

Effet de l'application du nouveau système comptable financier sur la gouvernance des entreprises Algérienne.

Pr. ZAGHDAR Ahmed *
HAMZA Tarek **

المستخلص

إن هدف هذا المقال هو إظهار مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في تطوير حوكمة المؤسسات الجزائرية، لا سيما من حيث تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية. على غرار المعايير المحاسبية، يعتمد النظام المحاسبي على إطار تصوري، الذي يحدد أهداف المعلومة المالية و يحدد العناصر الأساسية للقوائم المالية.

يعتمد كل إطار تصوري على نموذج للحوكمة يحدد أصناف المتعاملين في المؤسسة ويحدد مهامهم. في هذا السياق، يمكن تصنيف نوعين من نماذج الحوكمة، نموذج رأس المال، ونموذج الأطراف الأخذة. يعتمد نموذج الهيئة الدولية للمعايير المالية أساسا على نموذج رأس المال، وقليلًا من نموذج الأطراف الأخذة.

المفاتيح : نماذج الحوكمة، الإطار التصوري، المعلومة المالية.

* Professeur à l'université de Médéa – Algérie.

** Maitre Assistant A, Université M'hamed Bougara de Boumerdès - Algérie.

Résumé:

Le but de cet article est de montrer en quoi l'adoption en Algérie du nouveau système comptable financier basé sur les normes comptables internationales (IAS/IFRS) va permettre de développer la gouvernance des entreprises Algériennes, notamment en matière d'amélioration de la qualité de l'information comptable et financière diffusée par l'entreprise.

A l'instar des normes comptables internationales, le nouveau système comptable financier propose un cadre conceptuel. Ce cadre définit les objectifs de l'information financière externe des entreprises, et spécifie les éléments

fondamentaux des états financiers qui permettent de satisfaire les besoins des utilisateurs.

Tout cadre comptable repose sur un modèle de gouvernance qui définit les acteurs et leur fonction dans l'entreprise. Deux modèles de gouvernance se distinguent. Le modèle actionnarial et le modèle des parties prenantes. Le modèle adopté par l'IASB s'inspire majoritairement du modèle actionnarial, et aussi de celui des parties prenantes.

Mots clés : Modèle de Gouvernance, Cadre conceptuel, information financière.

Introduction

Le but de cet article est de montrer en quoi l'adoption en Algérie du nouveau système comptable financier basé sur les normes comptables internationales (IAS/IFRS) va permettre de développer la gouvernance des entreprises Algériennes, notamment en matière d'amélioration de la qualité de l'information comptable et financière diffusée par l'entreprise. Le nouveau système comptable financier offre en effet pour les utilisateurs de l'information comptable, un meilleur cadre d'appréciation de la pertinence et l'utilité de cette dernière.

Il s'agit d'abord d'identifier les utilisateurs potentiels de l'information comptable et les intérêts qui les poussent à rechercher l'information qui est considérée, dans ce cas, comme un bien économique dont la production a un coût. Et de déterminer ensuite les différentes relations contractuelles liant les divers utilisateurs entre eux tout en procédant à leur analyse dans le cadre des théories de l'agence et des parties prenantes.

Genèse

L'IASC, *International Accounting Standards Committee*, organisme non gouvernemental, a été créée en 1973 à l'initiative des organisations comptables professionnelles de neuf pays¹ en vue d'harmoniser les règles d'établissement et de présentation des comptes des entreprises. Rapidement, d'autres membres se sont joints aux fondateurs, donnant à L'IASC une stature mondiale. De 1973 à 2000, une quarantaine de normes ont été établies (les *International Accounting Standards IAS*) couvrant la plupart des sujets comptables.

En Avril 2001, et dans un souci de rendre les normes comptables plus crédibles et mieux acceptées par les pays, l'IASC a changé son nom en IASB (B pour Board) et ses structures pour donner plus d'indépendance au Board qui n'est plus le représentant des pays. Suite à cela, l'appellation IFRS va remplacer l'appellation IAS et l'accent n'est plus mis sur les standards comptables mais sur les standards liés à l'information financière (Maillet-Baudrier , 2006).

