'est doté d'un ensemble de structures et de méthodes de fonctionnement.

1.2 La nécessité d'unifier les règles comptables au niveau international**Evolution des marchés financiers :**

La croissance et la globalisation des activités des entreprises ont provoqué un accroissement des acquisitions de sociétés étrangères, ainsi qu'un gonflement des besoins financiers qui a été à l'origine du développement récent des marchés internationaux de capitaux. Cette dimension internationale toujours croissante a mis en évidence le fait que la comptabilité, outil de communication, diffère par son contenu et ses modalités d'application, d'un pays à l'autre. Ces différences peuvent provoquer des inefficiences, des opportunités manquées et des distorsions dans le comportement économique² cela rend plus nécessaire que jamais la convergence des normes comptables nationales et la création de normes internationales communes.

¹ Source : extrait de "IASB" <http://Frw.wikipedia.org>

² AXEL Haller, BERNARD Raffournier, PETER Walton, Comptabilité internationale, Edition Vuibert, Paris, 1997, P2.

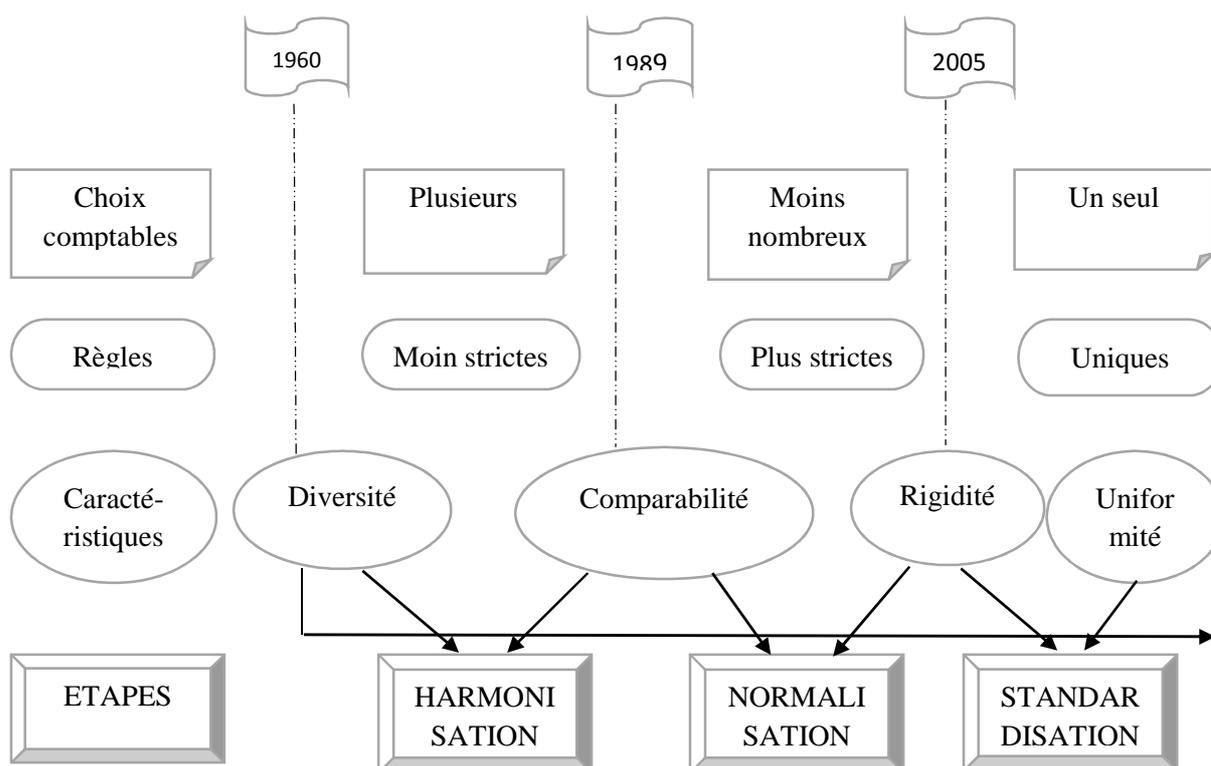
Scandales financiers

Par ailleurs, les scandales financiers qui ont frappés le monde des affaires ces dernières années, ont illustré le besoin d'avoir un référentiel objectif, connu et admis par tous. L'affaire « ENRON » par exemple, cette société américaine parmi les plus importantes, qui a cessé ses paiements en Décembre 2001 alors que les comptes consolidés de l'exercice 2000 dégageaient un résultat positif plus substantiel que celui des deux années précédentes, a fait prendre conscience (comme les autres affaires qui ont suivi) à la communauté financière et comptable de la nécessité d'aller vers une convergence mondiale de l'information financière, et d'éviter ce que l'on appelle communément « la comptabilité créative »¹.

2. Vue sur les concepts : Harmonisation – Normalisation – Standardisation

Pour mieux comprendre ces concepts, ils sont représentés par le schéma suivant :

Schéma 1 : Caractéristiques et règles : Harmonisation-Normalisation-Standardisation



Source : Elena Barbu : 40ans de recherche en harmonisation comptable internationale, P4.

¹ ROBERT Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Editions Dunod 2ème édition, Paris, 2004, P4.

3. Le système continental ou modèle latin

Dans ce modèle la législation a codifié d'une manière détaillée le cadre nécessaire à l'application de la comptabilité, ne laissant place à aucune autre interprétation, de cela le fait juridique l'emporte sur le fait économique, seul l'état est acteur dans le domaine de la normalisation comptable, les organismes professionnels ne jouent qu'un rôle secondaire par l'émission d'avis.

Dans ce système une importance prépondérante est donnée à l'instrument fiscal, d'où son influence sur les pratiques comptables, ainsi seules les charges déductibles sont comptabilisées et prises en compte dans le calcul du résultat fiscal passible d'imposition.

Les caractéristiques de ce système portent sur :

- Cadre juridique
- Pouvoir de normalisation
- Importance accordée à la fiscalité
- Le règlement comptable
- Le rôle de l'information financière

SECTION II : ETUDES ET PRESENTATION DES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE

1. Définition et types de normes

Définition n°1 :

Selon le décret 84-74 du 26/1/84 « La normalisation a pour objet de fournir des documents de référence comportant des solutions à des problèmes techniques et commerciaux concernant les produits, biens et services qui se posent de façon répétée dans des relations entre partenaires économiques, scientifiques, techniques et sociaux ». ¹

Définition n°2 :

Selon le GATT « spécification technique approuvée par un organisme reconnu à activité normative pour application répétée ou continue, dont l'observation n'est pas obligatoire ». ²

Définition n°3 :

« Les normes comptables sont des règles de comptabilité qui visent à l'amélioration des méthodes de tenue comptable et à la meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle. Les normes comptables comportent des principes, des règles et des méthodes intégrés dans un référentiel comptable ». ³

Définition n°4 :

Selon le guide ISO-CE « Document, établi par consensus et approuvé par un organisme reconnu, qui fournit, pour des usages communs et répétés, des règles, des lignes directrices ou des caractéristiques, pour des activités ou leurs résultats, garantissant un niveau d'ordre optimal dans un contexte donné ». ⁴

¹ Source : [http : /www.cerm.fr/cerm/presentation](http://www.cerm.fr/cerm/presentation)

² Idem.

³ Source : <http://www.traderfinance.fr>

⁴ Ibid.

Types de normes :**Tableaux n°2** : Types et signification de normes

Normes	Signification
Normes de base	Aussi appelée normes fondamentales, elles présentent les grandeurs, unités et systèmes universels. La statistique.
Normes de produit	Pour un produit donné, elles définissent ses caractéristiques principales et les méthodes d'essai permettant à vérifier que les caractéristiques optimales normalisées sont satisfaisantes.
Normes de terminologie	Elles présentent pour certains secteurs bien déterminés le vocabulaire à utiliser.
Normes génériques	Ces normes permettent de pallier l'absence d'une norme produit pour répondre aux exigences des directives « nouvelle approche ». Elles définissent les caractéristiques principales et les méthodes d'essai permettant de vérifier que ces caractéristiques optimales normalisées sont satisfaisantes.
Normes d'essai	Elles définissent les méthodes et moyens d'analyse d'essai : les méthodes d'échantillonnage.
Normes de service	Elles définissent les devis contrat types, les appels d'offres, les conditions de livraison et d'entreposage, la documentation technique, accompagnant le produit, les guides de mise en œuvre.
Normes de fonction	Elles définissent : la gestion et l'assurance de la qualité, la maintenance, l'information.

Source : <http://www.cerm.fr/cerm-presentation>

2. Champ d'application des normes

Les normes IFRS s'appliquent à tous les États qui le souhaitent. Le principal utilisateur de ces normes demeure l'Union européenne puisque le règlement CE 1606/2002 de l'U.E. impose à toutes les sociétés cotées publiant des comptes consolidés d'établir des états financiers dès le 1er janvier 2005 en I.A.S. / I.F.R.S. L'application du référentiel comptable devient alors obligatoire dès le 1er janvier 2005 et le 1er janvier 2007 pour les sociétés ayant seulement des titres cotés autres que des actions. Cette adoption a également pu avoir des effets d'entraînements car de nombreux pays à l'image de l'Arménie, de l'Égypte, ou de l'Ukraine... utilisent déjà (comme l'U.E.) en totalité ou en partie le référentiel international. En France, les groupes non cotés peuvent aussi, au choix, opter pour les normes ou conserver les règles françaises applicables aux comptes consolidés (CRC99-02).¹

3. Présentation des normes IAS/IFRS

Tableau n°3 : Les normes IAS/IFRS

La norme	La date d'entrée en vie	Résumé sur la norme
<p>IFRS 1</p> <p>Première application des normes internationales d'information financière</p>	<p>IFRS 1 publiée en novembre 2008, pour remplacer IFRS 1(2003)</p> <p>S'applique aux premiers états financiers IFRS des périodes ouvertes à compter du 1 juillet 2009.</p>	<p>Ve d'ensemble à l'intention d'une entité qui adopte les IFRS pour la première fois, pour préparer ses états financiers annuels de l'exercice clos le 31/12/2015.</p> <p>Choisir les méthodes comptables en se fondant sur les IFRS en vigueur au 31/12/2015.</p> <p>Préparer des états financiers au moins pour 2015 et 2014 et procéder au retraitement récapitulatif de l'état de la situation financière d'ouverture.</p>
<p>IFRS 2</p> <p>Paiement fondé sur des actions</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 01/01/2005.</p> <p>Les amendements découlant des améliorations des IFRS (décembre 2013) modifiant quel- que définitions, pour</p>	<p>Toutes les transactions dont le paiement est fondé sur des actions sont comptabilisées dans les états financiers au moyen d'une méthode d'évaluation de la juste valeur.</p>

¹ Source : https://fr.International_Financial_Reporting_Standards.

	<p>lesquels la date d'attribution est le 01/07/2014 ou une date postérieure.</p>	<p>Une charge est comptabilisée lorsque les biens ou les services sont reçus ou consommés.</p> <p>Les entités ouvertes et les entités fermées sont assujetties à IFRS 2. Cependant, dans les rares cas où la juste valeur des instruments de capitaux propres d'entités fermées ne peuvent être évaluée de manière fiable, il faut recourir à l'évaluation à la valeur intrinsèque.</p> <p>La juste valeur des instruments de capitaux propres attribués est fondée sur les prix de marché lorsqu'ils sont disponibles, et tient compte des caractéristiques et conditions spécifiques auxquelles ces instruments de capitaux propres ont été attribués. En l'absence de prix de marché, la juste valeur est estimée en utilisant un modèle d'évaluation pour déterminer ce qu'aurait été le prix de ces instruments. IFRS 2 ne précise pas le modèle d'évaluation qu'il faut utiliser.</p>
<p style="text-align: center;">IFRS 3 Regroupements d'entreprises.</p>	<p>Remplace IFRS 3 (2004), Publiée en janvier 2008, s'applique aux regroupements de périodes ouvertes à compter du 01/07/2009.</p>	<p>Etapes à suivre pour l'application de la méthode l'acquisition :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Identification de l'acquéreur - l'entité se regroupant qui obtient le contrôle de l'entreprise acquise. 2. Détermination de la date d'acquisition – la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise. 3. Comptabilisation et évaluation des actifs identifiables acquis, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise. 4. Comptabilisation et évaluation du goodwill ou d'un profit provenant d'une

		<p>acquisition à des conditions avantageuses.</p> <p>Dans un regroupement par étapes, si l'acquéreur accroît sa participation de manière à obtenir le contrôle de l'entreprise acquise, il doit réévaluer la participation qu'il détenait précédemment dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat net.</p>
<p>IFRS 4</p> <p>Contrats d'assurance</p>	<p>Exercice ouverts à compter du 1 janvier 2005.</p>	<p>Les provisions pour risque de catastrophe et les provisions pour égalisation sont interdites.</p> <p>Des informations à fournir sont exigées.</p>
<p>IFRS 5</p> <p>Actif non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2005.</p>	<p>Les actifs non courants ou les groupes destinés à être cédés détenus en vue de la vente sont évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente.</p> <p>Les actifs non courants détenus en vue de la vente ne sont pas amortis.</p> <p>Les actifs et passifs d'une filiale doivent être classés en tant que détenus en vue de la vente si la société mère s'est engagée dans un plan impliquant la perte de contrôle de la filiale.</p> <p>Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou qui est classée comme détenue en vue de la vente, et qui :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte. 2. Fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une branche d'activité ou d'une région géographique principale et distincte.

		3. Est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.
IFRS 6 Prospection et évaluation des ressources minérales	Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2006.	Elle impose la présentation d'information qui identifient et expliquent les montants générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales.
IFRS 7 Instruments financiers (information à fournir)	Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2007.	IFRS 7 exige les informations suivant : -Les informations à fournir relative à la situation financière de l'entité, y compris de l'information au sujet des actifs financiers et des passifs financiers par catégorie des informations à fournir lorsque l'option de la juste valeur est utilisée les reclassements, la décomptabilisation. -Les informations à fournir sur la performance de l'entité pour la période, y compris de l'information sur les produits, les charges, les profits et les pertes comptabilisés, les intérêts créditeurs et débiteurs, les produits de commissions et les pertes de valeur. -L'information sur les méthodes comptable et les justes valeurs de chaque catégorie d'actifs financiers et de passifs financiers. - Les informations à propos de la nature des risques découlant des instruments financiers.
IFRS 8 Secteurs opérationnels	Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2009.	IFRS 8 ne définit pas les notions de produits des activités ordinaires sectoriels, ainsi que des résultats nets sectoriels, des actifs sectoriels et des passifs sectoriels et elle n'exige pas que l'information sectorielle soit préparée conformément aux méthodes comptables adoptées pour les états financiers de l'entité.

