CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE, DE BANQUE ET FINANCE

MASTER PROFESSIONNEL EN COMPTABILITE ET GESTION FINANCIERE

Année universitaire : 2007-2008

1ère Promotion

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

THEME : INCIDENCES MAJEURES DES NORMES COMPTABLES IAS 1 ET IAS 7 SUR LES COMPTES INDIVIDUELS DES SOCIETES : Cas de retraitement des états financiers de H2COM

Présenté par :

Yannick Monvodé TCHOUGBE

Sous la Direction de :

Monsieur O. Sosthène Nazaire FOLAHAN,
Enseignant à l'Ecole Nationale d'Economie Appliquée et de Management (Université d'Abomey calavi)

Bibliothèque du CESAG
109369

Date de dépôt

Décembre 2008

M0004MPCGF09

2

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Dédicaces

Je dédie ce mémoire :

À mes parents, Jean et Anastasie TCHOUGBE, qui n'ont pas ménagé leurs efforts, aux plans, tant matériel que spirituel, pour me permettre de suivre cette formation.

À mon frère Osiris et à ma sœur Néfertiti.

À Virginie, pour son soutien, ses conseils et son amour.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Je voudrais, ici, remercier monsieur O. Sosthène Nazaire Folahan, enseignant à l'Ecole Nationale d'Economie Appliquée et de Management (Université d'Abomey Calavi), et mon directeur de mémoire, pour ses conseils, sa disponibilité ; monsieur Moussa Yazi, directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et Finance (CESAG), pour ses conseils, sa rigueur au travail ; madame Laure de Souza, enseignante au CESAG, pour ses conseils, sa disponibilité ; le directeur et l'ensemble du personnel de l'entreprise H2COM ; l'ensemble du personnel du cabinet Mazars Bénin, pour son accueil, son soutien et ses conseils ; l'Institut Supérieur de Comptabilité banque et finance et l'ensemble du corps professoral de la MPCGF 1re promotion, pour la formation de qualité que nous avons reçue ; l'ensemble des stagiaires de la 1re promotion MPCGF, pour leur franche collaboration et l'esprit d'amitié manifesté tout au long de nos deux années de formation ; la famille Olivier Sagna, la famille Luc Sohou, Franck Éric, Gaëlle, Nadia, Sidonie, Dénisia, pour m'avoir entouré de leur affection au cours de mon séjour à Dakar ; enfin, toutes les personnes qui ont participé à la réalisation de ce mémoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des sigles et abréviations

CNC :	Conseil National de la Comptabilité
DSOP :	Draft Statement Of Principles
FAS :	Financial Accounting Standards
HAO :	Hors Activités Ordinaires
IAS :	International Accounting Standards
IASB :	International Accounting Standards Board
IASC :	International Accounting Standards Committee
IASCF :	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRS :	International Financial Reporting Standards
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
SYSCOHADA :	Système Comptable de l'OHADA
TAFIRE :	Tableau Financier des Ressources et des Emplois

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des tableaux

		Pages
Tableau 1	Modèle de calcul des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	23
Tableau 2	Modèle de calcul des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	24
Tableau 3	Modèle de calcul des flux de trésorerie provenant des activités de financement	24
Tableau 4	Tableau des flux de trésorerie tiré du TAFIRE SYSCOA	38
Tableau 5	Divergence entre les composantes des états financiers	53
Tableau 6	Bilan actif selon le système comptable OHADA	60
Tableau 7	Bilan actif : ventilation courant-non courant	62
Tableau 8	Bilan passif selon le système comptable OHADA	65
Tableau 9	Bilan passif : ventilation courant-non courant	67
Tableau 10	Les immobilisations corporelles	70
Tableau 11	Les immobilisations incorporelles	73
Tableau 12	Les autres immobilisations financières	72
Tableau 13	Les clients	73
Tableau 14	La trésorerie banque	73
Tableau 15	Les fournisseurs avances et acomptes versés	73
Tableau 16	Les autres créances	74
Tableau 17	Les fournisseurs	74
Tableau 18	Les capitaux propres	75
Tableau 19	Les charges du personnel	76
Tableau 20	Les autres provisions	76
Tableau 21	Les emprunts	76
Tableau 22	Les dettes fiscales	77
Tableau 23	Les banques, crédits de trésorerie	77
Tableau 24	Les autres dettes	77
Tableau 25	Les clients, avances reçues	78
Tableau 26	Le bilan IAS/IFRS	79
Tableau 27	Le compte de résultat IAS/IFRS	80
Tableau 28	Le tableau des flux de trésorerie IAS/IFRS	81