En Algérie, une loi a été promulguée au mois de Novembre 2007, rendant obligatoire l'application du nouveau système comptable financier par toutes les entreprises Algériennes à compter du 01 Janvier 2009². Cette loi a été consacrée par la promulgation de plusieurs textes d'application venus expliciter les modalités d'application du nouveau système comptable financier.

1. Le cadre conceptuel du système comptable financier

Tout cadre comptable traduit la manière de penser l'économie et les intérêts particuliers d'une société à un moment donné (Thépaut, 2002). La comptabilité est un système normatif pensé et élaboré pour répondre aux besoins de ses nombreux utilisateurs. Les besoins de ces derniers diffèrent en fonction des intérêts et des objectifs qu'ils espèrent réaliser, ce qui suppose la mise au point d'une échelle de priorité censée répondre aux attentes des différents protagonistes en matière d'information comptable et financière.

¹ Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-Bas et Royaume-Uni.

² Cette date a été repoussée au 01 Janvier 2010.

L'identité des utilisateurs, leurs interactions, ainsi que leurs besoins évoluant au gré des changements et mutations des systèmes économiques dans lesquels ils agissent, cela implique également l'évolution des systèmes comptables et l'adaptation des priorités dans la destination de l'information comptable et financière produite par les systèmes comptables.

C'est ainsi qu'aux États-Unis, au cours des années 1970, une profonde réflexion a été engagée sur le thème de la relation devant exister entre les utilisateurs de l'information comptable et la forme et le contenu des états financiers en vue d'ajuster les besoins des utilisateurs aux objectifs des états financiers.

Face à la variété des besoins d'information, à la multiplicité des utilisateurs, et en réaction aux critiques mais aussi aux interventions des groupes de pression dans le processus d'élaboration des normes, la profession comptable américaine a lancé, de 1973 à 1985, un important programme de travail destiné à doter le FASB d'un cadre comptable conceptuel (*conceptual framework*). Ensemble structuré d'objectifs et de principes fondamentaux, il constitue une méta-normalisation ayant pour objet de guider, mais aussi de justifier, le processus de normalisation comptable.

Ce cadre définit les objectifs de l'information financière externe des entreprises, par référence à la prise de décisions rationnelles en matière d'investissement (vérifiabilité, impartialité, comparabilité, cohérence, caractère significatif, et spécifie les éléments fondamentaux des états financiers qui permettent de satisfaire les objectifs visés.

Le normalisateur Algérien a adopté ce cadre conceptuel dans le nouveau système comptable financier, et lui a assigné comme objectif d'introduire les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers : conventions et principes comptables à respecter et caractéristiques qualitatives de l'information financière, et de constituer une référence pour l'établissement de nouvelles normes, et enfin de faciliter l'interprétation des normes comptable et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable.³

³ Article 07 de la loi 07/11 du 25 novembre 2007.

2. Les utilisateurs de l'information et leurs motivations

Le cadre conceptuel, définit les utilisateurs de l'information comptable et financière. Ces utilisateurs peuvent se différencier selon le système économique, politique, culturel dans lequel l'entreprise évolue.

L'information comptable doit être utile à la prise de décision, c'est la une conclusion importante du rapport Trueblood (1973) aux Etats-Unis, élaboré à l'initiative de (AICPA).⁴

La majorité des décisions économiques se basent sur les relations tenues avec l'entreprise. Chaque groupe d'utilisateurs a ses propres besoins.

Dans cette voie, selon une étude réalisée par E. Stamp (1988) (Casta 1997), il existe treize catégories de besoins émanant de différents groupes qui peuvent être généralement classés en des informations financières et non financières comme suit :

- évaluation les résultats globaux de l'entreprise par rapport aux objectifs et d'autres entités,
- évaluation de la qualité de gestion en termes de rentabilité et d'efficacité,
- évaluation des perspectives futures (bénéfices, dividendes, intérêts, investissement et besoin en capital, emploi, fournisseurs et clients,)
- évaluation de la santé financière et de la stabilité, la solvabilité, la liquidité,
- évaluation du risque et de l'incertitude,
- faciliter l'allocation des ressources pour les actionnaires (actuels et potentiels), les créanciers (actuels et potentiels, à long et à court terme), les gouvernements, et d'autres organismes du secteur privé,
- faire des comparaisons avec des performances passées, et avec d'autres entités,
- évaluer la dette et les capitaux propres dans l'entreprise,
- évaluer la capacité d'adaptation,
- évaluer le niveau de conformité avec la loi et les règlements,
- Evaluation de la société et la contribution à la société et aux objectifs nationaux, etc.