		<p>Certaines informations à fournir doivent être présentées pour l'ensemble de l'entité, même si celle-ci n'a pas qu'un seul secteur opérationnel à présenter. Elles comprennent l'information relative à chacun des produits et services ou groupes de produits et services, les zones géographiques, les principaux clients et les jugements portés par la direction lors de l'application des critères de regroupement pour les secteurs opérationnels.</p>
<p>IFRS 9 Instruments financiers</p>	<p>Publiée en 07/2014, qui remplace IAS 39.</p>	<p>Tous les instruments financiers sont évalués à leur juste valeur, majorée ou minorée, dans le cas d'un actif financier ou d'un passif financier qui ne pas à la juste valeur par le biais du résultat net, des coûts de transaction.</p> <p>Deux catégories des instruments financier qui existe : ceux qui sont évalués au coût amorti et ceux qui sont évalués à la juste valeur.</p>
<p>IFRS 10 Etats financiers consolidés</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2013.</p>	<p>Une filiale est une entité contrôlée par une autre entité, soit mère.</p> <p>Pour que l'investisseur détienne le contrôle, il doit : 1/détenir le pouvoir sur l'entité émettrice, 2/être exposé ou avoir droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité émettrice, 3/ avoir la capacité d'utiliser son pouvoir sur l'entité émettrice pour influencer sur les rendements.</p> <p>Les états financiers consolidés sont les états financiers d'un groupe (qui inclut la société mère et ses filiales) présentés comme ceux d'une entité économique unique.</p>

<p style="text-align: center;">IFRS 11</p> <p style="text-align: center;">Partenariats</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2013.</p>	<p>S'applique à toutes les entités qui sont parties à un partenariat. Un partenariat est une entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.</p> <p>Entreprise communes : le coparticipant comptabilise les actifs qu'il contrôle, les charges et passifs qu'il engage et la quote-part des produits qu'il retire, tant dans ses états financiers individuels que dans ses états financiers consolidés.</p> <p>Coentreprises : un coentrepreneur applique la méthode de la mise en équivalence, telle qu'elle est décrite dans IAS 28, sauf si l'investisseur est un organisme de capital-risque, un fonds commun ou une société d'investissement à capital variable, et qu'il fait le choix ou est tenu d'évaluer ces participations à la juste valeur par le biais du résultat net conformément à IFRS 9 ou IAS 39 complété par certaines informations à fournir.</p>
<p style="text-align: center;">IFRS 12</p> <p style="text-align: center;">Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités.</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2013.</p>	<p>Il est nécessaire de fournir des informations dans les grandes catégories suivantes :</p> <p>Les hypothèses et jugements importants, notamment sur la manière dont le contrôle conjoint et l'influence notable ont été déterminés ;</p> <p>Les intérêts détenus dans des partenariats et entreprises associées – la nature, l'étendue et incidences financières des intérêts dans des partenariats et des entreprises associées (y compris les noms, les détails et les informations financières résumées) ainsi que les risques associés à de telles entités.</p>
<p style="text-align: center;">IFRS 13</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2013.</p>	<p>La présente norme s'applique lorsqu'une autre IFRS impose ou permet des évaluations à la juste valeur ou des informations sur l'évaluation à la juste</p>

<p>Evaluation de la juste valeur</p>		<p>valeur (telles que la juste valeur diminuée des coûts de la vente).</p> <p>La juste valeur est définie comme le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.</p> <p>Exige la présentation de diverses informations à fournir selon la nature de l'évaluation de la juste valeur.</p>
<p>IFRS 14</p> <p>Comptes de report réglementaires</p>	<p>Premiers états financiers annuels IFRS couvrant une période ouverte à compter du 1 janvier 2016.</p>	<p>Les soldes des comptes de report réglementaires sont présentés séparément dans l'état de la situation financière et les mouvements de ces soldes de comptes doivent aussi être présentés séparément dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global. Des informations spécifiques à fournir sont également requises.</p> <p>Les dispositions d'autres IFRS doivent être appliquées aux soldes des comptes de report réglementaires, sous réserve de certaines exceptions, exemptions et dispositions supplémentaires spécifiques mentionnées dans la norme.</p>
<p>IFRS 15</p> <p>Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2017, l'application anticipée est permise.</p>	<p>Selon le principe fondamental de cette norme, l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires de manière à présenter les transferts de biens ou de services au montant correspondant à la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange de ces biens ou services.</p> <p>Pour appliquer ce principe fondamental, l'entité doit suivre toutes les étapes ci-dessous.</p> <p>Étape 1 : Identifier le contrat conclu avec le client.</p>

		<p>Étape 2 : Identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat.</p> <p>Étape 3 : Déterminer le prix de transaction.</p> <p>Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation prévues au contrat.</p> <p>Étape 5 : Comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation.</p> <p>Un contrat avec un client entre dans le champ d'application de cette norme lorsque toutes les conditions sont réunies :</p> <ul style="list-style-type: none">- Le contrat a une substance commerciale (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une modification du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l'entité ou du risque qui leur est associé).- Les parties au contrat ont approuvé celui-ci.- L'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir.- L'entité peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou services à fournir.- Les parties se sont engagées à remplir leurs obligations respectives et ont l'intention de se prévaloir de leurs droits contractuels respectifs.- Il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou services qui seront fournis au client.
--	--	---

<p style="text-align: center;">IAS 1</p> <p style="text-align: center;">Présentation des états financiers</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2009.</p>	<p>Principes fondamentaux qui sous-tendent la préparation des états financiers, dont l'hypothèse de la continuité d'exploitation, la permanence de la présentation et la classification, la méthode de la comptabilité d'engagement (comptabilité d'exercice) et l'importance relative.</p> <p>Les actifs, passifs, produits et charges ne sont pas compensés, sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une autre IFRS.</p> <p>Des informations comparatives relatives à des périodes antérieures sont présentées pour les montants figurant dans les états financiers et dans les notes.</p>
<p style="text-align: center;">IAS 2</p> <p style="text-align: center;">Stocks</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.</p>	<p>Les stocks doivent être comptabilisés au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.</p> <p>Les coûts comprennent les coûts d'acquisition, les coûts de transformation (matières premières, main-d'œuvre et frais généraux) et les autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, mais non les différences de conversion de monnaies étrangères.</p> <p>En ce qui concerne les éléments des stocks qui ne sont pas fongibles (interchangeables), les coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks.</p> <p>Quant aux éléments fongibles, leur coût est déterminé en utilisant la méthode du premier entré, premier sorti (FIFO) ou celle du coût moyen pondéré. Le recours à la méthode du dernier entré, premier sorti (LIFO) n'est pas autorisé.</p>

<p style="text-align: center;">IAS 7</p> <p style="text-align: center;">Tableau des flux de trésorerie</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 1994. Le titre (en anglais) a été modifié par IAS 1(2007) et est en vigueur depuis le 1er janvier 2009.</p>	<p>Le tableau des flux de trésorerie fournit une analyse des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie au cours de l'exercice.</p> <p>Les équivalents de trésorerie comprennent les placements à court terme (qui ont une échéance inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition) qui sont facilement convertibles en un montant de trésorerie connu et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur. Cela exclut généralement les participations dans des capitaux propres.</p> <p>Les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement sont présentés séparément.</p>
<p style="text-align: center;">IAS 8</p> <p style="text-align: center;">Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.</p>	<p>Hierarchie pour le choix des méthodes comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les normes et les interprétations de l'IASB en prenant en considération tous les guides d'application pertinents publiés par l'IASB. – en l'absence d'une IFRS directement applicable, il faut rechercher les dispositions figurant dans les IFRS traitant de questions similaires et liées, et les définitions, les critères de comptabilisation et les concepts d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le Cadre conceptuel de l'information financière. – la direction peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour élaborer leurs normes comptables, d'autres documents portant sur la comptabilité et les

		<p>pratiques admises au sein du secteur d'activité.</p> <p>Une méthode comptable n'est changée que si le changement est imposé par une IFRS, ou s'il a pour résultat la présentation d'informations utiles et plus pertinentes.</p>
<p>IAS 10</p> <p>Événements postérieurs à la date de clôture</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.</p>	<p>Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers.</p> <p>Événements donnant lieu à des ajustements – les montants des états financiers sont ajustés pour refléter les événements qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période (comme le règlement, après la fin de la période, d'une action en justice).</p> <p>Événements ne donnant pas lieu à des ajustements – les montants des états financiers ne sont pas ajustés pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture (comme une baisse de la valeur de marché après la fin de la période, qui ne change pas l'évaluation des placements à la fin de la période). La nature et l'incidence de ces événements sont présentées.</p> <p>Les dividendes à l'égard des instruments de capitaux propres qui sont proposés ou déclarés après la date de clôture ne sont pas comptabilisés en tant que passifs à la fin de la période. Des informations doivent être présentées.</p>
<p>IAS 11</p> <p>Contrats de construction</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 janvier 1995.</p> <p>IAS 11 sera annulée et remplacée lors de</p>	<p>Les produits du contrat doivent comprendre le montant initial des produits convenu dans le contrat et les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance dans la mesure où il est</p>

	<p>l'adoption d'IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients.</p>	<p>probable qu'elles donneront lieu à des produits et où elles peuvent être évaluées de façon fiable.</p> <p>Les coûts du contrat comprennent les coûts directement liés au contrat concerné, les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat de manière raisonnable, ainsi que tous les autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.</p> <p>Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat (méthode de pourcentage d'avancement).</p> <p>Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable, aucun bénéfice n'est comptabilisé. Plutôt, les produits du contrat ne sont comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat qui ont été engagés et qui seront probablement recouvrables, et les coûts du contrat sont passés en charges au fur et à mesure qu'ils sont engagés.</p> <p>Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue est immédiatement comptabilisée.</p>
<p>IAS 12 Impôts sur le résultat</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 janvier 1998.</p>	<p>Les passifs et actifs d'impôt exigible de la période antérieure ou considérée sont évalués en utilisant les taux qui ont été adoptés ou pratiquement adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière.</p>

		<p>Une différence temporaire est l'écart entre la valeur comptable d'un actif et sa base fiscale.</p> <p>Un passif d'impôt différé est comptabilisé pour refléter les conséquences fiscales futures de toutes les différences temporaires imposables, sauf dans les trois cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">– Le passif d'impôt différé est généré par la comptabilisation initiale du goodwill.– La comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui, au moment de la transaction, n'affecte pas le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable.– Les différences découlant des participations dans des filiales et entreprises associées, des investissements dans des succursales et des intérêts dans des partenariats (p. ex. en raison de bénéfices non distribués) lorsque l'entité est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporaire s'inversera, et il est probable que la différence ne s'inversera pas dans un avenir prévisible. <p>Un actif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporaires déductibles, les pertes fiscales inutilisées et les crédits d'impôt inutilisés, dans la mesure où il est probable qu'il y aura un bénéfice imposable sur lequel ces différences temporaires déductibles pourront être imputées, sauf dans les cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">– Un actif d'impôt différé est généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui, au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le
--	--	---

		<p>bénéfice imposable, et</p> <p>– Les actifs d’impôt différé découlant de différences temporaires déductibles liés à des participations dans des filiales et entreprises associées, des investissements dans des succursales et des intérêts dans des partenariats sont comptabilisés dans la mesure où il est probable que la différence temporaire se résorbera dans un avenir prévisible et qu’il existera un bénéfice imposable auquel pourra être imputée la différence temporaire.</p> <p>Les passifs (actifs) d’impôt différé sont évalués aux taux d’impôt dont l’application est attendue au moment du règlement des passifs ou de la réalisation des actifs, sur la base des taux d’impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l’information financière.</p> <p>Les actifs et les passifs d’impôt différé ne sont pas actualisés.</p>
<p>IAS 16 Immobilisations corporelles</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2005.</p> <p>Les amendements clarifiant les méthodes d’amortissement acceptables dès le 1 janvier 2016.</p>	<p>Les éléments des immobilisations corporelles sont comptabilisés en tant qu’actif s’il est probable que les avantages économiques futurs associés à l’élément en cause iront à l’entité, et si le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.</p> <p>Les plantes productrices qui sont utilisées dans la production ou la fourniture de produits agricoles et qui ne seront pas vendues comme produit agricole sont incluses dans les immobilisations corporelles.</p> <p>Lorsque l’actif réévalué est sorti, l’écart de réévaluation compris dans les capitaux propres demeure dans les</p>

		<p>capitaux propres et n'est pas reclassé dans le résultat net.</p> <p>Les composantes d'un actif auquel sont associés différents rythmes de consommation des avantages sont amorties séparément.</p> <p>L'amortissement est systématiquement réparti sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode d'amortissement rend compte du rythme de consommation des avantages. Il n'est pas approprié d'avoir recours à un mode d'amortissement qui est fonction des produits tirés de l'utilisation d'un actif. La valeur résiduelle est révisée au moins à chaque fin d'exercice et elle est égale au montant que l'entité recevrait à ce moment si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité. La durée d'utilité est également révisée à la fin de chaque exercice. Si l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion par exemple) nécessite la réalisation régulière d'inspections majeures, à chaque inspection majeure réalisée, le coût connexe est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont remplis.</p> <p>Tous les échanges d'immobilisations corporelles sont évalués à la juste valeur, y compris les échanges d'immobilisations similaires, sauf si l'opération d'échange n'a pas de substance commerciale ou s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif cédé.</p>
<p>IAS 17</p> <p>Contrats de location</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2005.</p>	<p>Un contrat de location (y compris un contrat de location de terrains) est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la</p>

		<p>quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété.</p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> – le contrat de location porte sur la majeure partie de la durée de vie de l'actif, – la valeur actualisée des paiements au titre de la location correspond à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif. <p>Tous les autres contrats de location sont classés à titre de contrats de location simple.</p>
<p>IAS 18</p> <p>Produits des activités ordinaires</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 janvier 1995.</p> <p>IAS 18 sera annulée et remplacée lors de l'adoption d'IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients.</p>	<p>Les produits des activités ordinaires sont généralement comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques iront à l'entité, lorsque le montant peut être évalué de façon fiable et lorsque les conditions suivantes sont remplies :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens. - des produits des activités ordinaires provenant de la prestation de services. - des produits des activités ordinaires provenant des intérêts, des redevances et des dividendes.
<p>IAS 19</p> <p>Avantages du personnel</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2013.</p> <p>Cette norme annule et remplace la version antérieure d'IAS 19 à compter de la date d'application.</p>	<p>Principe sous-jacent : le coût associé à l'octroi d'avantages au personnel est comptabilisé dans la période au cours de laquelle l'entité reçoit des services de l'employé, et non lorsque les avantages sont payés ou à payer.</p> <p>Les avantages du personnel à court terme (si leur règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la date de clôture de l'exercice où les services ont été rendus) sont comptabilisés à titre</p>

		de charge dans la période au cours de laquelle l'employé fournit le service. Le passif au titre des prestations impayées est évalué sur une base non actualisée.
<p style="text-align: center;">IAS 20</p> <p style="text-align: center;">Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 janvier 1984.</p>	<p>Les subventions publiques sont comptabilisées uniquement lorsqu'il existe une assurance raisonnable que l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions, et que les subventions seront reçues. Les subventions non monétaires sont habituellement comptabilisées à la juste valeur, bien que la comptabilisation d'un montant symbolique soit autorisée.</p> <p>Les subventions liées à des actifs sont présentées dans l'état de la situation financière en tant que produits différés, ou déduites dans le calcul de la valeur comptable de l'actif.</p> <p>Les subventions liées au résultat sont présentées séparément en tant que crédit, ou en tant que déduction des charges auxquelles elles sont liées.</p> <p>Le remboursement d'une subvention publique est comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable et le traitement appliqué diffère pour les subventions liées au résultat et pour les subventions liées aux actifs.</p>
<p style="text-align: center;">IAS 21</p> <p style="text-align: center;">Effets des variations des cours des monnaies étrangères</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2005.</p>	<p>Tout d'abord, la monnaie fonctionnelle de l'entité est déterminée (c'est-à-dire la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités).</p> <p>Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux auxquels ils ont été convertis lors de la comptabilisation initiale sont comptabilisés en résultat net, hormis le cas suivant. Les écarts de change sur un</p>

		<p>élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant l'information financière dans un établissement à l'étranger sont comptabilisés dans les états financiers consolidés qui incluent l'établissement à l'étranger dans les autres éléments du résultat global. Ces écarts sont reclassés des capitaux propres en résultat net lors de la sortie de l'investissement net.</p>
<p>IAS 23</p> <p>Coûts d'emprunt</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2009.</p>	<p>Les coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif qualifié sont inscrits comme un élément du coût de l'actif, mais uniquement lorsqu'il est probable que ces coûts généreront des avantages économiques futurs pour l'entité, et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable. Tous les autres coûts d'emprunt qui ne satisfont pas aux conditions exigées pour être inscrits dans le coût de l'actif sont comptabilisés en charges au fur et à mesure qu'ils sont engagés.</p> <p>Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu. Exemple : les installations de fabrication, les immeubles de placement et certains stocks.</p>
<p>IAS 24</p> <p>Information relative aux parties liées</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2011.</p>	<p>Une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui établit ses états financiers.</p> <p>La norme impose de fournir les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les relations qui mettent en jeu un contrôle, même s'il n'y a pas eu de transaction. – les opérations conclues avec des parties liées.