Liste des figures

		Pages
Figure 1	Le mécanisme d'élaboration des normes	11
Figure 2	Incidences de la norme IAS 1 sur le bilan SYSCOHADA	30
Figure 3	Incidences de la norme IAS 1 sur le compte de résultat SYSCOHADA	34
Figure 4	Modèle d'analyse	41
Figure 5	Présentation des divergences majeures entre la norme IAS 1 et le SYSCOHADA dans la présentation du bilan	54
Figure 6	Présentation des divergences majeures dans la présentation du compte de résultat	56
Figure 7	Impact majeur de la norme IAS 1 sur le compte bilan	58

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

Dédicaces i

Remerciements ii

Liste des sigles et abréviations iii

Liste des tableaux vi

Liste des figures vi

INTRODUCTION 2

PREMIERE PARTIE : PARTIE THEORIQUE 5

Introduction 6

CHAPITRE I : Les acteurs de la normalisation comptable internationale 7

I.1. Présentation de l'International Accounting Standards Commitee Foundation (IASCF) . 7

I.1.1. Nom et Objectifs de l'IASCF 7

I.1.2. Les membres et le gouvernement de l'IASCF 8

I.2. Présentation de l'International Accounting Standards Board (IASB) 8

I.2.1. La composition et les objectifs de l'IASB 8

I.2.2. Les modalités pratiques d'élaboration d'une norme 9

Conclusion 12

CHAPITRE II : Le cadre pour la présentation et la préparation des états financiers IAS/IFRS 13

II.1. Le cadre pour la présentation des états financiers IAS/IFRS 13

II.1.1. La nature des états financiers IAS/IFRS 13

II.1.2. Les objectifs des états financiers IAS/IFRS 14

II.2. Le cadre pour la préparation des états financiers IAS/IFRS 15

II.2.1. Les hypothèses de base 15

II.2.2. Les caractéristiques qualitatives des états financiers IAS/IFRS 16

Conclusion 18

CHAPITRE III : Présentation des normes IAS 1 et IAS 7 20

III.1. Présentation de la norme IAS 1 20

CESAG BIBLIOTHEQUE

III.1.1. Présentation du bilan selon la norme IAS 1 20
III.1.2. Présentation du compte résultat selon la norme IAS 1 21
III.2. Présentation de la norme IAS 7 22
III.2.1. Définition des flux de trésorerie selon la norme IAS 7 22
III.2.2. Contenu et analyse des trois flux de trésorerie 23
Conclusion 24
CHAPITRE IV : Incidences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 sur les comptes individuels des sociétés 26
IV.1. Démarche de retraitement des états financiers 26
IV.1.1. Le pré-diagnostic et le diagnostic 26
IV.1.2. La préparation et la conversion 27
IV.2. Les étapes de la démarche de retraitement des états financiers 27
IV.2.1. Identification des divergences avec l'existant et des impacts 27
IV.2.1. Incidences des normes IAS 1 et IAS 7 sur le bilan, le compte de résultat et le tableau financier des emplois et des ressources SYSCOHADA 29
Conclusion 40
CHAPITRE V : Méthodologie de l'étude 41
V.1. Modèle d'analyse 41
V.2. L'analyse documentaire 43
Conclusion 43
Conclusion de la première partie 44
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE 45
Introduction 46
CHAPITRE VI : Présentation de l'entreprise d'accueil 47
VI.1. Présentation générale de H2COM 47
VI.2. La direction administrative et financière 48
VI.3. Description de l'existant 48
Conclusion 50
CHAPITRE VII : Résultat de l'étude 51