⁴ L'American Institute of Certified Public Accountants, a l'occasion d'une réflexion engagée en matière d'objectifs assignés aux états financiers.

Ces besoins sont à relier avec les groupes d'utilisateurs internes et externes qui peuvent être :

Les dirigeants, à travers la direction de l'entreprise et les administrateurs, Les associés et propriétaires, les tiers (prêteurs, fournisseurs, clients), les investisseurs potentiels à travers les courtiers et la presses financière; Les analystes financiers et les conseils, Les employés et leur représentant, l'Etat à travers les autorités fiscales, les chercheurs, les enseignants, et normalisateurs, le grand public.

La variation d'informations exigées et l'accessibilité à l'information par les différents utilisateurs de l'information comptable, peut créer des conflits d'intérêts entre les dirigeants d'une entreprise et les différents groupes d'utilisateurs ou entre les différentes catégories d'utilisateurs. Il est à noter que la capacité à acquérir et traiter l'information varie d'un utilisateur à l'autre, en fonction de leurs expériences particulières, leurs intérêts, leurs attentes, leurs préférences et de leurs croyances. Il est difficile d'expliquer la variété et la nature complexe d'utilisateurs et définir exactement l'information qui devrait être fournie à un groupe particulier d'utilisateurs et serait disponible à un coût bas et à temps.

Le normalisateur Algérien, faisant exception à son habitude⁵ a défini et affiché les utilisateurs des états financiers dans le cadre conceptuel, et ceci dans un ordre de priorité comme suit : « les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autre créanciers, les clients, les états et leurs organismes publics, et le public.»

Une estimation des besoins des différents utilisateurs a suivi cette présentation, et ce, afin de démontrer l'intérêt de chaque utilisateur à cette information.

Ainsi, pour les membres du personnel : « les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entreprise à

⁵ Le normalisateur s'est contenté de citer les utilisateurs de l'information comptable uniquement dans le document de présentation du PCN à l'Assemblée Nationale, à l'occasion de sa promulgation. Les utilisateurs n'ont jamais figuré avec le Plan Comptable ni avec les modalités d'application.

leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi ».

Dans son paragraphe 10, l'IASB indique : « Bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être comblés par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers. »

De ce paragraphe, il apparaît que la priorité est donnée par l'IASB aux investisseurs de part leur statut d'apporteurs de capital à risque pour l'entreprise. Mais depuis la crise financière, les apporteurs de capitaux ne sont plus les seuls apporteurs de capital, l'état peut se révéler le preneur de risque en dernier ressort, surtout pour les banques et les grandes entreprises.

Il apparaît aussi que le degré d'exigence des investisseurs est de loin le plus élevé parmi les autres utilisateurs. Aussi nous pouvons comprendre de ce paragraphe que l'organisme normalisateur international reconnaît l'existence des utilisateurs qui ne peuvent être satisfaites par les états financiers. On peut ainsi penser à toutes les informations liées au développement durable et à la responsabilité sociale de l'entreprise.

3. Les modèles de gouvernances

L'harmonisation ne doit pas être entendue comme une uniformisation des états financiers, faute de ne jamais pouvoir atteindre ses objectifs. Il est en revanche indispensable d'assurer la comparabilité et la pertinence des informations diffusées dans les comptes, ce qui implique avant tout une bonne définition du contexte dans lequel les états financiers sont établis (Raybaud-Turrillo, Teller, 1997).

3.1 Le modèle de gouvernance actionnarial

La théorie de l'agence à développer un cadre théorisé pour la gouvernance des entreprises, qui s'organise autour des trois grands pôles d'acteurs qui sont les propriétaires, les dirigeants et les autres acteurs.

Ainsi une séparation des fonctions entre ces acteurs est clairement définie dans la théorie de l'agence, qui répond au statut et aux intérêts de chaque acteur.