		<p>– la rémunération des principaux dirigeants (y compris une analyse par type de rémunération).</p> <p>En ce qui concerne les transactions entre parties liées, il faut préciser la nature de la relation et présenter de l'information suffisante nécessaire à la compréhension de l'incidence potentielle des transactions.</p> <p>La norme prévoit une exemption partielle pour les entités du secteur public. L'obligation de communiquer de l'information qui était coûteuse à réunir et qui présentait peu de valeur pour les utilisateurs a été éliminée.</p>
<p>IAS 26</p> <p>Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1998.</p>	<p>Établir les règles de présentation de l'information financière pour les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies, ce qui inclut un état des actifs nets affectés au paiement des prestations et de l'information sur la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises (répartie entre les prestations acquises et les prestations non acquises).</p>
<p>IAS 27</p> <p>États financiers individuels</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013.</p>	<p>Dans les états financiers individuels de la société mère : les participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises (autres que celles classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5) sont comptabilisées soit au coût, soit en tant qu'investissement selon IFRS 9 ou IAS 39.</p> <p>La société mère doit présenter une liste des participations importantes et décrire la méthode utilisée pour comptabiliser ces participations.</p>

<p style="text-align: center;">IAS28</p> <p style="text-align: center;">Participations dans des entreprises associées et des coentreprises</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013.</p>	<p>Cette norme s'applique à toutes les participations dans lesquelles l'investisseur exerce une influence notable et aux coentreprises, sauf si l'investisseur est un organisme de capital-risque, un fonds commun, une société d'investissement à capital variable ou une entité similaire, et qu'il choisit d'évaluer ces participations à la juste valeur par le biais du résultat net selon IFRS 9 ou IAS 39. Autrement, la méthode de la mise en équivalence est utilisée pour toutes les participations dans des entreprises associées dans lesquelles l'entité exerce une influence notable et dans des coentreprises.</p> <p>Selon la méthode de la mise en équivalence, la participation est initialement comptabilisée au coût. Elle est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entreprise détenue.</p> <p>Dans son état du résultat global, l'investisseur prend en compte sa quote-part du résultat net de l'entreprise détenue après l'acquisition.</p> <p>Les méthodes comptables de l'entreprise associée et de la coentreprise doivent être les mêmes que celles de l'investisseur pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires.</p> <p>L'écart entre la date de clôture d'une entreprise associée ou d'une coentreprise et celle de l'investisseur ne peut être supérieur à trois mois.</p> <p>La dépréciation est évaluée selon IAS 36. Les indicateurs de dépréciation précisés dans IAS 39 s'appliquent. Une participation dans une entreprise</p>
---	---	---

		<p>associée ou une coentreprise doit être traitée comme un actif unique à des fins de dépréciation.</p> <p>Lorsqu'une entité cesse d'utiliser la méthode de la mise en équivalence (par exemple, à la suite d'une modification du pourcentage de détention des titres de participation), la participation conservée est réévaluée à sa juste valeur, et le profit ou la perte est comptabilisé en résultat net. Par la suite, on applique IFRS 9 ou IAS 39 à la participation résiduelle, à moins que la participation devienne une filiale, auquel cas la participation est comptabilisée selon IFRS 3.</p>
<p>IAS 29</p> <p>Information financière dans les économies hyper inflationnistes</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 janvier 1990.</p>	<p>En général, une économie est considérée comme hyper inflationniste lorsque le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.</p> <p>Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyper inflationniste sont établis dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture.</p> <p>Le profit ou la perte sur la position monétaire nette est inclus dans le résultat net.</p> <p>Les montants comparatifs de périodes antérieures sont retraités dans la même unité de mesure en vigueur à la date de clôture.</p>
<p>IAS 32</p> <p>Instruments financiers Présentation</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1 janvier 2005.</p>	<p>Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entreprise et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.</p> <p>Un Actif financier désigne tout actif qui est de la trésorerie, un droit contractuel de recevoir d'une entreprise de la</p>

		<p>trésorerie ou un autre actif financier, un droit contractuel d'échanger des instruments à des conditions potentiellement favorables, ou un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.</p> <p>Un Passif financier désigne tout passif ressemblant à une obligation contractuelle de :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Echanger des instruments financiers à des conditions potentiellement favorables. -Remettre à une autre entreprise de la trésorerie ou un autre actif financier.
<p style="text-align: center;">IAS 33</p> <p>Résultat par action</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.</p>	<p>Cette norme s'applique aux entités cotées et aux entités qui sont dans un processus d'émission d'actions, ainsi qu'à toute autre entité qui fait le choix de présenter le RPA.</p> <p>Le RPA est présenté pour le résultat attribuable aux porteurs de capitaux propres de l'entité mère, pour le résultat des activités poursuivies attribuable aux porteurs de capitaux propres de l'entité mère et pour le résultat des activités abandonnées (dans ce dernier cas, le RPA peut être présenté dans les notes).</p> <p>Dans les états financiers consolidés, le RPA reflète le résultat attribuable aux actionnaires de l'entité mère.</p> <p>Calcul du résultat dilué par action :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Numérateur : le bénéfice de l'exercice attribuable aux actions ordinaires est majoré du montant après impôt des dividendes et des intérêts comptabilisés au cours de l'exercice au titre des actions ordinaires potentielles dilutives (comme les options, les bons de souscription, les titres convertibles et les contrats d'assurance éventuels), et ajusté pour

		<p>tenir compte de toute autre variation des produits ou des charges qui résulterait de la conversion des actions ordinaires potentielles dilutives.</p> <p>– Dénominateur : il est ajusté pour tenir compte du nombre d’actions qui seraient émises lors de la conversion en actions ordinaires de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.</p> <p>– Les actions ordinaires potentielles anti dilutives sont exclues du calcul.</p>
<p>IAS 34</p> <p>Information financière intermédiaire</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1999.</p>	<p>IAS 34 s’applique seulement lorsqu’une entité est tenue de publier un rapport financier intermédiaire conformément aux IFRS, ou si elle a choisi de le faire.</p> <p>Un rapport financier intermédiaire est constitué d’un jeu complet ou d’un jeu d’états financiers résumés pour une période de présentation de l’information financière d’une durée inférieure à celle d’un exercice complet.</p> <p>Un rapport financier intermédiaire résumé doit comporter au minimum :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Un état résumé de la situation financière. - Un état résumé du résultat global présenté soit sous forme d’état unique résumé, soit sous forme de compte de résultat résumé séparé et d’un état résumé du résultat global. - Un état résumé des variations des capitaux propres. - Un tableau résumé des flux de trésorerie. - Une sélection de notes explicatives.
<p>IAS 36</p>	<p>Cette norme s’applique aux goodwill et aux immobilisations</p>	<p>Une perte de valeur est comptabilisée lorsque la valeur comptable d’un actif excède sa valeur recouvrable.</p>

<p>Dépréciation d'actifs</p>	<p>incorporelles acquis lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004.</p>	<p>Une perte de valeur est comptabilisée en résultat net pour les actifs évalués au coût, et si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué, la perte est traitée comme une réévaluation négative.</p> <p>La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de sortie et sa valeur d'utilité.</p> <p>La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie future attendue qui devraient être générés par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie à la fin de la durée d'utilité.</p> <p>A la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'actif est examiné afin de trouver des indices révélant qu'il peut s'être déprécié. S'il y a dépréciation, la valeur recouvrable est calculée.</p> <p>Le goodwill et les autres immobilisations incorporelles d'une durée d'utilité indéterminée sont soumis à un test de dépréciation au moins tous les ans, et la valeur recouvrable est calculée.</p> <p>La reprise des pertes de valeur des périodes précédentes est exigée dans certains cas (mais elle est interdite pour le goodwill).</p>
<p>IAS 37</p> <p>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 juillet 1999.</p>	<p>Une provision est comptabilisée uniquement lorsqu'un événement passé a donné lieu à une obligation juridique ou implicite, qu'une sortie de ressources est probable et que le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.</p> <p>Les contrats déficitaires, les restructurations, les garanties, les remboursements et les remises en état de</p>

		<p>sites constituent des exemples d'éléments visés par des provisions.</p> <p>Les provisions ne sont utilisées que pour le but fixé à l'origine.</p> <p>Il est question de passif éventuel dans les cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Lorsqu'il existe une obligation potentielle dont l'existence sera confirmée par un événement futur qui n'est pas sous le contrôle de l'entité. - Une obligation actuelle pourrait nécessiter une sortie de ressources, bien que cela soit peu probable. - Il est impossible d'estimer le montant de l'obligation actuelle avec une fiabilité suffisante (ce cas étant rare). <p>Un actif éventuel survient lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable, sans être quasiment certaine, et que la survenance dépend d'un événement qui n'est pas sous le contrôle de l'entité.</p>
<p style="text-align: center;">IAS 38</p> <p style="text-align: center;">Immobilisations incorporelles</p>	<p>Cette norme s'applique aux immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004.</p>	<p>Une immobilisation incorporelle, acquise ou créée, est comptabilisée :</p> <ul style="list-style-type: none"> - S'il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité, et que - Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable. <p>Le goodwill, les marques, les cartouches de titre,</p> <p>les titres de publication, les listes de clients, les frais de démarrage (à moins qu'ils soient inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16), les frais de formation, les frais de publicité et les frais de réinstallation générés en interne ne sont jamais</p>

		comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.
<p>IAS 39 Instruments financiers</p> <p>Comptabilisation et évaluation</p>	Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.	<p>Tous les actifs financiers et les passifs financiers, y compris tous les dérivés et certains dérivés incorporés, sont comptabilisés dans l'état de la situation financière.</p> <p>Les instruments financiers sont d'abord évalués à la juste valeur à la date d'acquisition ou d'émission. Cette valeur correspond habituellement au coût. Les coûts de transaction liés à des actifs et à des passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net sont comptabilisés directement en résultat. Dans le cas d'un actif ou d'un passif financier qui n'est pas évalué à la juste valeur par le biais du résultat net, les coûts de transaction qui sont directement imputables à l'acquisition ou à l'émission de l'actif ou du passif sont inclus dans le coût.</p> <p>Pour l'évaluation d'un actif financier après sa comptabilisation initiale, IAS 39 classe les actifs financiers dans les quatre catégories suivantes : Prêts et créances - Placements détenus jusqu'à leur échéance - Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net - Actifs financiers disponibles à la vente.</p>
<p>IAS 40 :</p> <p>Immeubles de placement</p>	Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.	<p>Un immeuble de placement est un terrain ou un bâtiment (ou une 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 réaliser une plus-value en capital, ou les deux.</p> <p>Un bien immobilier à usage mixte (une partie utilisée par le propriétaire et une autre partie détenue pour en retirer des</p>

		<p>loyers ou pour valoriser le capital) doit être divisé en composantes comptabilisées séparément si ces deux parties peuvent être vendues séparément.</p> <p>Un immeuble de placement est évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction sont inclus dans l'évaluation initiale.</p> <p>L'entité choisit le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût après la comptabilisation initiale. Le modèle d'évaluation choisi est appliqué à tous les immeubles de placement de l'entité.</p> <p>Le passage d'un modèle à l'autre est autorisé si le changement aboutit à une présentation plus appropriée.</p>
<p>IAS 41 : Agriculture</p>	<p>Périodes ouvertes à compter du 1 janvier 2003.</p>	<p>Tous les actifs biologiques sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sauf si la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.</p> <p>Les plantes productrices qui sont utilisées dans la production ou la fourniture de produits agricoles et qui ne seront pas vendues comme produit agricole sont incluses dans les immobilisations corporelles.</p> <p>Le produit agricole est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. Comme le produit agricole est une marchandise négociable, il n'existe pas d'exception concernant l'« évaluation de manière fiable » du produit agricole.</p> <p>L'évaluation à prend la juste valeur fin au moment de la récolte. Par la suite, il faut appliquer IAS 2.</p>

		Toute variation de la juste valeur des actifs biologiques au cours d'une période est incluse dans le résultat net.
--	--	--

Source : Elaboration par soi-même en référence aux : guide de référence sur les IFRS et l'ouvrage de Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI : « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF » de 2007, ...

SECTION III : Objectifs des normes internationales et environnement économique**1. Cadre conceptuel****1.1 L'intelligibilité**

La première qualité des états financiers figurant dans le cadre conceptuel des IAS/IFRS est l'intelligibilité.

De manière générale, l'information est définie comme un signal susceptible de modifier le comportement de celui qui le reçoit à condition que ce signal soit correctement compris et interprété. Cette idée rejoint l'objectif principal des états financiers : permettre la prise de décisions économiques ou, selon la théorie économique néo-classique, permettre l'allocation optimale de ressources.

1.2. La comparabilité

La comparabilité se trouve au même niveau que la pertinence et la fiabilité, mais en dessous de l'intelligibilité. Les caractéristiques « pertinence, comparabilité et fiabilité », peuvent être contraintes par l'intelligibilité.

Il existe deux types de comparabilité :

- La comparabilité dans le temps, pour une même entreprise, sous-entend la continuité dans l'utilisation des méthodes. Elle permet d'identifier les tendances de la performance au cours des exercices.
- La comparabilité dans l'espace induit la possible comparaison des états financiers et donc de la performance d'entreprises différentes.

1.3. Pertinence

Cette qualité influe sur les décisions économiques des utilisateurs afin de les aider à évaluer tous les événements antérieurs et postérieurs et de procéder aux corrections nécessaires.

1.4. Fiabilité

C'est l'image fidèle, c'est description de la réalité.

Cette qualité est nécessaire parce qu'elle permet aux utilisateurs de faire confiance aux documents présentés.

2. Objectifs des normes comptables et financières

Tableau N°4 : Présentation des objectifs des normes comptables

La norme	Objectif de la norme
IFRS 1	Prescrire les procédures à suivre lorsqu'une entité adopte les IFRS pour la première fois afin de préparer ses états financiers à usage général.
IFRS 2	Prescrire le mode de comptabilisation des transactions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou des services.
IFRS 5	Prescrire la comptabilisation d'actifs non courants détenus en vue de la vente et la présentation et les informations à fournir sur les activités abandonnées.
IFRS 7	Prescrire les informations à fournir de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer l'importance des instruments financiers d'une entité.
IFRS 9	IFRS 9 établit les exigences en matière de comptabilisation et d'évaluation, de dépréciation, de décomptabilisation et de comptabilité de couverture générale.
IFRS 10	Prescrire un modèle de consolidation unique fondé sur le contrôle, et cela pour toutes les entités, peu importe la nature de l'entité émettrice.
IFRS 11	Établir des principes pour la présentation de l'information financière par les entités qui ont des intérêts dans des partenariats.
IFRS 12	Exiger d'une entité qu'elle fournisse des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer à la fois la nature des intérêts détenus dans d'autres entités et les risques qui leur sont associés ainsi que les incidences de ces intérêts sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.
IFRS 13	Établir une définition de la juste valeur, donner des indications sur la façon de déterminer la juste valeur et prescrire les informations à fournir sur les évaluations de la juste valeur. Cette norme ne précise cependant pas quels éléments doivent être évalués ou présentés à la juste valeur.
IFRS 14	Établir des dispositions en matière d'information financière applicables aux « soldes de comptes de report réglementaires » qui résultent du fait que l'entité fournit à des clients des biens ou des services dont le prix ou le tarif est assujéti à une réglementation des tarifs.
IFRS 15	Prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens et de la prestation de services à un client.
IAS 1	Établir le cadre général pour la présentation des états financiers à usage général, y compris les lignes directrices concernant leur structure et leur contenu minimal.

IAS 2	Prescrire le traitement comptable des stocks, y compris la détermination du coût et la comptabilisation en charges.
IAS 7	Exiger la présentation d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de la période
IAS 8	Établir les critères de sélection et de changement des méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relative aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations et aux corrections d'erreurs.
IAS 10	Prescrire quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture.
IAS 11	Prescrire le traitement comptable des produits et des coûts relatifs aux contrats de construction dans les états financiers de l'entrepreneur.
IAS 12	Prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat.
IAS 16	Prescrire les principes à suivre pour la comptabilisation initiale et la comptabilisation ultérieure des immobilisations corporelles.
IAS 17	Établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location financement et des contrats de location simple.
IAS 18	Prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens, de la prestation de services ainsi que des intérêts, redevances et dividendes.
IAS 19	Prescrire la comptabilisation et la présentation des avantages du personnel, ce qui inclut les avantages à court terme (les salaires, les congés payés, les congés de maladie...), les primes à long terme.
IAS 20	Prescrire la comptabilisation et l'information à fournir sur les subventions publiques et l'information à fournir sur les autres formes d'aide publique.
IAS 21	Prescrire le traitement comptable à appliquer aux transactions en monnaie étrangère et aux établissements à l'étranger d'une entité.
IAS 23	Prescrire le traitement comptable des coûts d'emprunt.
IAS 24	Assurer que les états financiers attirent l'attention sur la possibilité que la situation financière et les résultats d'exploitation puissent avoir été affectés par l'existence de parties liées.
IAS 26	Préciser les principes relatifs à l'évaluation et aux informations à fournir pour les rapports financiers des régimes de retraite
IAS 27	Prescrire le mode de comptabilisation de participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées dans des états financiers individuels.

IAS 28	Définir l'influence notable à l'égard des participations dans des entreprises associées et prescrire le mode de comptabilisation par l'investisseur des participations dans des entreprises associées et des coentreprises.
IAS 29	Prescrire les normes spécifiques concernant les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une économie hyper inflationniste, afin que l'information financière fournie soit utile.
IAS 32	Prescrire les principes régissant le classement et la présentation des instruments financiers comme passifs ou comme capitaux propre.
IAS 33	Prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action (RPA) de manière à améliorer les comparaisons de la performance entre des entités différentes pour un même exercice et entre les différentes périodes comptables pour la même entité.
IAS 34	Prescrire le contenu minimal d'un rapport financier intermédiaire et les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer à un rapport financier intermédiaire.
IAS 36	S'assurer que les actifs sont comptabilisés selon une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable.
IAS 37	Faire en sorte que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliquées aux provisions.
IAS 38	Prescrire le traitement comptable en ce qui concerne la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées dans une autre norme.
IAS 39	Etablir les principes de comptabilisation, de décomptabilisation et d'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers.
IAS 40	Prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.
IAS 41	Prescrire le traitement comptable lié à l'activité agricole – la gestion de la transformation biologique d'actifs biologiques (plantes et animaux) en produits agricoles.