CESAG - BIBLIOTHEQUE

VII.1. Identification des divergences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 avec le système comptable de l'OHADA 52
VII.2. Identification des impacts liés à l'application des normes IAS 1 et IAS 7 56
VII.3. Présentation des états financiers de H2COM selon le référentiel IAS/IFRS 58
VII.3.1. Les principales méthodes comptables utilisées 68
VII.3.2. Le bilan IAS/IFRS 76
VII.3.3. Le compte de résultat IAS/IFRS 78
VII.3.4. Le tableau des flux de trésorerie IAS/IFRS 79
VII.4. Analyse des résultats de l'étude 80
VII.5. Recommandations 80
CONCLUSION GENERALE 82

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION

Toute grande entreprise internationale doit, logiquement, utiliser le référentiel comptable du pays dont elle possède la nationalité. Une société inscrite au registre du commerce d'un des pays membre de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) doit, par conséquent, utiliser le système comptable de l'OHADA. Cependant, les grandes entreprises, toujours en quête de nouvelles parts de marché, s'externalisent de plus en plus. Elles ouvrent des filiales dans les pays d'accueil ou signent des partenariats techniques avec les entreprises locales. Le choix du référentiel se pose alors car chaque pays est en droit d'imposer son référentiel comptable.

Ce choix, quand il est fait, à un coût important car il impose de retraiter chaque année, à l'aide de tableaux de passage, des comptes établis selon un référentiel comptable vers un autre référentiel comptable. C'est dans cette perspective, que nous avons jugé intéressant de nous interroger sur les incidences majeures que peuvent avoir les normes comptables IAS/IFRS sur les états financiers d'une société de l'espace OHADA.

A cet effet, nous avons décidé de faire une étude sur la société H2COM qui est une entreprise informatique béninoise. Les états financiers de cette société sont établis selon le système comptable de l'OHADA. Le rapprochement de cette dernière avec la société Yoorg Informatique qui est une société française en vue d'un éventuel rachat, amène H2COM à retraiter ses états financiers.

Yoorg Informatique dans le cadre de son rapprochement avec H2COM a besoin de comprendre et d'utiliser les états financiers de cette dernière société. Les deux entreprises utilisant des référentiels comptables différents, il se pose alors un problème de compréhension et d'homogénéité des informations comptables.

Le système comptable de l'OHADA est le référentiel comptable par lequel, H2COM établit des états financiers fiables, pertinents et fidèles. Ces états financiers sont suffisamment rigoureux pour permettre les prises de décision et la comparaison des performances. Cependant, le système comptable de l'OHADA n'est pas reconnu au-delà des frontières des pays membres de l'OHADA et dès lors les comptes de H2COM ne sont compréhensibles et comparables qu'au sein de ces pays.

Pour rendre ses états financiers compréhensibles et comparables, H2COM doit présenter des états financiers soit selon un référentiel comptable européen, soit selon le

CESAG - BIBLIOTHEQUE

référentiel américain ou selon le référentiel International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS).

Ce dernier référentiel nous semble le plus adapté puisque c'est dans l'optique de la création d'un marché unifié et n'obéissant qu'à une seule législation que sont nées les normes IAS/IFRS. Au nombre de quarante et une, ces normes s'appliquent aux référentiels comptables des différents pays. Une fois qu'elles sont mises en œuvre, ces normes permettent une comparaison plus aisée des états financiers des entreprises. Parmi ces normes, deux ont retenu notre attention, à savoir la norme IAS 1 – "Présentation des états financiers" et la norme IAS 7- "Etat des flux de trésorerie".

La mise en œuvre de ces deux normes, représente pour H2COM, un chantier colossal d'harmonisation comptable qui aboutira à la production de documents financiers dont la philosophie même aura changée.

Dans ces conditions, il convient de s'interroger sur ce qu'impliquent les normes IAS 1 et IAS 7 sur la pratique comptable actuelle dans l'espace OHADA. La question principale à laquelle ce mémoire apporte une réponse est : qu'est ce qui changera avec de l'application des normes comptables IAS 1 et IAS 7 ?