Ce model rend précisément compte d'une situation de délégation de pouvoir, et des difficultés rencontrées par la suite pour sécuriser cette délégation (Aglietta, Rébirioux, 2004). Il considère que les actionnaires détiennent un véritable droit de propriété sur l'entreprise, le dirigeant est l'agent de l'actionnaire, le dirigeant n'ayant pas nécessairement les mêmes intérêts que ses actionnaires, et disposant d'information que les actionnaires n'ont pas ou ont difficilement, il naît une relation d'agence.

Dans cette relation, si l'agent est censé agir pour le compte des actionnaires, il n'en n'est pas toujours ainsi, et si l'asymétrie d'information est suffisamment forte, les actionnaires ont parfois du mal à identifier la pertinence réelle des décisions du dirigeant.

La fonction de propriété des actionnaires s'exerce à travers trois points majeurs :

- Ils perçoivent les revenus résiduels, et peuvent céder leur droit de propriété,
- Ils assument le risque résiduel de l'entreprise,
- Ils contrôlent les dirigeants, à travers le conseil d'administration, et l'assemblée générale.

L'exercice de ces fonctions passe par l'exploitation d'information, qui n'est autre que l'information comptable et financière fournie par les états financiers.

Dans la perspective de la théorie de l'agence les objectifs de la normalisation sont :

- Évaluer la valeur de l'entreprise et les résultats obtenus,
- Identifier les éléments susceptibles d'affecter cette valorisation dans un avenir plus ou moins proche.
- Permettre aux actionnaires d'évaluer la performance des dirigeants à travers la pertinence des actions effectués et des décisions prises.

La fonction de dirigeant consiste à gérer les contrats avec les tiers : fournisseurs, clients, salariés, ou banques, et en même temps le dirigeant est responsable de la production de l'information comptable et financière qui sert à évaluer son entreprise mais aussi sa performance. Si les choix comptables des entreprises sont déterminés par des variables externes (historiques, économiques, sociologiques), ils n'en sont pas moins effectués par ceux-là mêmes qui ont des comptes à rendre : leur Dirigeants. (Colasse, 2009).

La problématique qui se pose dans ce cas, est d'inciter le dirigeant à gérer dans l'intérêt des propriétaires, et à produire une information fidele qui correspond à la réalité de l'entreprise.

La théorie de l'agence n'ignore pas les autres parties prenantes, fournisseurs, clients, salariés et banques. Elle considère que leurs objectifs se réaliseront à travers le jeu du marché.

Elaborée par Jensen et Meckling en 1976, la théorie positive de l'agence explique que « la firme est une fiction légale qui sert de point focal à un processus complexe dans lequel les conflits des individus sont résolus par la mise en place d'un réseau de relation contractuel » (Marois, Bompoin, 2004).

Dés lors, une grande part de littérature sur la théorie positive de l'agence s'est intéressée aux mécanismes de contrôle et d'incitation susceptible de conduire le dirigeant à agir dans l'intérêt de ces actionnaires. Ces mécanismes passent aussi bien par l'existence d'un audit externe indépendant ou par une politique de rémunération incitative ou encore par la diffusion d'information sur la stratégie de l'entreprise et ses réalisations.

Le message central de cette théorie sur l'entreprise est devenu incontournable : les dirigeants sont les agents des actionnaires. Tous les mécanismes qui permettront d'aligner l'intérêt des dirigeants sur ceux des actionnaires amélioreront l'efficacité de l'entreprise (Aglietta, Rébirioux, 2004).

C'est dans ce cadre que les normes IFRS, dans la mesure où elles codifient le mode de présentation et d'élaboration de l'information financière, peuvent contribuer à réduire l'asymétrie d'information entre le dirigeant et les actionnaires.

3.2 Le modèle des parties prenantes

Dans ce modèle, l'entreprise n'est plus considérée comme un simple outil de propriété à la disposition des actionnaires. Elle est un nœud contractuel avec les différentes parties prenantes et le dirigeant détient le pouvoir essentiel de nouer les contrats avec chacune de ces parties.

Toutes les parties prenantes de l'entreprise sont des moyens et en même temps des fins.