Source : Elaboration par soi-même en référence aux : guide de référence sur les IFRS et l'ouvrage de Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI : « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF » de 2007, ...

Conclusion

Ce chapitre avait pour objectif la présentation du processus de la normalisation comptable internationale et définir les normes IAS/IFRS.

Nous avons montré que la coexistence de plusieurs référentiels comptables assortie d'un rôle principal des marchés financiers et donc d'un besoin de lisibilité internationale des comptes par les investisseurs, a rendu nécessaire une harmonisation des normes comptables au niveau internationale. Dans ce contexte, le règlement des nations a imposé aux entreprises faisant appel public à l'épargne de présenter leurs comptes consolidés à partir de 2005 en conformité aux normes IFRS. Ces nouvelles normes visent principalement à garantir une meilleure transparence comptable en facilitant la compréhension et surtout la comparaison à l'échelon mondiale. Elles visent également à maintenir un fonctionnement efficient des marchés de capitaux et assurer une meilleure protection des investisseurs en préservant la confiance envers les marchés financiers.

CHAPITRE 2

LA DIVERGENCE ENTRE LE SCF ET NORMES INTERNATIONALES

IAS/IFRS

CHAPITRE 2 : LA DIVERGENCE ENTRE LE SCF ET NORMES INTERNATIONALES IAS/IFRS

L'Algérie a adopté depuis 1975 un Plan Comptable National jusqu'à la fin de 2009. Le PCN était adéquat à une économie planifiée et était un système limité. Dès que l'Algérie a opté pour une économie de marché, il fallait adopter un nouveau langage économique et financier international. C'est pour cela qu'une réforme s'est imposée dans le domaine comptable et financier national. Un passage à un nouveau référentiel comptable pourra répondre aux exigences d'une économie de marché, qui est le système comptable et financier.

La notion de système comptable signifie un groupe de composantes reliées entre elles et œuvrant à un objectif commun, avec des entrées, un traitement, des sorties et une procédure d'autocontrôle, qui permet de corriger automatiquement le système et d'adapter des rectifications. Ainsi le préparateur des états financiers reçoit des données de l'ensemble des structures de l'entreprise sous forme d'entrées, pour les traiter conformément aux normes, afin de fournir des sorties sous forme d'information financière qui satisfait les utilisateurs.

Au lieu de fonctionner en solo, la comptabilité et les finances ont été couplées au service de l'information de qualité destinée aux utilisateurs.

Ce nouveau plan comptable, tel que diffusé à ce jour, est lui-même très fortement inspiré des règles comptables internationales (IAS/IFRS). Avec quelques points de différences entre ces deux systèmes comme nous allons le voir dans ce chapitre.

SECTION I : Présentation du SCF

1. Situation comptable avant le nouveau système comptable

De 1962 à 1971 aucune activité ayant des relations avec la comptabilité ne mérite d'être signalée, ceci est dû à l'application du système hérité de la période coloniale.

En 1972 installation officielle, par le Ministre des finances, du conseil supérieur de la comptabilité, auquel la mission d'élaboration du plan comptable national a été confiée ; les objectifs assignés sont les suivants :

Le plan doit être un instrument de la planification nationale.

Le plan doit servir la gestion des entreprises socialistes où les travailleurs sont une partie intégrante par le biais des commissions permanentes dans la gestion.

Le plan comptable national a introduit les innovations suivantes :

- Le calcul du résultat par cascade en faisant ressortir les éléments facilement abrégables qui seront utilisés par les comptables nationaux.
- Dicte les méthodes d'évaluation obligatoire à suivre, concernant les investissements et les stocks ainsi que la méthode d'inventaire permanent.
- Simplifie la présentation des classes du PCN ainsi que les méthodes de fonctionnement des comptes.

Parmi les objectifs assignés au conseil supérieur de la comptabilité, l'évaluation des plans sectoriels ; objectif n'ayant pas pu être atteint dans la mesure où seuls quatre plans ont vu le jour, ils concernent les secteurs du bâtiment et des travaux publics, les assurances, le tourisme et l'agriculture. Par contre, les autres secteurs et malgré leur importance et leur place dans l'économie, ont échappé à la normalisation (le secteur des hydrocarbures par exemple).

De 1988 à 1998, période décisive pour l'économie algérienne, marquée par le passage à l'économie de marché, ce qui a induit la transformation des sociétés existantes en sociétés de type capitaliste : société par action. SARL. EURL...

Le système comptable et les dispositions du code du commerce ne peuvent prendre en charge le fonctionnement de ces sociétés, ce qui a nécessité l'intervention des pouvoirs publics pour procéder à une normalisation comptable en introduisant de nouveaux mécanismes juridiques et

économiques par une nouvelle codification et l'introduction de nouveaux comptes pour gérer la situation.

Cette intervention des pouvoirs publics s'est opérée à travers des textes législatifs émis dans ce contexte et on cite :

Ceux émis par la Direction Générale De La Comptabilité dépendant du Ministre des finances.

Circulaire N° 1850 du 24/05/1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises.¹

Ce texte a introduit de nouveaux comptes : compte 480 " Fonds en dépôt chez le notaire", compte 5200 " Obligations non échues à rembourser ", le compte 5201 " Obligations échues à rembourser ", le compte 421 " Titres " subdivisé en plusieurs sous comptes, le compte 668 " Jetons de présence ", le compte 640 " Tantièmes à payer "...

De même la subdivision des comptes existants tels que le compte " Apport " en introduisant les sous comptes " Apports appelés " et " Apports non appelés ".

La création de ces nouveaux comptes est faite pour gérer la comptabilité des sociétés nouvellement créées.

D'autres textes ont été émis par la même direction on en cite :

La circulaire N° 01/95 du 02/10/1995 relative à l'harmonisation des fonds de participation, l'instruction N° 581 du 21/04/1997 relative à la comptabilisation de l'intégration de l'écart de réévaluation.

Les autres directives dépendant d'autres structures étatiques ayant relation avec la nouvelle situation des entreprises, et dans le cadre de la normalisation comptable et on cite :

La direction générale des domaines, chargée de la liquidation des entreprises dissoutes, a introduit le compte 85 " Résultat de liquidation ".

Dans le même contexte, le rôle que doit jouer l'Etat dans le domaine comptable, il a restructuré la fonction en définissant les prérogatives des professions comptables " Ordre des

¹ Circulaire N°1850/F/DC/CE 89/047 du 29/05/89.

experts comptables- Commissaires aux comptes agréés " par la promulgation de la loi 91/08 du 27/04/1991 relative à la profession.¹

Ce texte définit le cadre du travail des professionnels de la comptabilité, leur mission et leur participation dans le domaine de la normalisation (Art 10).

Durant cette période, il y a eu naissance d'un marché financier par la création de la Bourse d'Alger chargée de coter les actions des entreprises détentrices de titres.

Après 1998, devant cette situation marquée par un tournant dans la politique économique, la méthode poursuivie pour adapter le PCN aux exigences de la période, où les pouvoirs publics par le biais des textes, où des organismes ayant relation avec la normalisation, n'ont pu arriver à satisfaire les besoins des utilisateurs de la comptabilité en l'occurrence les entreprises.

Devant cet état de fait, l'Etat a recouru à la création d'un nouvel organisme appelé " Conseil National de la Comptabilité " conformément au décret exécutif N° 318/96 du 25/09/1996² ; le conseil a été installé par le Ministre des finances en 1998 en lui fixant pour mission ce qui suit :

Coordination et synthèse dans le domaine de la recherche, la normalisation comptable et des applications y afférents.

Réaliser ou faire réaliser toutes études et analyse en matière de développement et d'utilisation des instruments et processus comptables.

Proposer toutes mesures visant la normalisation comptable.

Suivre l'évolution, au plan international, des méthodes, organisation et instruments se rapportant à la comptabilité.

Procéder à la révision du PCN compte tenu des changements de l'environnement économique depuis l'ouverture de l'économie.

Depuis son installation, le conseil national de la comptabilité, a procédé à l'élaboration de :

- Plan comptable des groupes holdings en 1999.
- Plan comptable des IOB (Intermédiaires des Opérations en Bourses) en 1999.

¹ Journal officiel N° 20 du 01/05/1991, p .540-547.

² Journal officiel N° 56 du 25/09/1996.

- Plan comptable des OPCVM (Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières).
- Modalité d'audit des associations en 2000.
- L'émission d'avis sur les points soulevés par les entreprises.

2. La nécessité d'un nouveau système comptable en Algérie

Aujourd'hui, l'Algérie a engagé des réformes dites de seconde génération dans le but de renforcer le développement économique et intégrer ainsi l'économie internationale par son adhésion à l'organisation mondiale du commerce (OMC) et l'accord d'association avec l'Union Européenne. La volonté du gouvernement d'aller vers une économie libérale s'est traduite par la création du ministère de la participation et de la coordination des réformes.

En signant un accord d'association avec l'Union Européenne et en se préparant à faire partie de l'OMC, l'Algérie doit se conformer aux règles de l'économie libérale.

L'Algérie s'est donc dotée d'une législation favorable aux investisseurs nationaux et étrangers en vue de faire évoluer la promotion de l'investissement vers les meilleures pratiques internationales et améliorer l'environnement des affaires. La réforme engagée dans le domaine des marchés des capitaux va dans le sens de l'émergence progressive d'un marché financier, qui permet à l'épargnant d'accéder à des produits assurant une rémunération réelle, positive et à l'investisseur de disposer de financements peu coûteux, rapide et flexible.¹

3. Présentation du SCF

La loi 07-11 du 25 Novembre 2007 publiée au journal officiel N°74 a installé un nouveau système comptable financier, en remplacement du plan comptable national de 1975, son application a été fixée initialement en 2009 puis reportée sur demande des utilisateurs au 01/01/2010.

Ce nouveau référentiel comptable (SCF), associable avec les normes IAS/IFRS, a introduit des changements très importants au niveau des définitions, des contenus des états financiers que devront produire les entités soumises à la tenue d'une comptabilité financière.

¹ NOUREDINE Boukrouh, « l'Algérie sur le chemin des réformes », Colloque organisé par la direction des relations internationales du Sénat et de centre Français du Commerce Extérieur, octobre 2001, P05.

3.1. Texte régissant le SCF

La loi 11/07 du 25/11/2007 publiée au journal officiel N° 74 du 25/11/2007 qui a pour objet de fixer le système comptable et financier appelé ci-après comptabilité financière ainsi que les modalités de son application (art 1).¹

Le décret exécutif N° 08/156 du 26/05/2008 publié au journal officiel N° 27 du 26/05/2008 ayant pour objet la fixation des modalités d'application des articles 5,7,8,9,22,25,30 et 36 de la loi 11/07 (Art 2).²

Arrêté ministériel du 27/07/2008 publié au journal officiel N° 19 du 25/03/2009 ayant pour objet de fixer 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 ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (art 2).³

Ces textes sont suivis par une restructuration qui détermine le cadre de la profession des experts comptable, commissaire aux comptes et comptables agréés.

Cette restructuration est régie par les textes suivants :

- La loi 10-01 du 29/06/2010, publiée au journal officiel N° 42 du 11/07/2010 ayant pour objet de déterminer les conditions et modalités d'exercice des professions d'experts comptables, de commissaires aux comptes et de comptables agréés.
- Le décret exécutif N° 11-72 du 16/02/2011 publié au journal officiel N° 11 du 20/02/2011 ayant pour objet de fixer les diplômes universitaires ouvrant droit aux concours d'accès à l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable ou aux instituts agréés par le ministère chargé des finances.
- Le décret exécutif N° 11-73 du 16/02/2011 ayant pour objet de fixer les modalités d'exercice de la mission de commissariat aux comptes.
- Le décret exécutif N° 11-74 du 16/02/2011 ayant pour objet de fixer les conditions et les modalités d'organisation à titre transitoire de l'examen final en vue de l'obtention du titre d'expert-comptable.

¹ Journal officiel N° 74 du 25/11/2007, p .6.

² Journal officiel N° 27 du 26/05/2008, p. 9.

³ Journal officiel N° 19 du 25/03/2009, p. 3.

- Le décret exécutif N° 11-202 du 26/05/2011 publié au journal officiel N° 30 du 01/06/2011 ayant pour objet de fixer les normes de rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leurs transmissions à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant ainsi qu'aux tiers concernés.
- Le décret exécutif N° 11-393 du 24/11/2011 publié au journal officiel N° 65 du 30/11/2011 ayant pour objet de fixer les conditions et les modalités de déroulement de stage professionnel, d'accueil et de rémunération des stagiaires experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.
- Le décret exécutif N° 12-288 du 21/07/2012 publié au journal officiel N°43 du 25/07/2012, portant création, organisation et fonctionnement de l'institut spécialisé de la profession comptable.
- Le décret exécutif N° 13-10 du 13/01/2013 publié au journal officiel N° 03 du 16/01/2013 ayant pour objet de fixer les fautes disciplinaires commises par l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rapportent.

3.2. Présentation des classes selon le SCF :

Le décret exécutif N° 08-156 explique le contenu des articles concernant le cadre conceptuel, les principes et les normes comptables, l'organisation de la comptabilité, la consolidation, les états financiers, les changements d'estimation et les méthodes comptables.

Les classes suivantes constituent le nouveau système comptable et financier :

- **Classe 1** : " Comptes de capitaux " constitués des apports (externes) des participants à l'entité. Ils sont réalisés en numéraire ou en nature.
- **Classe 2** : " Comptes des immobilisations " Eléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. Ils ne se consomment pas par le premier usage.
- **Classe 3** : " Comptes stocks et encours " Ils englobent les biens acquis et détenus pour la revente ou les terrains et autre biens immobiliers détenus pour la revente et englobent aussi 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. Dans le cas des prestataires de services, les stocks incluent le coût de service par lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

– **Classe 4** : " Comptes de tiers " Enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme. Par extension, ils enregistrent les écritures de régularisation des charges et des produits. Sont regroupés dans les comptes de la classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances (effets à payer, effets à recevoir), soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

– **Classe 5** : " Comptes financiers " Ils enregistrent les mouvements des valeurs en espèces, chèques, coupons que les opérations faites par les banques, les agents de change...par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.²

– **Classe 6** : " Comptes de charges " Diminution d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou de diminution d'actifs ou de survenues de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

– **Classe 7** : " Comptes de produits " Accroissement d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissement 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.

Il apparaît que, à la lecture des textes, un changement dans l'appellation des classes telles que : Classe 1 désormais appelée " Comptes de capitaux " à la place de " Fonds propres ", classe 2 " Immobilisations " à la place " Investissements " additif du terme " encours " à la classe 3 "stocks ", suppression des termes créances et dettes, remplacés par " Comptes de tiers et Comptes financiers ".

A noter aussi que certaines définitions des classes n'ont pas été citées dans les textes.

3.3. Règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges, des produits

Comptabilisation des actifs des passifs des charges et des produits

Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

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

Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges tels que définis dans le présent règlement doivent être enregistrées en comptabilité ; une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe.¹

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes satisfaites :

- L'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- L'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- Le montant des produits des activités ordinaires peut être évaluée de façon fiable ;
- Il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise ;
- Les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalué de façon fiable.

Les ventes à l'étranger ne présentent pas de particularités notables par rapport aux ventes sur le territoire national.²

¹ Collectif EPBI, Système Comptable Financier, Edition Les pages Bleus Internationales, Alger, 2010, P19.

² Idem. P20.

Les produits provenant de ventes ou de prestations de service et autres activités ordinaires sont évalués à la date de transaction.

Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité correspondent :

- A des intérêts, comptabilisés en fonction du temps écoulé et du rendement effectif de l'actif utilisé ;
- A des loyers et redevances comptabilisés au fur et à mesure de leur acquisition en fonction des accords conclus,
- A des dividendes, comptabilisés lorsque le droit des actionnaires sur ces dividendes est établi.

Les charges nettement précisées quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.

Les provisions sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

Dans l'hypothèse ou un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêté des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes dudit exercice, il convient de rattacher les charges ou produit liés à cet événement à l'exercice clos.

Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.