Les questions spécifiques sont :

- Quels sont les divergences entre les normes IAS 1 et IAS 7 avec le système comptable de l'OHADA ?
- Quels sont les impacts liés à l'application de ces normes ?
- Quels sont les voies de passage vers l'établissement des états financiers IAS/IFRS ?

Nous avons tenté de répondre à ces questions à travers le thème que nous avons choisi et qui s'intitule : Incidences majeures des normes comptables IAS 1 et IAS 7 sur les comptes individuels des sociétés : cas de retraitement des états financiers de H2COM.

Notre travail vise pour objectif principal : la présentation d'un bilan, d'un compte de résultat et d'un tableau des flux de trésorerie conformes aux normes IAS 1 et IAS 7 à partir des états financiers SYSCOHADA. Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- Identifier les divergences entre les normes IAS 1, IAS 7 et le système comptable de l'OHADA ;
- identifier les impacts liés à l'application des normes IAS 1 et IAS 7 ;

CESAG-BIBLIOTHEQUE

- définir les voies de passage vers l'établissement des états financiers.

Intérêt de l'étude

Pour H2COM

Cette étude permettra à H2COM de faire un pas vers la mise en œuvre des normes IAS 1 et IAS 7.

Pour le lecteur

A travers cette étude, le lecteur trouvera :

- une présentation des états financiers IAS/IFRS à partir des états financiers SYSCOHADA ;
- les incidences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 sur les comptes individuels des sociétés.

Pour nous même

Cette étude nous permettra d'approfondir nos connaissances théoriques sur l'IAS 1 et l'IAS 7 puis d'être en mesure de présenter des états financiers IAS/IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Introduction

L'internationalisation des sociétés et l'ouverture de leur capital à un nombre sans cesse croissant d'investisseurs, ont créé le besoin de disposer d'un référentiel comptable unique accepté par tous. Les normes IAS/IFRS se sont présentées comme étant le référentiel accepté par tous dans l'Union européenne. Le passage d'un référentiel comptable à un autre a toutefois des incidences qu'il est important de mesurer.

Ainsi, l'adoption des normes IAS 1 et IAS 7 entraîne un changement de notions comptables et de vocabulaire. Les modèles et les processus existants, conduisant à l'établissement des états financiers, sont donc à réviser et à mettre à jour.

La compréhension des normes IAS/IFRS passe par une bonne connaissance des acteurs de la normalisation comptable internationale, du cadre pour la présentation et la préparation des états financiers. Le cadre conceptuel sert à raisonner sur les problèmes comptables, à apporter des réponses concrètes à la plupart des problèmes non prévus dans les normes spécifiques.

Dans cette première partie, nous présenterons l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) et l'International Accounting Standards Board (IASB), le cadre pour la présentation et la préparation des états financiers. Ensuite, nous nous attarderons sur l'IAS 1, l'IAS 7 et les incidences majeures de celles-ci sur les états financiers. Enfin, nous proposerons un modèle d'analyse.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : Les acteurs de la normalisation comptable internationale

Apparue dès l'antiquité, formalisée depuis le XV^{ème} siècle, la comptabilité est devenue la source la plus sûre d'information financière. Elle est aujourd'hui le langage commun de l'entreprise avec tous ses partenaires : personnels, clients, fournisseurs, créanciers, actionnaires, collectivités, public.

Pour WALTON (2001 : 16), l'année 2000 a été une année décisive pour la normalisation internationale. Selon l'International Accounting Standards Committee (1997 : 23) l'International Accounting Standards Committee (IASC) a été créé en 1973 à Londres (Grande-Bretagne) par des organismes professionnels de dix pays (Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, France, Irlande, Japon, Mexique, Pays-bas, et Royaume-Uni). La réforme adoptée le 24 mai à Edimbourg, et mise en application le 2 avril 2001, a dissocié d'une part l'International Accounting Standards Commitee Foundation (IASCF) et d'autre part l'International Accounting Standards Board (IASB). Dans ce chapitre, nous présenterons respectivement l'IASCF et l'IASB.