3.2.1 La hiérarchisation des objectifs des parties

Sur le plan opérationnel, la satisfaction de l'ensemble des parties en même temps pose problème. D'où la nécessité de prioriser une partie au détriment de l'autre.

Selon le type de l'organisation, une forme de hiérarchisation naturelle se forme d'elle-même.

L'objectif de l'information comptable et financière dans ce cas, est de rendre compte sur l'action du dirigeant. De permettre l'évaluation de l'entreprise, de protéger ses parties prenantes.

Dans cette optique les IFRS jouent un rôle essentiel dans la mesure où elles fournissent le cadre de référence dans lequel le dirigeant va rendre compte de son action.

Dans la perspective de la théorie des parties prenantes les objectifs de la normalisation sont majoritairement identiques à ceux avancés dans le cadre de la théorie de l'agence, avec quelques modifications, il s'agit des objectifs suivants:

- La priorité a donné aux autres parties prenantes, comme utilisateurs de premier ordre,
- L'importance capitale du principe de continuité de l'exploitation, compte tenu du risque a supporté par les parties prenantes en cas d'arrêt de l'activité, licenciement des salariés, non paiement des fournisseurs.

3.2.2 Le dirigeant en tant qu'arbitre des conflits

Le dirigeant dans ce cadre s'attèlera à satisfaire les exigences de chacune des parties prenantes à travers une stratégie d'entreprise définie préalablement.

Il noue et dénoue les contrats avec les tiers, et est considéré comme l'arbitre des conflits.

Valeur actionnariale contre valeur partenariale

Lorsqu'une entreprise voit son cours monter, à la suite d'un plan de licenciement, on peut penser qu'il y a opposition entre les intérêts des actionnaires qui voient leur actif augmenter de valeur et les intérêts des salariés, qui risquent de perdre leur travail. Cependant cette analyse peut être caricaturale. Si l'entreprise a prévu un plan de restructuration, qui permet à la fois de remettre la société sur de bons rails, tout en sauvegardant les droits des salariés (reclassement après formation et départ à la retraite) ; on peut espérer que dans une perspective de long terme les actionnaires et les salariés restant tirent tous profit d'un retour de l'entreprise à meilleur fortune (Marois, Bompoin, 2004).

La pénétration du champ de la gouvernance d'entreprise par la théorie de l'agence, et au-delà par la théorie des contrats, témoigne de l'adéquation entre la représentation nord américaine de la gouvernance et un cadre analytique développé à partir des années 1970.

3.3 Le model de gouvernance proposé par l'IASB

L'IASB ne retient ni le model de la théorie de l'agence ni celui des parties prenantes. Mais une évolution vers la satisfaction des apporteurs de capitaux au détriment des autres parties prenantes apparait clairement.

Le cadre de l'IASB ne satisfait plus les exigences spécifiques de ces derniers (autres parties prenantes).

Dans le modèle de l'IASB, la gouvernance de l'entreprise n'est donc pas non tournée uniquement vers les actionnaires mais aussi vers l'ensemble des apporteurs de capitaux, les prêteurs, les porteurs d'obligations, et l'ensemble des créanciers.

4. Les innovations introduites par les normes comptables en matière de gouvernance des entreprises

La promulgation des nouvelles normes comptables ne sont pas sans effet sur la gestion et la gouvernance des entreprises.

4.1 La prise en compte des autres parties prenantes à la vie économique de l'entreprise

A travers la classification des utilisateurs de l'information financière adoptée par le cadre conceptuel de l'IASB, et repris par le SCF, il apparaît clairement que ces derniers sont tournés prioritairement vers la satisfaction des besoins des investisseurs et des marchés des capitaux en matière d'information. Il s'agit la de la mesure du plus grand profit (Capron, 2005).

En réalité les IFRS contribuent à une meilleure information des parties prenantes de l'entreprise. La première évolution est le renforcement du rôle des organes de gestion que sont les dirigeants et le conseil d'administration. La deuxième évolution est la prise en compte de la responsabilité de l'entreprise vis-à-vis d'autres parties prenantes que les seuls actionnaires.

4.2 Le renforcement du rôle central du conseil d'administration

Parmi les prérogatives majeures du conseil d'administration, on note la nomination et la révocation du directeur général, la détermination des objectifs, l'adoption des orientations stratégiques, et en fin la détermination du montant et de la forme de la rémunération du dirigeant.