Règles générale d'évaluation

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

- De la juste valeur (ou coût actuel),
- De la valeur de réalisation,
- De la valeur actualisée (ou valeur d'utilité)

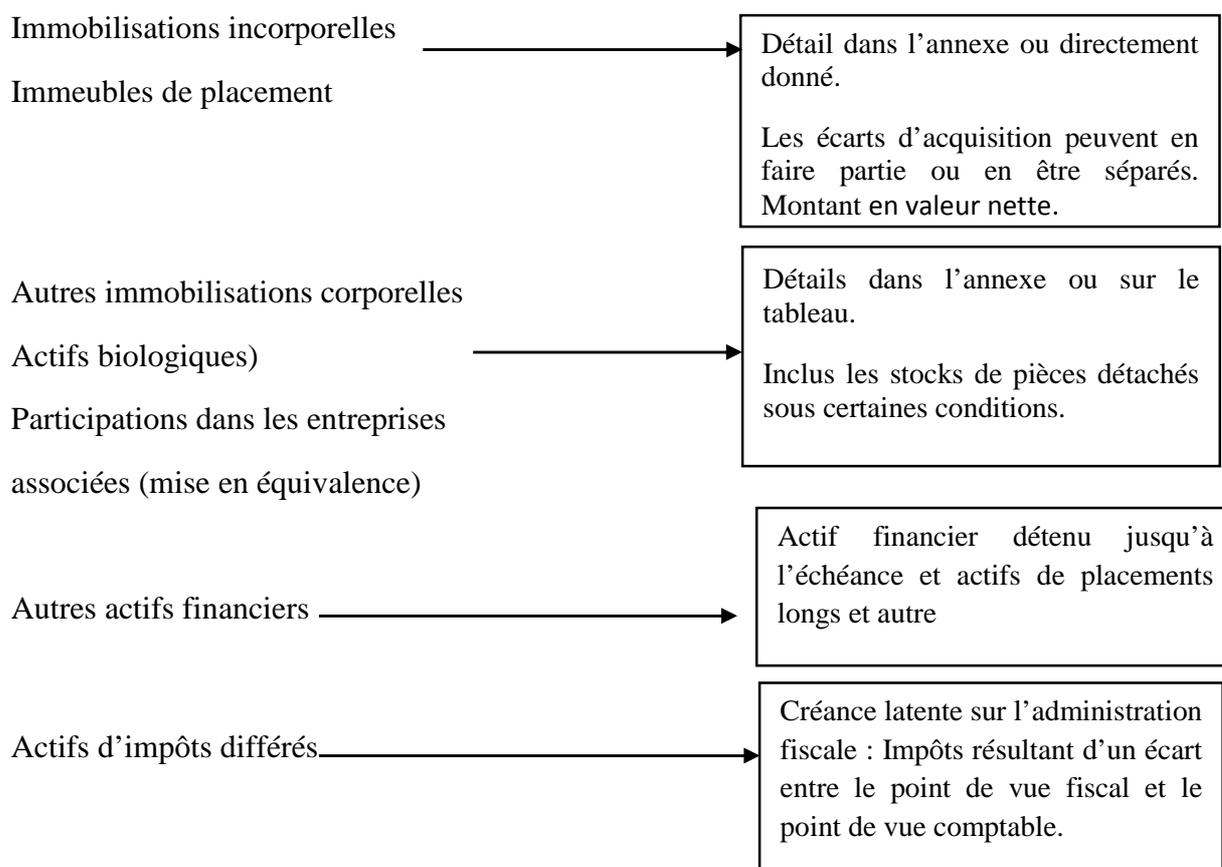
Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition.
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport.
- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange.
- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

4. Présentation des états financiers

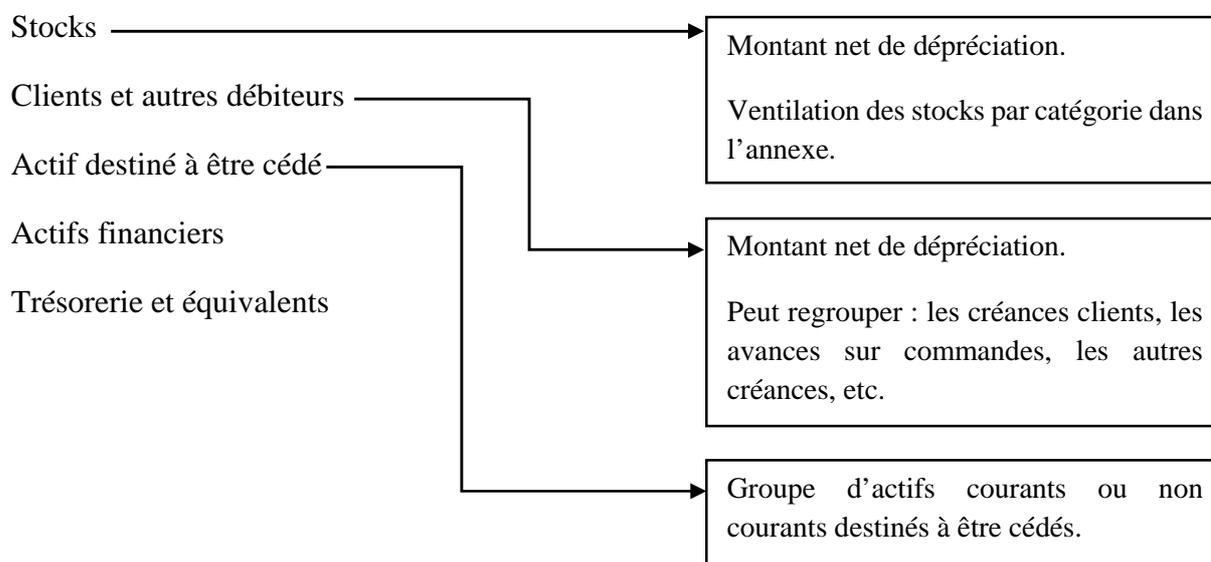
4.1 Le bilan : est présenté par les schémas

Schéma N° 2 : L'actif non courant



Source : IFRS-IAS ; Martine Haranger-Gauthier et May Helou, édition hachette, 2010, P9.

Schéma N° 3 : L'actif courant



Source : Martine Haranger-Gauthier et May Helou. Op.cit.

Schéma N°4 : Le passif non courant

Capitaux propres :

Capital émis

Réserves

Résultat

Intérêts des minoritaires

Les intérêts des minoritaires font partie des capitaux propres sauf si le groupe s'est engagé à racheter leur part : dans ce cas, ils sont classés en dettes.

Passifs non courants :

Provisions

Emprunt portant intérêts (part à + 1an)

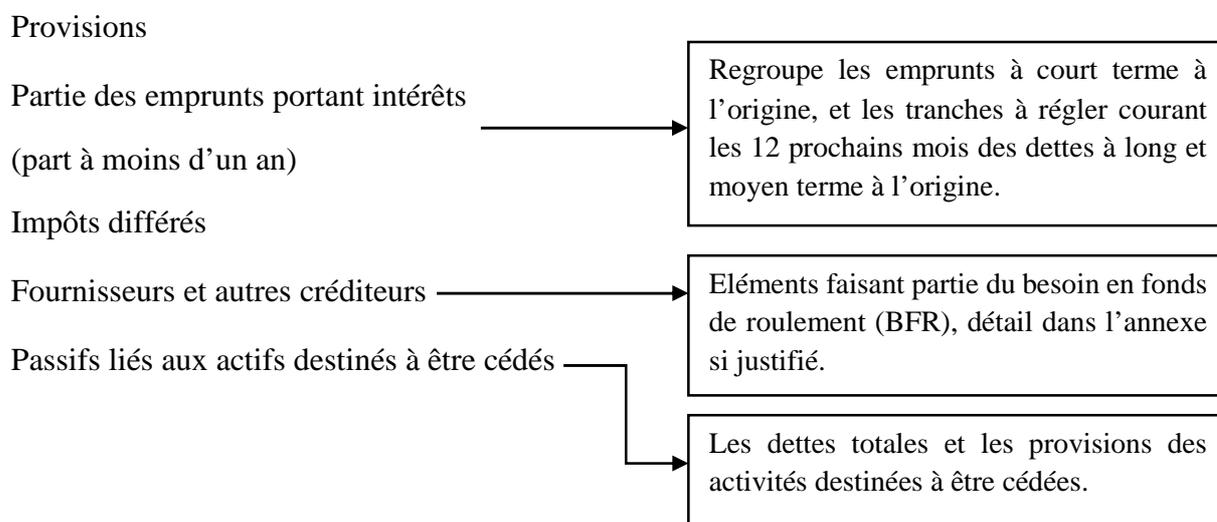
Impôts différés

Autres passifs financiers non courants

Les provisions pour retraites doivent apparaître à part ou faire l'objet d'une notice annexe.

Ecart entre le montant des impôts réellement dus et le montant des impôts calculés en conformité avec les normes comptables.

Source : Idem.

Schéma N°5 : Le passif courant

Source : Martine Haranger-Gauthier et May Helou. Op.cit.

4.2. Le compte de résultat¹

L'information sur la performance est donnée principalement dans un compte de résultat.

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 en compte de la date d'encaissement ou de décaissement.

Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice ou perte.

4.3. Le tableau de flux de trésorerie

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.²

¹ Journal officiel N°19, 25/03/2009, P21.

² Idem, P22.

4.4. L'état de variation des capitaux propres

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

4.5. L'annexe des états financiers²

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

- Les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée) ;
- Les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des 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.
- Une liste des informations qui doivent figurer dans l'annexe est proposée en annexe 2 (modèle d'états financiers).

¹ Journal officiel N°19, 25/03/2009, P22.

² Idem, P23.

SECTION II : Divergence dans le cadre conceptuel**1. Comparaison au niveau du cadre conceptuel IAS/IFRS, SCF****Tableau n°5 : Etat de comparaison au niveau du cadre conceptuel IAS/IFRS, SCF**

Désignation	IAS/IFRS	SCF
Champ d'application	Toutes les entreprises commerciales, industrielles et autres, qu'elles appartiennent au secteur public ou privé.	-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, fondés sur des actes répétitifs. -Toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.
Organisation de la comptabilité		La tenue des documents est obligatoire : livre, grand livre, livre d'inventaire doivent être conservés pendant 10 ans. La comptabilité de chaque entité doit respecter la terminologie et les principes directeurs du système comptable et financier.
Objectifs des états financiers	Le cadre définit les objectifs des états financiers par rapport aux informations qui concernent la situation financière, la performance, variation de la situation financière et autres informations dans l'annexe.	Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la 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.

Utilisateurs des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> - Investisseurs. - Le personnel. - créanciers. - Clients. - Fournisseurs. - Etat. - public. 	Idem
Conventions comptables	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité d’engagement. - Continuité d’exploitation. 	Idem
Principes comptables	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prééminence de la substance sur la forme. 2. Importance relative. 3. Image fidèle ou présentation fidèle. 4. Prudence. 5. Périodicité (cité dans IAS 1). 6. Indépendance des exercices (IAS 1). 7. Convention d’entité. 8. Non compensation (IAS 1). 9. Permanence des méthodes (IAS 1 et 8). 10. Convention de l’unité monétaire (IAS 21). 11. Intangibilité du bilan (IAS 8). 12. Coût historique. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prééminence de la réalité sur la forme. 2. Importance relative. 3. Image fidèle. 4. Prudence. 5. Périodicité. 6. Indépendance des exercices. 7. Convention d’entité. 8. Non compensation. 9. Permanence des méthodes. 10. Convention de l’unité monétaire. 11. Intangibilité du bilan. 12. Coût historique.

Source : Besseghi Mourad, Le système comptable financier : analyse comparée, document de travail de l’ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes.

2. comparaison états financiers IAS/IFRS, SCF

Tableau n°6 : Etat de comparaison états financiers IAS/IFRS, SCF

Désignation	IAS/IFRS	SCF
Actifs	Ressources contrôlées par l'entreprise du fait d'événements passés, dont des avantages économiques futures sont attendus.	Les actifs constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques.
Passifs	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.	Les passifs sont constitués des obligations actuelles 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.
Capitaux propres	Intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entreprise après déduction de ses passifs.
Produits	Représentent les accroissements d'actifs, ou diminution de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.	Correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminution de passifs. Ils ont pour effet d'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
Charges	Correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenus 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	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou de diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont

	capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.	pour effet de diminuer les capitaux propres.
--	---	--

Source : BESSEGHI Mourad, op.cit.

3. La divergence du nouveau système comptable financier et les normes IFRS

Le nouveau système comptable financier se veut totalement compatible avec les IFRS, cependant quelques différences on peut citer comme suit :

- Le nouveau référentiel algérien prévoit les règles spécifiques dans les domaines : l'organisation et la tenue de la comptabilité, ainsi que dans le domaine de la nomenclature des comptes et de l'enregistrement des opérations dans ces comptes, ces domaines ne font généralement l'objet d'aucune norme internationale, et ne sont pas traités par les IFRS.

- Le nouveau référentiel algérien traite le cas particulier des très petites entreprises, qui sont autorisées à ne tenir qu'une comptabilité basée sur les mouvements de trésorerie, alors que les IFRS n'envisagent aucune disposition particulière pour ces entreprises.

- Les coûts des prestations de retraite et les méthodes d'évaluation des charges à provisionner à ce titre font l'objet de dispositions nombreuses et détaillées au niveau des IFRS, disposition reprises de façon très globale par le projet.

- Le nouveau référentiel traite du domaine spécifique des banques, des assurances et ne traite que de façon succincte du domaine des instruments financiers, des immeubles de placement et de l'agriculture, et nécessite une prise en compte du texte complet des IAS et des IFRS de l'IASB.

- Au niveau du cadre conceptuel, le projet définit la convention de l'entité et la convention de l'unité monétaire, conventions non expressément mentionnées dans les IFRS mais qu'il paraît utile de rappeler dans le cadre des très petites entreprises ;

- L'inventaire permanent est obligatoire dans le SCF est autorisé dans les IFRS.

Ainsi, il existe des traitements alternatifs autorisés par les IFRS et non pas repris par le nouveau référentiel algérien :

- Evaluation des immobilisations corporelles à la juste valeur à la clôture ;

- Application de la méthode LIFO pour l'évaluation des stocks ;
- Comptabilisation des coûts d'emprunts rattachables à l'acquisition, la construction, la production d'un actif identifié en tant que composante du prix de revient de cet actif.
- Comptabilisation d'une immobilisation donnant lieu à une subvention d'investissement à sa valeur d'acquisition diminuée du montant de subvention reçue ;
- Comptabilisation de l'impact d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur dans le résultat de l'exercice en cours.

SECTION III : Divergence dans les règles d'évaluation et de comptabilisation

1. Consolidation-Regroupement d'entités

Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

1.1. La consolidation des comptes selon les normes IAS/IFRS

Une fois que l'entreprise a défini son périmètre de consolidation et arrêté les méthodes de consolidation à appliquer, elle doit cumuler les comptes, puis éliminer les opérations et les comptes réciproques et enfin passer les écritures de consolidation proprement dites.

Les techniques de consolidation

1. Les opérations de pré-consolidation

La pré-consolidation est la première étape dans le processus de consolidation. Elle se fait pour tous les postes du bilan et du compte de résultat, un par un. Elle ne concerne que les sociétés intégrées globalement et proportionnellement. Pour les premières, l'intégralité des comptes est reprise (c'est -à-dire ligne à ligne et pour leur montant total), pour les secondes, les comptes sont repris à hauteur de la fraction des intérêts de l'entreprise consolidant dans l'entreprise détenue.

2. Les opérations de consolidation

Les comptes individuels pré-consolidés sont centralisés au niveau de la société mère qui va ensuite procéder à l'étape de consolidation (élimination des comptes réciproques, comptabilisation de l'écart de la première consolidation, annulation des titres de participation et partage des capitaux propres). Les travaux seront alors différents en fonction de la méthode de consolidation retenue pour la filiale.

3. Les états financiers consolidés et les comptes combinés

Après que l'entreprise consolidant termine les étapes de retraitement des comptes et d'élimination des opérations intra-groupe, elle passe à la dernière étape qui est la consolidation des états financiers, les états financiers consolidés (documents de synthèse consolidés) se composent obligatoirement d'un bilan, un compte de résultat, un tableau de variation des capitaux propres, un tableau de flux de trésorerie et d'une annexe.

1.2. La consolidation des comptes selon le SCF¹

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 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.

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.

Il en est de même pour les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure dans un avenir proche.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées dans ce point est justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

1.2.1 Consolidation des filiales

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.

Cette méthode consiste :

¹ Journal officiel 25/03/2009, P14.

- Au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidant, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation ;
- Au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidant, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

Les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.

La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :

- * les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ;
- * les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions, toutefois pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisée.