I.1. Présentation de l'International Accounting Standards Commitee Foundation (IASCF)

I.1.1. Nom et Objectifs de l'IASCF

Selon l'International Accounting Standards Committee (1997 : 27), le nom de l'organisme est International Accounting Standards Committee que l'on peut traduire par Comité des normes comptables internationales. Il a pris le nom d'International Accounting Standards Committee Foundation le 6 février 2001.

L'IASCF est un organisme privé à but non lucratif, indépendant et d'intérêt international. Il a pour objet l'harmonisation internationale des normes comptables utilisées par les grandes sociétés internationales cotées en bourse.

La mission de l'IASB comprend l'élaboration d'un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et que l'on puisse faire appliquer dans le monde entier, imposant la fourniture, dans les états financiers, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables (GREISS et al., 2008 : 9).

CESAG BIBLIOTHEQUE

I.1.2. Les membres et le gouvernement de l'IASCF

Selon l'International Accounting Standards Committee (1997 : 27), les membres de l'IASCF sont tous les organismes de la profession comptable membres de la fédération internationale des experts-comptables (IFAC : International Federation of Accountants), soit près de 150 instituts professionnels émanant de plus de 100 pays.

Selon TOURON (2004 : 16), le gouvernement de l'IASCF incombe à un conseil de surveillance composé de vingt deux membres appelés ''trustees'', à l'International Accounting Standards Board (IASB) et à tout autre organe dirigeant pouvant être désigné par les trustees ou le conseil conformément aux dispositions des statuts.

La composition des trustees doit être représentative des marchés de capitaux du monde et de la diversité des origines géographiques et professionnelles. Les trustees sont tenus de s'engager formellement à agir dans l'intérêt public, et ceci, dans tous les domaines. Le second acteur de la normalisation comptable internationale est l'International Accounting Standards Board (IASB).

I.2. Présentation de l'International Accounting Standards Board (IASB)

I.2.1. La composition et les objectifs de l'IASB

Pour DELVAILLE (2009 : 20), le conseil est composé de seize membres, nommés par les trustees, dont trois membres au plus peuvent travailler à temps partiel. Pour être membre du conseil, la qualification requise avant tout est l'expertise technique. Pour contribuer à l'élaboration de normes comptables applicables dans le monde entier, les trustees doivent choisir les membres du conseil de telle sorte que le conseil regroupe des personnes représentant la meilleure combinaison possible de compétences techniques et d'expériences des affaires internationales et de la situation des marchés. Nul ne peut être en même temps trustee et membre de l'IASB.

Le conseil a pour objectif :

- l'entière responsabilité de toutes les questions techniques, notamment la préparation et la publication des normes comptables internationales et des projets de normes qui, dans les deux cas, doivent mentionner les opinions divergentes, et l'approbation définitive du comité permanent d'interprétation (International Financial Reporting Interpretation Commitee) ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- de publier un exposé-sondage sur tous les projets et de publier un projet d'énoncé de principes ou tout autre document soumis au public pour commentaires ;
- de fixer à son entière discrétion le programme de travail de l'IASB et les affectations de projets sur les questions techniques.

I.2.2. Les modalités pratiques d'élaboration d'une norme

Une norme a pour vocation d'exposer comment une opération économique ou juridique vécue par l'entreprise doit être comptabilisée, évaluée et présentée dans les états financiers. En ce sens elle remplit deux fonctions : une fonction de guide du professionnel et une autre fonction, non moins importante, de label de qualité pour le public. En cas de conflit entre une norme et le cadre conceptuel, c'est la norme qui prévaut.

L'élaboration des normes internationales suit une procédure stricte. La procédure est publique et contradictoire. Elle repose sur un processus de concertation avec les parties intéressées, et peut être divisée en quatre grandes étapes.