L'IAS 14 précise que « la structure d'organisation interne et de gestion d'une entreprise, et son système d'information financière interne au conseil d'administration et au président directeur général doivent normalement constituer la base d'identification de la source et de la nature prédominantes des risques et des différents taux de rentabilité auxquels l'entreprise est confrontée et par conséquent, ils doivent constituer la base de détermination des premiers et seconds niveaux selon laquelle elle doit présenter son information sectorielle »⁶ nous pouvons dire alors que la

⁶ IAS 14 paragraphe 27.

structure d'information destinée aux utilisateurs des états financiers doit être calquée sur celle qui est destinée au conseil d'administration.

Dans les IFRS c'est l'information interne qui conditionne l'information externe.

4.3 La notion d'obligation implicite

L'IAS 37 pour précise de sa part que « une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entreprise lorsque :

- Elle a indiqué au tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités,
- En conséquence, elle a crée chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.⁷

L'application principale de la notion d'obligation implicite concerne la comptabilisation de provisions liées à des restructurations et d'une manière plus générale elle pose l'enjeu de la place de l'entreprise dans la société, tel que le respect de l'environnement. En ce sens, le terme de « responsabilité » s'apparente davantage à celui de décision (l'entreprise assumera ces décisions).

4.4 La prise en compte des conséquences fiscales des transactions

L'IAS 12 stipule ce qui suit « la présente norme impose à une entreprise de comptabiliser les conséquences fiscales des transactions et autres événements de la même façon qu'elle comptabilise les transactions et évènement eux-mêmes. »

La norme impose la comptabilisation de l'ensemble des actifs ou passifs d'impôts différés, elle permet clairement la différenciation des objectifs de présentation des états financiers de ceux d'optimisation fiscale, c'est la référence économique qui s'impose.

⁷ IAS 37 paragraphe 10.

4.5 La notion de contre partie implicite (les subventions)

L'IAS 20 décrit la méthode de comptabilisation des subventions, « il existe deux approches de comptabilisation des subventions : l'approche par le bilan, selon laquelle la subvention est créditée directement en capitaux propres, et l'approche par le résultat, selon laquelle la subvention est comptabilisée en résultat sur un ou plusieurs exercices.

Les arguments en faveur de la comptabilisation dans les capitaux propres, sont :

- les subventions constituent un moyen de financement et puisqu'aucun remboursement n'est attendu, elles doivent figurer dans les capitaux propres,

Les arguments en faveur de la comptabilisation en résultat :

- Les subventions publiques sont des entrées provenant d'une autre source que les actionnaires, elles ne doivent pas être crédités en capitaux propres,
- L'entreprise bénéficie des subventions en se conformant aux conditions édictés par les pouvoirs publics qui les donnent, et de ce fait supportent des charges supplémentaires pour qu'elle puisse se conformer à ces conditions, donc elle doivent les comptabilisées en produits en contre partie des charges subies.

L'IAS 20 retient le principe de comptabilisation dans les résultats.

Cette option met en évidence la différence entre les actionnaires et les autres parties prenantes, et indique en même temps que les parties prenantes ont des droits (implicites) sur l'entreprise.

4.6 La réduction des conflits d'intérêt

a. la notion d'estimation fiable

L'IAS 11 précise que « lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé d'une façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité à la date de clôture de l'exercice ».

La notion de fiabilité peut être résumée en trois points, qui ont été précisés par la norme, à savoir : l'existence d'un contrat qui fournit la base d'évaluation, un système budgétaire qui permet d'en suivre l'estimation et un suivi physique qui date les évolutions.

b. L'information relative aux parties liées

L'IAS 24 stipule que « des parties sont considérées êtres liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer une influence notable sur l'autre partie lors de la prise de décisions financières et opérationnelles ...», elle correspond « a un transfert de ressources ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non. »

En Algérie, ce type de relation est strictement encadré par le code de commerce, qui fait obligation au commissaire aux comptes, de produire un rapport spécial sur les conventions réglementées.