Les écarts de change qui résultent de ces traitements sont inscrits dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la sortie de l'investissement net.

Si la date de clôture de l'exercice d'une entité comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois (3) mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers consolidés sont établis sur la base de comptes intérimaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes de l'entité consolidée ou à défaut par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

L'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.

Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

1.2.2. Consolidation des entités associées

Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidant exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun.

L'influence notable est présumée exister dans les cas suivants :

- Détenion (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote.
- Représentation dans les organes dirigeants.
- Participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques.
- Transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui consiste :

- Au niveau de l'actif du bilan consolidé ;

- A substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée ;
- A imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.

- Au niveau du compte de résultat consolidé :

- A présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée ;
- A prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

A propos de la consolidation des comptes, le législateur Algérien n'a pas détaillé la notion de consolidation afin que les grandes entreprises locales ou les entreprises multinationales puissent préparer leurs états financiers consolidés suivant un processus et des règles bien définies.

Aussi qu'il n'a pas précisé la forme de contrôle conjoint et sa méthode de consolidation.

2. Impôts différés

L'impôt différé est un sujet ayant donné lieu à de vives controverses dans l'histoire de tous les référentiels connus. Il est question d'abord de sa justification économique et juridique puis des règles comptables qui doivent être appliquées.

2.1 Les cas d'impôt différé selon IAS 12

Différences temporelles imposables

Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par :

- La comptabilisation initiale du goodwill, ou
- la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui : n'est pas un regroupement d'entreprises ; et au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporelles taxables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales, un impôt différé passif doit être comptabilisé.

Différences temporelles déductibles

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :

- N'est pas un regroupement d'entreprises ; et
- Au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporelles déductibles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises, et investissements dans des succursales, un actif d'impôt différé doit être comptabilisé.

Pertes fiscales

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes pourront être imputées.

Les critères de comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant du report en avant de pertes fiscales sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de différences temporelles déductibles. Toutefois, l'existence des pertes fiscales constitue une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Par conséquent, lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de ces pertes fiscales ou que dans la mesure où elle dispose de différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants sur lesquels pourront s'imputer les pertes fiscales. Lorsque tel est le cas, il est important d'indiquer le montant de l'actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant la comptabilisation.

2.2 Les cas d'impôt différé actif selon le système comptable financier

En Algérie, les entités doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt, cette connexion rend donc la question de l'impôt différé encore plus importante, la déformation fiscale de l'information économique étant un phénomène bien « connu » par les praticiens.

Impôts différés et impositions différées

Selon l'article 134-1 arrêté du 26 juillet 2008, l'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges, la charge de l'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Selon l'article 134-2 arrêté du 26 juillet 2008 un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'un ou des exercice(s) futur(s).

On distingue les impôts différés actif et les impôts différés passif (appelés aussi actifs et passifs d'impôts différés).

Impôt différé actif et impôt différé passif

Les comptes « impôts différés » sont destinés à recevoir le montant calculé d'impôt différé.

Ils enregistrent les impositions différées actives et passives déterminées à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture, sans calcul d'actualisation et résultant :

- D'un décalage temporaire entre la constatation d'un produit ou d'une charge en comptabilité et sa prise en compte en fiscalité ;
- 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 ;
- Des éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

Actif d'impôt différé

Les actifs d'impôt différé désignent les montants des impôts sur le bénéfice recouvrables sur les exercice(s) futur(s) au titre :

- Des différences temporelles déductibles : celles-ci génèrent des montants qui seront déductibles de l'impôt sur le résultat au titre d'exercices futurs ;
- Du report en avant de pertes fiscales.

Reconnaissance et règle de comptabilisation

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.

Passifs d'impôt différé

Les passifs d'impôt différé désignent les montants des impôts sur le bénéfice payables au cours des exercices futur(s) au titre des différences temporelles imposables.

Reconnaissance et règle de comptabilisation

En application du principe de séparation des exercices, de celui de rattachement des charges aux produits et du principe de prudence, un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

Place des impôts différés au bilan

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes.

3. Contrats de location financement

Selon les normes IAS/IFRS « IAS 17 »

Cette norme est surtout destinée à rendre compte de l'impact des contrats de location financière sur le bilan tant du preneur que du bailleur.

Le champ d'application de la norme

IAS 17 s'applique aux contrats de location autres que :

- Contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minerai, pétrole, gaz naturel et de ressources non renouvelables similaires.
- Accords de licence portant sur des éléments comme des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des brevets, des droits d'auteurs (IAS 38).

Les rapports annuels de certains groupes multinationaux, établissant leurs comptes aux normes IAS, montrent la manière dont ils ont appliqué les dispositions prévues par la norme IAS 17 : LUFTHANSA, BMW, VOLKSWAGEN.¹

¹ © UNIVERSITE NANCY2 – Marc GAIGA – 2009, P3.

La distinction entre contrat de location-financement et de contrat de location simple

La norme effectue une distinction entre deux natures de contrats en fonction du degré de transfert des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif loué entre le bailleur et le preneur :

- Un contrat de location-financement transfère au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif loué.
- Un contrat de location simple est un contrat de location qui n'est pas défini comme un contrat de location-financement.¹

Selon les normes IAS/IFRS, huit critères permettent de déterminer s'il y a transfert des risques et avantages au preneur : il suffit qu'un seul soit rempli pour que le contrat soit qualifié de location-financement.²

- Le contrat transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat.
- Le preneur obtient par le contrat une option d'achat à un prix intéressant de l'actif loué et un transfert de propriété à la fin du bail d'une certitude raisonnable.
- Le bail couvre la majeure partie de la durée de vie de l'actif.
- La valeur actualisée des loyers minimaux est approximativement équivalente à la juste valeur du bien loué à cette date.
- Les actifs loués sont d'une nature spécialisée et conviennent uniquement au preneur.
- Le preneur supporte les pertes liées à la résiliation du contrat.
- Les gains et pertes liés à la fluctuation de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur.
- La location pour une deuxième période est possible à un prix sensiblement inférieur à celui du marché.

Selon le système comptable et financier

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.

¹Op.cit. UNIVERSITE NANCY2, P3.

²Idem, P4.

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.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

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.

Conclusion

La loi 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 (JO n°74 du 25 Novembre 2007) fixe les modalités et les conditions de l'application de ce nouveau système. Il est entré en vigueur début janvier 2010.

L'adoption d'un nouveau système avait pour but de rapprocher la pratique comptable algérienne de la pratique comptable internationale.

L'Algérie s'est intéressé à installer des équilibres entre les deux systèmes : opter pour le système tel qu'il est, peut mener à des complications des normes qui ne sont pas adaptées aux besoins de notre pays. Pour cette raison, il existe des points de différence entre les deux systèmes, surtout dans les règles d'évaluation.

Chapitre 3
Etude de cas « AGENOR SPA »

EPE AGENOR Spa



SECTION 1 : Présentation de l'entreprise

L'Agence Nationale pour la transformation et la distribution de l'Or et des autres métaux précieux, par abréviation AGENOR, a été créée par l'Ordonnance n°70-06 du 16 janvier 1970, pour prendre en charge, à titre exclusif, les importations et la distribution sur le marché national des métaux précieux (or et argent) et exercer le monopole de l'État dans ces domaines.

Elle était placée sous la tutelle du Ministère des Finances et ce, jusqu'à sa restructuration.

En application des dispositions de la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les Entreprises Publiques Economiques, AGENOR a été érigée le 1^{er} février 1989, en entreprise publique économique dotée du statut SPA et d'un capital de 500 000 DA qui a été porté en 1993 à 20 000 000 DA puis à 200 000 000 DA.

AGENOR Spa dont le capital n'a subi d'autres modifications, a relevé, dans un premier temps, de la Société de Gestion des Participations de l'État "GEPHAC". Depuis juillet 2001, l'Entreprise AGENOR Spa relève du Groupe Industriel et Minier "Manadjim el djazair", par abréviation : MANAL Spa.

Inscrite au registre de commerce n°99 B 0009820, son Siège social est situé sis au niveau de l'Avenue Mohamed Belkacemi, ex. Ravin de la Femme sauvage, à Alger.

AGENOR a connu un développement et une croissance remarquables depuis lors. Ainsi, de l'ex. Atelier de Lulli, au centre d'Alger avec un seul point de vente, l'entreprise a lancé en 1999 sa nouvelle unité de Baraki tout en mettant l'accent sur la diversification de la gamme des produits de métaux précieux et les prestations y afférentes avec l'extension progressive de son réseau commercial (Centre, Est, Ouest et Sud).

Aujourd'hui, AGENOR s'attelle à concrétiser les objectifs stratégiques de son business plan 2012-2016 visant l'alignement aux standards internationaux du secteur des métaux précieux.

Unité de Transformation de Baraki - Alger

L'Unité de Transformation des métaux précieux de Baraki est un projet réalisé pendant les années 1990, il est mis en exploitation en 1999.

Ses activités consistent en la transformation chimique et métallurgique des métaux précieux. Ses différents ateliers composés d'équipements modernes et gérés par un personnel qualifié permettent la réalisation de produits finis ou semi-finis destinés au secteur de la bijouterie et au secteur industriel, soit à partir de matière brute affinée au sein de l'unité ou à partir de la matière acquise à l'état fin.

Le contrôle qualité des produits est assuré par les services d'un laboratoire de l'unité, équipé de moyens d'analyse appropriés et spécifiques à l'activité.

Objet Social

- Prise en charge des opérations d'importation et de distribution sur le marché national des métaux précieux : or et argent.
- Négoce des métaux précieux tels que l'or, l'argent, le platine et leurs dérivés auprès de partenaires étrangers spécialisés et de différentes places boursières à l'effet d'approvisionner le marché national.
- Affinage de l'or, de l'argent et du platine.
- Affinage des déchets, rebuts, vieux bijoux, métaux contenant de l'or et/ou de l'argent.
- Récupération et recyclage des métaux précieux et chutes de métaux précieux.
- Fabrication de produits industriels finis et semi-finis à base de métaux précieux.
- Commercialisation d'ouvrages et de bijoux de l'artisanat traditionnel façonnés par sous-traitance.
- Analyse et expertise de tous les métaux contenant de l'or et/ou de l'argent

L'organigramme d'AGENOR SPA

Les activités au sein de l'entreprise

1. Direction commerciale

1.1. Approvisionnement d'AGENOR Spa

Déclenchement de l'approvisionnement :

- Besoins des clients : soit les besoins du marché.
- Besoins selon le budget : selon les prévisions de l'entreprise (Chiffre d'affaires).
- Besoins stratégiques : diminution des prix de l'Or ou de l'Argent, opportunités d'acquérir des quantités importantes de matières précieuses mises sur le marché,...

Les types d'approvisionnements

- Local : en Or fin, argent auprès de certains fournisseurs tels que l'« ENOR », « MFG », ...
- Importation : d'Or fin, de grenaille d'argent et de certains produits industriels à base de métaux précieux (brasure enrobée, brasure nue ...) par le biais de certaines capitales européennes (Londres...)

1.2. Distribution et ventes

AGENOR s'adresse prioritairement à une clientèle spécifique que sont les bijoutiers, les artisans-bijoutiers ainsi que les transformateurs industriels.

Elle s'adresse aussi au large public quand il s'agit de bijoux en Or et/ou des bijoux et ouvrages en argent.

1.3. Marketing et développement

Pour rayonner et se faire connaître, AGENOR participe à certains événements annuels tels que les :

- Foire Internationale d'Alger
- Foire de la Bijouterie
- Foire de la femme
- Foire de l'Artisanat

2. Ressources humaines et moyens

2.1 Gestion des ressources humaines

- Suivi des recrutements.
- Etablissement de contrats de travail.
- Etablissement de plans de formation et de gestion de carrière.
- Gestion des contrats en cas de démission, licenciement, rupture conventionnelle homologuée.

2.2. Gestion des moyens

- Assurer le maintien en bon état des équipements, du matériel, des infrastructures et des bâtiments de l'entreprise.
- Organiser les actions liées à la maintenance de tous les équipements.
- Superviser le fonctionnement de la structure.
- Contrôler la bonne exécution des travaux réalisés.
- Participer et collaborer aux inventaires de fin d'année.
- Suivre les assurances en tous genres du patrimoine de l'entreprise.

2.3. Gestion du patrimoine

- Action stratégique et de programmation.
- Gestion du fonctionnement du service et encadrement de l'équipe.
- Mise en œuvre de la stratégie d'acquisition et de valorisation des connaissances liées au patrimoine (stage, formation, mise à niveau...).
- Gestion des milieux et des espaces.

3. Comptabilité et finances

3.1. Comptabilité

- La vérification des pièces justificatives des achats, des ventes, des transferts bancaires...
- Le recensement et la codification des pièces comptables.
- Le classement des pièces justificatives.
- L'imputation des pièces comptables.
- La saisie des pièces comptables.
- L'établissement des déclarations (G50, CNAS,...)

- A la fin de chaque mois, l'entreprise "AGENOR" effectue un état de rapprochement bancaire avec le relevé bancaire envoyé par la banque et le brouillard de banque de l'entreprise.
- Etablissement des comptes annuels.

L'entreprise "AGENOR" est soumise au "régime réel ". En effet, le règlement impose l'établissement annuel pour chaque exercice (12 mois) des documents d'information dénommés « états financiers annuels.»

Les états financiers annuels comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésoreries, le tableau des variations des capitaux propres plus les annexes. Les états financiers doivent être déposés aux services des impôts au plus tard le 30 avril 200N+1 pour les entreprises soumises au régime réel.

3.2. Finances

- L'établissement des chèques et traites.
- La gestion du niveau d'encaissement.
- L'analyse de l'équilibre financier de l'entreprise.
- L'évaluation du degré d'intégration de l'entreprise et de l'autonomie financière.

La principale activité du service des finances consiste en la constatation des opérations qui s'effectuent sur la base des bordereaux de remise en banque. Aussi, les virements reçus sont enregistrés sur la base d'avis de crédit. Toute recette de caisse donne lieu à l'émission d'une pièce de caisse-recette qui est transmise sans délai au service comptabilité pour être enregistrée.

3.3. Contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion participe à la définition des objectifs de l'entreprise ou d'un service, à partir des éléments donnés par les autres services. Il contrôle les résultats obtenus, en élaborant les outils *ad hoc*. Ce sont des tableaux de bord qui font apparaître l'ensemble des résultats de l'entreprise (production, activité commerciale, stocks, rentabilité des investissements...). Toutes ses interventions servent notamment à l'analyse des écarts entre les chiffres de prévisions et les chiffres réalisés. Il fait remonter l'information jusqu'à la direction générale et préconise des solutions pour remédier aux difficultés rencontrées.

4. Direction générale

- Prévoir : planifier l'avenir en fonction de différents scénarios.
- Organiser : Munir l'entreprise des différentes fonctions (ou organes) nécessaires à son bon fonctionnement.
- Commander : Indiquer à ces différents organes les tâches à accomplir.
- Coordonner : S'assurer que l'ensemble des actions de l'entreprise répondent à une certaine harmonie (et ne se parasitent pas).
- Contrôler : Vérifier que tout se passe conformément aux consignes du plan, afin de pouvoir corriger au plus vite les éventuelles erreurs.
- Prendre les meilleures décisions stratégiques.
- Gérer les conflits internes pour mieux mobiliser le personnel.

Productions de l'entreprise**Produits industriels**

- Lingot d'Or 24 carats
- Grenaille d'Argent fin
- Plané Or et Argent
- Fil Or et Argent
- Anode Argent
- Nitrate d'Argent
- Brasure en fil
- Aurocyanure de potassium
- Brasure d'Argent
- Feuilles d'Or et d'Argent

Produit artisanaux

- Ouvrages en Argent
- Bijoux Or et Argent

Prestations

- Affinage : Or, Argent, Platine
- Expertise des métaux précieux
- Analyse des métaux précieux : gravimétrie, coupellation, ICP

Récupération des métaux précieux (recyclage)

- Déchets industriels et bijouterie
- Vieux bijoux,...

Autres produits commercialisés

- Brasures enrobées
- Mèches diamantées
- Pierres synthétiques

SECTION 2 : La divergence entre les modalités d'application des IFRS et le SCF

Comme le système financier comptable (SCF) est inspiré dans son élaboration du référentiel IFRS, en sachant aussi que cette inspiration n'est pas totalement convergente en conséquence de la spécificité du pays donc y'a une certaine divergence, d'où dans cette section on va présenter la divergence existait entre le système comptable financier et les IFRS.

Plan comptable

La nomenclature des comptes comptables de la société a été créée conformément à l'arrêté du 26 juillet 2008 du ministère des Finances, fixant la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Bilan (fiche en annexe n°01)

Total bilan SCF 2015	954.870.721,16 DA
Total bilan IAS/IFRS 2015 avant retraitement	954.870.721,16 DA

Tableau de résultats

Le résultat net en SCF 2015 est de 6.445.828,90 DA, égal au montant du résultat net IFRS avant retraitement (fiche en annexe n°02).

1. Evaluation des immobilisations et des actifs non courants

1.1.Selon le SCF

Tableau n°7 : Evaluation des immobilisations et des actifs non courants selon le SCF

RUBRIQUES ET POSTES	A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATIONS	DIMINUTIONS AMORTISSEMENT	VALEUR NET
Immobilisations incorporelles	6 164 459,00	-	2 045 961,84	4 118 497,16
Immobilisations corporelles	729.240.992,45	7.106.648,89	448 313 151,87	288 034 489,47
Participations	-	-	-	-
Autres actifs financiers non courants	765.900,00	-	-	765.900,00

La diminution de la valeur des immobilisations incorporelles par la valeur de 2 045 961,84 DA, représente une valeur d'amortissement de 496 872,43 DA, et 1 549 089,41 DA est la valeur des immobilisations amorties.

L'augmentation des immobilisations corporelles représente des nouvelles acquisitions des immobilisations.

La diminution des immobilisations corporelles représente des ventes aux enchères de 4.037.608,16 DA, plus l'amortissement des bâtiments de 125.103.006,58 DA, plus 319.172.537,13 DA. (**Bilan de 2015 « fiche en annexe n°1 »**).

Tableau n°8 : Dotation des amortissements de l'exercice 2015 des immobilisations corporelles selon le SCF

281212	Amortissement agencements bâtiments industriels	144 290,13
281310	Amortissement bâtiments administratifs	2 182 780,38
281311	Amortissement bâtiments commerciaux	1 288 673,12
281312	Amortissement bâtiments industriels	5 082 000,50
281510	Amortissement équipements de production	7 848 657,03
281520	Amortissement équipements auxiliaires de production	269 548,72
281530	Amortissement matériels et équipements d'atelier	157 278,61
281540	Amortissement matériels électrique et télécommunication	95 825,06
281550	Amortissement matériels de protection et sécurité	392 418,32
281560	Amortissement matériels de vérification et mesure	357 406,33
281570	Amortissement matériels de laboratoire	670 737,17
281580	Amortissement matériels divers	119 107,45
281592	Amortissement installations générales de sécurité	47 660,34
281594	Amortissement installations générales de climatisation	7 564,10
281810	Amortissement mobiliers de bureau	228 616,57
281820	Amortissement matériels de bureau	136 088,75
281830	Amortissement matériels informatiques	724 687,76
281840	Amortissement mobiliers et matériels divers	90 635,24
281860	Amortissement équipements ménagers	50 804,19
281870	Amortissement véhicules de transport	1 634 421,38
281		21 529 201,15

Les immobilisations sont amorties, mais elles sont toujours incluses dans le bilan de l'entreprise, dans la valeur brute, cela dans la perspective de suivre les immobilisations détenues par l'entreprise. Ces immobilisations ayant une valeur, au lieu de procéder à leur réévaluation qui inclurait une nouvelle durée de vie et une nouvelle valeur pour les amortir, AGENOR SPA préfère éviter cela pour des raisons fiscales. (Les immobilisations incorporelles sont détaillées en **Tableau des immobilisations incorporelles « fiche en annexe n°3 »**).

Evaluation de bâtiment administratif selon le SCF**Tableau n°9** : Evaluation de bâtiment administratif selon le SCF

LIBELLE	MONTANT
BATIMENT ADMINISTRATIF	75 396 503,39
CUMUL DES AMORTISSEMENTS	23 056 250,69
ACTIF NET	52 340 252,70

1.2.Selon les normes IAS/IFRS

Les immobilisations incorporelles peuvent être comptabilisées selon le modèle du coût ou selon le modèle de réévaluation.

Selon le modèle du coût, les immobilisations sont comptabilisées au coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

La baisse de la valeur des immobilisations corporelles et l'augmentation des autres actifs financiers non courants sont représentés par la modification de la structure des immobilisations de l'entreprise. Sachant que 65% de la valeur du bâtiment administratif indique un immeuble de placement, que l'entreprise n'utilise pas (loué à « MLA », entreprise de leasing privée tunisienne, Agence de la CNC et CGCI), seuls les 35% restants sont considérés comme immobilisations corporelles.

La répartition du bâtiment administratif nécessite un expert dans le domaine (promoteur, expert en immobilier, ...). Pour traiter notre recherche, nous avons essayé de choisir le critère de surface comme un principal paramètre de mesure.

Selon la norme IAS 40, un bien immobilier à usage mixte (une partie utilisée par le propriétaire et une autre partie détenue pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital) doit être divisé en composantes comptabilisées séparément si ces deux parties peuvent être vendues séparément.

Tableau n°10 : Evaluation de bâtiment administratif selon les IAS/IFRS

LIBELLE	MONTANT
BATIMENT ADMINISTRATIF	75 396 503,39
CUMUL DES AMORTISSEMENTS	23 056 250,69
ACTIF NET	52 340 252,70
VALEUR DE BATIMENT LOUE, SOIT 65% DU TOTAL	49 007 727,20
AMORTISSEMENT A RECUPERER	14 986 562,95
VALEUR DE BATIMENT UTILISER SOIT 35% DU TOTAL	26 388 776,19
TOTAL D'AMORTISSEMENT DU BATIMENT UTILISE AU 31/12/2014	8 069 687,74
AMORTISSEMENT DE L'EXERCICE 2015	733 607,98
VALEUR NETTE DU BIEN UTILISE	17 585 480,47

Il faut donc augmenter le résultat avant impôt de 14 986 562,95 DA, et reclasser les actifs de l'entreprise par une diminution de 49 007 727,20 DA les immobilisations corporelles, en augmentant par contre la valeur des autres actifs immobilisés (immeuble de placement).

Tableau n°11 : Evaluation des immobilisations et des actifs non courants selon les IAS/IFRS

RUBRIQUES ET POSTES	A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	AUGMENTATION	DIMINUTIONS	VALEUR NET
Immobilisations incorporelles	6.164.459,00	-	2.045.961,84	4.118.497,16
Immobilisations corporelles	680.233.265,25	7.106.648,89	433.326.588,92	254.013.325,22
Participations	-	-	-	-
Autres actifs financiers non courants	49.773.627,20	-	-	49.773.627,20

2. Les pertes de valeur sur stocks constatées

2.1. Selon le SCF

Des pertes de valeur constatées durant l'exercice 2015 sont détaillées comme suit :

- Les pierres synthétiques datent des années 80 et leur valeur commerciale réelle est réévaluée par une commission *ad hoc*.
- Les pièces de rechange sont des stocks morts du fait que l'équipement est vendu aux enchères.
- Le cas d'un écart de réception de la matière Or lors d'une importation en 2009. Ce dossier a fait l'objet d'un examen par le Conseil d'administration. Ce dernier a été intégré dans l'affaire pendante auprès du juge d'instruction.

Le tableau global suivant détaille les provisions sur stocks pour l'exercice 2015 :

Tableau n°12 : Les provisions sur stocks

Libellé	Provision début Exercice	Dotation De l'exercice	Reprise sur Exercice	Provision Fin d'exercice
<u>Marchandises</u>				
Marchandises or	555 862,75	-	-	555 862,75
Bijoux or 18k		6 755 010,26		6 755 010,26
Bijoux argent	30 061,21	135 227,56		165 288,77
Pierres synthétiques (1)	32 348 213,26	-	9 598 433,12	22 749 780,14
Passementerie	14 462,98	-	-	14 462,98
Outillage diamanté	451 427,16	-	-	451 427,16
Corail	18 298,34	-	-	18 298,34
Plaqué or et divers	110 144,07	386,85	49 917,21	60 613,71
Emballages commerciaux	182 677,10	-	-	182 677,10
<u>Matières et fournitures</u>				
Pièces de rechanges (2)	297 808,06	-	-	297 808,06
<u>Stocks à l'extérieur</u>				
Matière première Or (Sous/traitance)	9 825 440,40	-	-	9 825 440,40
L. Mahmoud	1 110 447,41	-	-	1 110 447,41

H. FATIMA	129 497,08	-	-	129 497,08
D. Rachid	496 328,62	-	-	496 328,62
Z. Salim	8 089 167,29	-	-	8 089 167,29
Matières Première Argent (S/t)	870 212,18	-	-	870 212,18
M.I Karima	19 970,98	-	-	19 970,98
O. Yahia	8 802,19	-	-	8 802,19
Z. Salim	841 439,01	-	-	841 439,01
Ecart de réception or (3)	383 791,32	-	-	383 791,32
Pertes valeur fluctuation court boursier	3 080 000,00	-	1 680 000 ,00	1 400 000,00
Total	48 168 398,83	6 890 624,67	11 328 350,33	43 730 673,17

Le rapport de la commission d'inventaires, en date du 09 novembre 2015, porte sur la constatation d'un écart d'inventaire négatif sur stocks au point de vente KHEMISTI. Cet écart se présente comme suit :

Désignation	U/m	Stock physique	Stock Comptable	Ecart	P.unitaire	Valeur écart
Bijoux or 18 k	Gr	227,2	2 121,70	-1 894,50	3 565,59	-6755 010,36
Bijoux plaqué or et div.	Pc	37	40	-3	128,95	-386,75
Bijoux argent berbères	Gr	599,6	950,7	-351,1	142,15	-49 908,87
Bijoux en argent targui	Gr	935,2	1 083,80	-148,6	574,15	-85 318,69
TOTAL						6 890 624,67

Le montant global des provisions proposées est de 6 890 624,67 DA se détaillant comme suit :

1. Marchandises bijoux or	6 755 010,36 DA
2. Marchandises bijoux argent	135 227,56 DA
3. Marchandises plaqué or et divers	386,75 DA

2.2. Selon les normes IAS/IFRS

Il faut annuler les pertes de fluctuation des cours boursiers, non seulement le 1.680 000,00 DA, mais il faut éliminer la valeur totale des pertes évaluées à 3.080 000,00 DA, car cette valeur représente la valeur des stocks en fin d'exercice diminuée de la valeur des stocks évalués par le cours boursier moyen de l'année que l'on multiplie par le taux de change moyen de l'année.

Il fallait réévaluer les stocks en utilisant le cout boursier au 31/12/2015, multiplié par le taux de change du même jour, afin de s'assurer que les états financiers reflètent fidèlement l'image de l'entreprise.

3. Créances clients

Les créances ont fait l'objet de constitution de provisions à hauteur de 100% du montant principal des créances enregistrées sur les journaux comptables, suivant le principe de prudence.

Tableau n°13 : Les dotations des créances clients

	Désignation	Pertes de valeur 2014	Dotations 2015	Reprise	Perte de valeur à fin 2015
01	E. Abdelkader	403 779,55	0,00	0,00	403 779,55
02	Douane REC CONT. .HB	151 645,43	0,00	151 645,43	0,00
03	Douane REC CONT port Alger	127 502,16	0,00	127 502,16	0,00
04	Douane REC AIN AMINAS	1 294,61	0,00	1 294,61	0,00
05	Douane REC contentieux	54 401,79	0,00	22 636,29	31 765,50
06	Douane REC CONT ALGER	11 708,78	0,00	11 708,78	0,00
07	Douane REC contentieux DEB AHB	19 410,80	0,00	19 410,80	0,00
08	Douane	75 582,00	0,00	75 582,00	0,00
09	Douane Brigade Maritime Nord	12 846,00	0,00	12 846,00	0,00
10	Brigade RECH d'Alger Gendarmerie	1 193,40	0,00	1 193,40	0,00

11	Insp.div.douane maritime	pin	31 765,50	0,00	31 765,50	0,00
12	Banque d'Algérie		4 680,00	0,00	0,00	4 680,00
13	Juge d'instruction		10 530,00	0,00	10 530,00	0,00
14	Enor-spa		73 710,00	0,00	0,00	73 710,00
15	Eurl Qualité expert		16 380,00	0,00	0,00	16 380,00
16	Leader Taboukert	Meuble	215 583,25	0,00	0,00	215 583,25
17	Chef de Gouvernement		780 666,74	0,00	780 666,74	0,00
18	Ministère de la Défonce DGET		9 792,00	0,00	9 792,00	0,00
19	Ministère de la Culture		335 972,00	0,00	335 972,00	0,00
20	D. Azzedine		51 570,00	0,00	0,00	51 570,00
21	Sheraton		4 399,05	0,00	0,00	4 399,05
22	Ministère Protocole		57 075,20	0,00	57 075,20	0,00
23	SDA Constantine	Gue de	0,00	94 837,40	0,00	94 837,40
24	ERC Rouiba		0,00	1 298,70	0,00	1 298,70
TOTAL			2 451 488,26	96 136,10	1 649 620,91	898 003,45

Le montant global des provisions proposées durant l'exercice 2015 est égal à 96 136,10 DZD se décomposant comme suit :

Client SDA Gue De Constantine : 94 837,40 DA ; montant relatif à la facture N° 44924 du 16 février 2012 pour la vente de brasure nue 40% d'un montant de 80 000,00 DA HT et de flux décapant pour un montant de 1 057,61 DA HT.

Client ERC ROUIBA : 1 298,70 DA ; montant relatif aux factures de ventes :

- Facture N° 222 du 31/01/2012 montant : 468,00 DA.
- Facture N° 223 du 31/01/2012 montant : 830,70 DA.

Hormis les deux créances proposées à la provision, les autres créances sont antérieures à l'exercice 2012.

Idem pour les normes IAS/IFRS.

4. LES AVANTAGES AU PERSONNEL

4.1. Provision selon le SCF

Les avantages à long terme

Provision pour départ à la retraite (IDR)

L'actualisation de cette indemnité a donné lieu à une reprise sur provision pour un montant de : **9 154 321,44 DA.**

Tableau n°14 : L'indemnité de départ à la retraite par entité

IDR		AU 31/12/2014	AU 31/12/2015	DOTATION EX 2015
01	SIEGE	9 612 745,36	7 639 999,42	-2 193 557,99
02	BARAKI	9 833 557,41	7 176 527,97	-2 436 217,39
03	ALGER	9 544 040,96	5 326 541,25	-4 217 499,71
04	CONSTANTINE	2 709 637,09	2 445 157,60	-264 479,49
05	ORAN	965 051,42	922 484,56	-42 566,86
Total		32 665 032,24	25 579 950,06	-9 154 321,44

Pour les indemnités de départ en retraite de l'entreprise, il y a une convention élaborée par le Comité du personnel d'une part, et le directeur de l'entreprise, de l'autre part. Parmi les conditions citées dans cette convention :

- Les IDR d'un employé sont conditionnées par au moins 5 ans d'ancienneté.
- Taux de mortalité égale à 3%.
- Taux d'augmentation des salaires égale à 5%.

AGENOR SPA n'actualise pas les IDA (taux d'actualisation égale à 0%).

4.2. Selon les normes IAS/IFRS

Ce sont des avantages du personnel payables à la cessation de l'activité du personnel. Ils sont prévus par la loi, par les accords conventionnels et/ou les usages et constituent un passif social au profit de salariés dont le règlement interviendra dans le futur.

Engagement de retraite (IDR) = (Droits accumulés par les salariés) x (Probabilité pour l'entreprise de verser ces prestations) x (Actualisation des prestations).

Droits accumulés par les salariés = ancienneté totale x dernier salaire x taux de progression des salaires x droits acquis.

Probabilité pour l'entreprise de verser ces prestations = (probabilité de survie x probabilités de présence dans l'entreprise à l'âge de la retraite).

Actualisation des prestations = valeur actuelle de la prestation payée à l'âge de la retraite x $(1 + \text{taux d'actualisation})^{\text{puissance (- ancienneté future)}}$.

Le taux d'actualisation des IDR égale aux taux d'intérêt sans risque, soit le taux des obligations étatiques. Pour l'Algérie, le taux d'intérêt sans risque égale à 3%.