Ce contrôle ne doit pas se limiter à la seule forme, mais aussi au contenu de ces conventions, la norme précise également « il faut prêter attention à la substance des relations, et pas simplement à leur forme juridique » c'est la prééminence de la substance sur la forme.

4.7 Le traitement des événements post clôture

D'après l'IAS 10 il existe une très forte asymétrie d'information entre les dirigeants et les utilisateurs des états financiers. Par la description des méthodes et des règles de comptabilisation, les normes IFRS réduisent significativement cette asymétrie. Elle encadre les tentatives des dirigeants à vouloir privilégier une méthode par rapport à l'autre. Même dans le laps de temps qui sépare la date de clôture des comptes et leur date de publication, les normes ont strictement précisé le traitement des

événements qui peuvent survenir dans cet intervalle de temps, en obligeant leur rattachement à l'exercice qui la concerne.

4.8 La perception de l'avenir et la prise en compte du risque en univers incertain

L'une des évolutions majeure des IFRS, est dans la perception des transactions : comme étant non pas tournées vers ce qui a été fait mais vers ce qui en résultera. Les normes IFRS s'intéressent aux conséquences des transactions présentes ou passées sur les transactions à venir.

L'orientation vers l'appréhension des impacts futurs des actifs en place, les normes IFRS se confronte à l'univers de l'incertain et du jugement.

En orientant l'attention de l'utilisateur vers les conséquences économiques futures des décisions, les normes IFRS doivent en même temps lui fournir un outil d'évaluation de ces décisions a posteriori et lui permettre d'identifier l'impact immédiat des grandes décisions stratégiques en matière de choix d'investissement et de financement. La trésorerie permet d'identifier les flux réalisés correspondant aux estimations faites préalablement et les flux de trésorerie résultant des décisions stratégiques.

Bibliographie

Aglietta Michel, Rébirioux Antoine, Dérives du capitalisme financier, Albin Michel, Paris 2004, p.53.

Augier Bertrand, La Clainche Catherine, Les impacts du passage aux IFRS sur la filière comptable et la consolidation. Economie et comptabilité – numéro 232 – octobre 2005 – p. 24.

Augustin Gérald, Evaluation de l'information comptable, Revue française de gestion n° 130, septembre - octobre 2000, p. 45-51.

Casta Jean François, La comptabilité et ses utilisateurs, in Encyclopédie de Gestion, 2^{ème} Edition Economica, Paris, 1997, p. 528.

Capron Michel, Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier, Paris, La découverte 2005.

Colasse Bernard, Théorie comptable, In, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Sous la direction de Colasse Bernard, 2ème Edition, Economica paris 2009, p. 1413.

Colasse Bernard, Les fondements de la comptabilité, La découverte, paris 2007.

Damak Ayadi Salma, De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France, in La Revue des sciences de gestion, direction et gestion, mars avril 2009 - n° 236, p. 73-84.

Hendriksen, Eldon S., Accounting theory, Richard D. IRWIN INC Révisé edition, homewood, Lilinois 1970.

L'herminier Sandrine, Comment les normes IFRS influencent l'organisation et le pilotage de l'entreprise, La Tribune n° 24465-3159, 16 mai 2005, p 28.

Marois Bernard, Bompoin Patrick, Gouvernement d'entreprise et communication financière. Paris, Economica, 2004, p. 66,102.

Maillet-Baudrier C., Le Manh A., Normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Paris, 2006, p. 13.

Picon Olivier, Pasquette Marie-Jeanne, Michel Caroline, Pour une information financière plus claire et ouverte à tous, Investir n° 1369, 15-21 avril 2000, p. 26-27.

Raybaud-Turrillo Brigitte, Teller Robert, Comptabilité créative, in Encyclopédie de Gestion, 2 ème Edition Economica, Paris, 1997, p. 525.

Saada Toufik, Théorie de l'information et le contenu informationnel des états financiers, In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Sous la direction de Colasse Bernard, 2ème Edition, Economica paris 2009.

Thépaut Yves, Pouvoir, Information, Economie, Economica, Paris 2002, p. 161.

Tort Eric, L'entrée en vigueur des normes comptables internationales et leur impact sur l'organisation de l'entreprise, Humanisme et entreprise n° 272, août 2005, p. 81-98.