4.3. Les avantages à court terme

Provision pour congé (ICA)

L'actualisation de l'indemnité de congés annuels, relative au deuxième semestre de l'exercice 2015, a donné lieu à une reprise sur provision pour un montant de : **1.352.113,75 DA.**

Tableau n°15 : Les provisions pour congé (ICA)

ICA		AU 31/12/2014	AU 31/12/2015	DOTATION 2015
01	SIEGE	1 131 670,53	695 704,51	-435 966,02
02	BARAKI	926 360,70	722 464,60	-203 896,10
03	ALGER	1 032 135,59	423 722,18	-608 413,41
04	CONSTANTINE	226 471,67	145 415,76	-81 055,91
05	ORAN	121 556,47	98 774,16	-22 782,31
Total		3 438 194,96	2 086 081,21	-1 352 113,75

L'actualisation de l'indemnité de congés annuels, relative au deuxième semestre de l'exercice 2015, a donné lieu à une reprise sur provision pour un montant de : **1 352 113,75 DA.**

Selon les normes IAS/IFRS

Les avantages du personnel à court terme (si leur règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la date de clôture de l'exercice où les services ont été rendus) sont comptabilisés à titre de charge dans la période au cours de laquelle l'employé fournit le service. Le passif au titre des prestations impayées est évalué sur une base non actualisée.

Idem pour le système comptable et financier.

5. Tableau des flux de trésorerie «TFT »

Le tableau des flux de trésorerie fournit une analyse des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie au cours de l'exercice

5.1.Selon le SCF (fiche en annexe 3)

Opérations en attente de classement (47)!!!!	-1 067 850,00
--	----------------------

Les opérations en attente de classement représentent les jetons de présence de P.-D.G.

Selon les normes IAS/IFRS

Les jetons de présence de P.-D.G sont classés en sommes versées aux fournisseurs et au personnel (le P.-D.G étant membre de personnel).

Tableau n°16 : Le tableau de flux de trésorerie

LIBELLE	2015
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des clients	437 677 609,29
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-496 529 100,63
Intérêts et autres frais financiers payés	-1 191 946,78
Impôts sur les résultats payés	-20 081 376,13
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	-80 124 814,25
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	-372 819,57
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	-80 497 633,82
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-5 676 869,15
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	1 370 000,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	
Intérêts encaissés sur placements financiers	51 633,87
Dividendes et quote-part de résultats reçus	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	-4 255 235,28
Flux de trésorerie provenant des activités de financements	
Encaissements suite à l'émission d'actions	
Dividendes et autres distributions effectuées	-13 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts	370 821 381,82
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-409 920 873,54
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	-52 099 491,72
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités	
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-136 852 360,82
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	415 983 093,15
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	278 122 892,06

Ces divergences n'influent pas sur le résultat de l'entreprise.

Conclusion

Après notre analyse, les résultats obtenus sont les suivants :

- Le total bilan selon le SCF est de 954 870 721,16 DA ;
- L'amortissement à récupérer est de 14 986 562,95 DA ;
- Les pertes de valeurs sur stocks à récupérer sont à 1 400 000,00 DA ;

En remarquant que le total du bilan après les retraitements est de **971 257 284,11 DA**, augmentation de 2% par rapport au total bilan selon le SCF, sans prendre en considération la valeur des indemnités de départ en retraite.

Le résultat net en SCF 2015 est de 6.445.828,90 DA, égal au montant du résultat net IFRS avant retraitement.

Le résultat net des IAS/IFRS après les retraitements est de 22 832 391,85 DA.

Nous constatons donc une augmentation de 16 386 562,95 DA, soit 254% du résultat déclaré selon le SCF Sans prendre en compte la valeur des stocks au 31/12/2015 (réévaluation de stock avec le cours boursier d'Or, Argent et le taux de change de devise au 31/12/2015), et sans la prise en compte l'actualisation des IDR (par le taux d'intérêt des obligations étatique).

Avant de présenter les résultats auxquels nous avons abouti au terme de cette recherche, nous rappelons que notre principal questionnement a trait est l'impact de la divergence entre les normes international IAS/IFRS et le système comptable et financier.

Utilisée comme source d'informations économiques et financières et base de données pour l'ensemble des techniques de gestion et aux utilisateurs à tous les niveaux (pouvoirs publics, banques, investisseurs, administrations fiscales, actionnaires, syndicats...), la comptabilité dans son évolution historique, malgré les différentes tentatives faites dans le cadre de son développement, n'a pu atteindre la fin recherchée : l'unification et la stabilisation des méthodes et concepts recherchées par ses utilisateurs.

Au fur et mesure que la technique comptable se développe, les règles et les principes qui la régissent sont en perpétuels changement pour cause du lien étroit qu'elle garde avec l'environnement socioéconomique dans lequel elle s'applique.

Cette situation de non stabilité dans les règles et principes, a fait apparaitre des divergences d'interprétations et de classification de ces règles et principes, faisant même apparaitre une multitude de définitions de la comptabilité, influencées par le système économique dans lequel elle évolue.

L'arrivée de la mondialisation, la recherche de marchés florissants, le regroupement des Etats en zone et communautés, les besoins des utilisateurs en informations économiques et financières fiables et comparable, ont obligés les décideurs et les organismes internationaux spécialisés à une harmonisation internationale de la comptabilité.

Confiée à un organisme international, l'harmonisation a été appliquée par les pays développés pour la résolution des problèmes auxquels leurs économies sont confrontées, tandis que les pays en voie de développement, ont été contraints de s'intégrer dans le nouvel ordre comptable international malgré la faiblesse de leur base économique.

L'harmonisation internationale de la comptabilité, conçus par les pays capitalistes développés, pour les besoins de leurs économies, s'articule essentiellement sur les normes internationales de comptabilité élaborées dans le but de définir une assise commune pour l'établissement de documents financiers uniformes pour l'ensemble des entreprises afin d'assurer une fidélité et une comparabilité des données comptables, permettant aux utilisateurs, en particulier les investisseurs, la connaissance réelle de la situation de l'entreprise. Ce que vas confirmer notre premier hypothèse.

Les normes comptables ainsi établies n'ont cessé de se modifier en fonction des changements intervenant au niveau de l'environnement économique en passant de normes internationales de comptabilité (IAS) à normes financières de comptabilité (IFRS). Cette situation a poussé les utilisateurs surtout officiels à critiquer les normes élaborées et voire même les inculper comme principale cause ou accélérateur de la crise financière mondiale survenue en 2007. L'homme d'affaires Jean-François HENIN « La grande crise financière que nous connaissons depuis 9 ans, est venue d'une défaillance des systèmes de régulation. Cette crise est essentiellement due à de mauvaise pratique comptable à de mauvaise règle comptable établie par les lois et les ministères de finance ... ».

L'absence de participation des pays en voie de développement dans le processus d'élaboration des normes internationales de comptabilité, a mis un frein à leur développement et leur application dans ces pays.

Faisant partie des pays en voie de développement, l'Algérie, depuis son indépendance a pratiqué trois modèles comptables différents, tous influés par le changement intervenant dans l'environnement économique.

En 2007, la Loi 07/11 a promulgué le nouveau système comptable financier (SCF) qui est appliqué à partir de 2010.

Le nouveau système comptable financier, s'inspirant du nouvel ordre de comptabilité internationale.

Mais comme le système est en permanence évolutif par son ouverture sur l'environnement, il s'adapte à toutes les situations. C'est pour cette raison que l'on constate dans l'évolution historique des IAS/IFRS, une remise en cause systématique des normes puisque certaines ont été amendées ou modifiées et d'autres carrément annulées ou remplacées.

Alors que le système comptable et financier reste le même depuis son création en 2007, à cause de ça, y'a une déférence entre les règles d'évaluation entre les normes IAS/IFRS et le SCF. Ce que vas confirmer notre deuxième hypothèse.

D'après le troisième chapitre. L'application des normes internationales sur l'entreprise algérienne donne une image fidèle mieux que si elle applique le système comptable financier. L'évaluation des patrimoines de l'entreprise vas être mesure la réalité, les règles de comptabilisation permet à avoir des résultats reflète la vraie situation de l'entreprise, pour

prendre les meilleurs décisions de puis ces résultat. Ce que vas confirmiez notre troisième résultat.

Algérie a visé d'établir des équivalences entre les deux systèmes, car adopter le système tel qu'il est peut amener à des complexités des normes qui ne sont pas adaptées aux besoins de notre pays ; Surtout qu'il souffre du manque des compétences professionnelles pour modifier les IFRS afin de refléter les conditions locales. A titre d'exemple ; l'application du principe de juste valeur concernant les terrains, les immobilisations incorporelles, ou encore l'outil de production est difficilement exploitable en raison de l'absence de marché actif ou d'évaluateurs professionnels qualifiés.

Au cours des travaux de recherche nous avons connu plusieurs difficultés au niveau académique d'une part, et pendant la réalisation de notre stage pratique d'autre part, ces difficultés dans leur ensemble sont les suivantes :

- Le manque de références bibliographiques sur le sujet traité ;
- Le refus de l'acceptation de l'entreprise de nous donne les informations sur leurs salaires.

Nous aurons aimé étudier l'impact de la divergence entre le SCF et les normes IAS/IFRS sur l'entreprise, mais nous n'avons pas eu l'occasion.

Les suggestions vers l'entreprise :

- D'abord, faire distinguer entre le résultat comptable et le résultat fiscal.
- Réévaluer les immobilisations totalement amorti, et les intégrés dans le bilan par la nouvelle valeur.
- Répartir le bâtiment administratif en immobilisation corporelles et immeuble de placement.
- Réévaluer le stock par sa valeur actuel (la valeur de cours boursier au 31/12/2015).
- Actualiser la valeur des indemnités de départ en retraite à travers de taux d'intérêt des obligations étatique.

Afin de maitre les états financier clair, lisible et reflète la réalité de l'entreprise pour prendre les bons décisions.

Tableau des immobilisations incorporelles

N° Compte	LIBELLE	Actif	Amorti Fin Ex	Actif net
208100	FOND DE COMMERCE LULLI	46 500,00	-	46 500,00
208100	VALEURS INCORPORELLES FONDS DE COMMERCE	1 433 652,00	-	1 433 652,00
208100	FONS DE COMMERCE	1 090 000,00	-	1 090 000,00
208100	FONDS DE COMMERCE	117 200,00	-	117 200,00
208000	POINCON MAITRE	7 000,00	3 237,50	3 762,50
205100	DRTS DE PROP.IND.ET COMM.	5 000,00	-	5 000,00
204300	INSALATION RESEAU INFORMATIQUE	74 360,00	74 360,00	-
204200	SIT WEB	65 000,00	65 000,00	-
204200	SITE WEB	360 000,00	200 000,00	160 000,00
204100	LOGICIEL PCCOMPTA S/WINDOWS	28 025,00	28 025,00	-
204100	CARTE ICP	108 000,00	108 000,00	-
204100	LOGICIEL INVESTISSEMENT	20 000,00	20 000,00	-
204100	PCANYWERE DOS/WIN	25 000,00	25 000,00	-
204100	RESEAU INTRANET	273 970,00	273 970,00	-
204100	ALIANE BD J.OFFICIEL	36 000,00	36 000,00	-
204100	LOGICIEL CALCUL RAPPELS S/SALAIRES	30 000,00	30 000,00	-
204100	MODULE EDITION PAIE MICRAL	9 500,00	9 500,00	-
204100	LOGICIEL INVESTISSEMENT	20 000,00	20 000,00	-
204100	LOGICIEL PC STOCK	48 000,00	26 666,67	21 333,33
204100	LOGICIEL PC COMPTA	45 000,00	45 000,00	-
204100	LOGICIEL D'INVESTISSEMENT	20 000,00	20 000,00	-
204100	INSTALL.SOLUTION TRANSF.FICHIERS	233 000,00	233 000,00	-
204100	LOGICIEL PC COMPTA	65 000,00	65 000,00	-
204100	LOGICIEL COMPTABILITE	45 000,00	45 000,00	-
204100	LOGICIEL PC COMPTA	10 000,00	10 000,00	-
204100	LOGICIEL MICRAL GRH	46 000,00	46 000,00	-
204100	LOGICIEL PCPAIE S/WINDOWS	57 000,00	57 000,00	-
204100	LOGICIEL PAIE	50 000,00	50 000,00	-
204100	LICENCE WINDOWS 7 ETIQUETTE	4 800,00	3 066,67	1 733,33
204100	LOGICIEL COMPTABILITE GENERALE	226 000,00	226 000,00	-
204100	RESEAU 9 POSTES	16 307,00	16 307,00	-
203000	FRAIS DE FORMATION/STATION AFFINAGE	1 549 145,00	309 829,00	1 239 316,00
TOTAL		6 164 459,00	2 045 961,84	4 118 497,16

Bibliographie

1. Ouvrages

- AXEL Haller, BERNARD Raffournier, PETER Walton, Comptabilité internationale, Edition Vuibert, Paris, 1997.
- BOUHADIDA Mohamed, Le nouveau compagnon de la comptabilité financière algérienne selon le nouveau SCF, ClicEditions, Alger, 2013.
- Colasse B. , "la crise de la normalisation comptable, une crise intellectuelle", Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 17, Volume 1, Avril 2011
- Collectif EPBI, Système Comptable Financier, Edition Les pages Bleus Internationales, Alger, 2010, P19.
- Fabré K. et Farjedon A.N, "Ecart d'acquisition et normes IAS/IFRS", Université Paris Dauphine, Mars 2011.
- Françoise Pierrot. Les normes comptables internationales Et le reporting de la performance. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisia. pp.CD-Rom. <halshs-00558242>.
- Grant - Thornton, octobre 2011; Renseignements recueillis de l'article de Salah Abaci "Application du SCF , Premiers éléments d'expérience "
- MIMECHE Ahmed, KADDOURI Amar, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG Editions, 2009.
- Nahmias M., " L'essentiel des normes IAS/IFRS", édition d'organisation, 2004.
- SAHEB Bachagha, "Pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché", éditions Dar El Beida, 2003
- Serge Brando Dictionnaire du droit privé
- ROBERT Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Editions Dunod 2ème édition, Paris, 2004.

2. Textes législatives et réglementaires

- Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.
- Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008.
- 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, paru au JO N°19 du 25 Mars 2009.
- Instruction ministérielle N°2 du 29 Octobre 2009 portant première application du SCF 2010.

3. Journal officiel

- Journal officiel N° 20 du 01/05/1991.
- Journal officiel N° 56 du 25/09/1996.
- Journal officiel N° 74 du 25/11/2007.
- Journal officiel N° 27 du 26/05/2008.
- Journal officiel N° 19 du 25/03/2009.
- Journal officiel N° 21 du 08/04/2009.

4. Thèses

- S. Benabdallah. « Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS observation et compréhension des choix effectifs par les groupes Français » Thèse de Doctorat Institut d'administration des entreprises universitaires de Nice – Sophia Antipolis, Octobre 2008.

5. Sites internet

<http://www.cerm.fr/cerm/presentation>

<http://www.traderfinance.fr>

<http://www.cerm.fr/cerm-presentation>

https://fr.International_Financial_Reporting_Standards.

Quatrième Directive 78/660/CEE du conseil du 25/07/78, source : eur.lex-europa-en

Septième Directive 83/349/CEE du Conseil le 03/06/83, Source : eur.lex-europa.en

Source : extrait de "IASB" <http://fr.wikipedia.org>

Circulaire N°1850/F/DC/CE 89/047 du 29/05/89.

6. Articles

- © UNIVERSITE NANCY2 – Marc GAIGA – 2009.
- Elena Barbu, "Une meilleure connaissance de l'environnement comptable : condition sine-quo-non d'une meilleure compréhension de l'harmonisation comptable internationale, IAE d'Orléans, 2011.
- NOUREDINE Boukrouh, « l'Algérie sur le chemin des réformes », Colloque organisé par la direction des relations internationales du Sénat et de centre Français du Commerce Extérieur, octobre 2001.
- Elena Barbu. "40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale", Laboratoire Orléanais de Gestion, France, P5-6.
- Besseghi Mourad, Le système comptable financier : analyse comparée, document de travail de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes.
- Ministre des finances: Interview à l'APS le 11/05/2010 "Le SCF assure une grande transparence des états financiers"
- Zineb M., "L'Algérie s'aligne sur les normes internationales", le jeune indépendant, mars 2008

Résumé

Le processus de globalisation financière, visant l'interconnexion et l'internationalisation des marchés financiers et des bailleurs de fonds, a provoqué une profonde mutation des structures et des acteurs productifs de l'économie mondiale.

Cependant, les systèmes comptables algériens ont connu un processus de changement voire une harmonisation internationale donnant naissance à SCF. Et ce, dans l'objectif de mieux comptabiliser les instruments à leur juste valeur et accompagner les bailleurs de fonds et les grandes entreprises dans leur internationalisation.

L'étude menée dans ce mémoire a pour but de prendre connaissance de la divergence entre les normes internationales IAS/IFRS et le système comptable financier Algérien. Elle traite l'impact de la divergence entre les deux systèmes et le degré du rapprochement des deux systèmes comptable SCF et IAS/IFRS.

Mots clés

Globalisation financière ; Marché financiers ; Harmonisation internationale ; Normes comptable internationales ; La divergence ; Le système comptable Algérien ; IAS/IFRS.