I.2.2.1. Identification, analyse et publication d'un document de discussion

Selon TOURON (2004 : 19), une équipe technique est tout d'abord constituée par l'IASB, pour définir et analyser le thème étudié. A ce stade de la réflexion et de la recherche, l'IASB se fait aider par les normalisateurs nationaux et constitue un comité consultatif ''advisory group'' composé de spécialistes capables de le conseiller sur le sujet. Des comparaisons de pratiques et de règles adoptées dans différents pays sont effectuées par les normalisateurs comptables nationaux.

A partir de ces premières analyses, et des propositions rendues par les instances techniques, l'IASB publie un document de discussion ou un projet d'énoncé des principes ou un Draft Statement Of Principles « DSOP » pour observations.

I.2.2.2. Proposition d'un projet de norme et approbation, publication de la norme

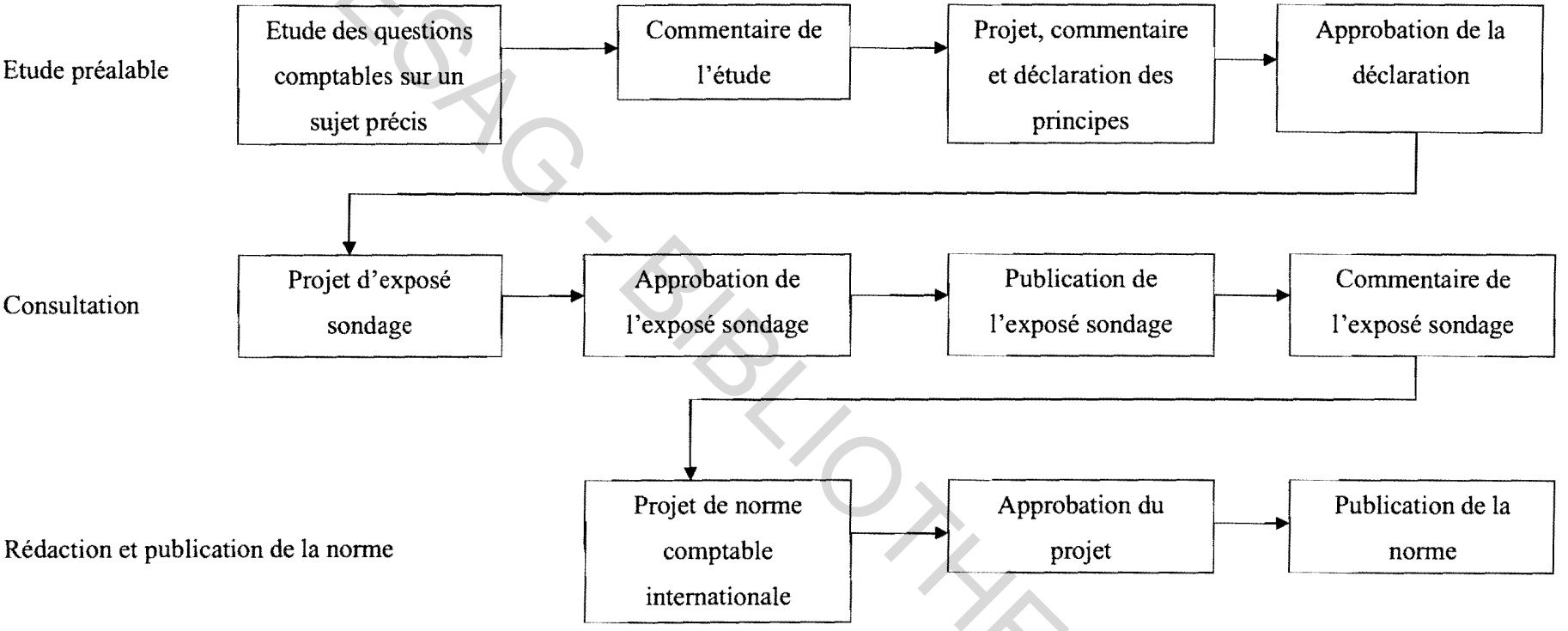
Selon TOURON (2004 : 20), pour les normes qui ne donnent pas lieu à la rédaction d'un document de discussion, l'IASB publie directement un projet de norme ou de révision de norme, appelé exposé-sondage qui est diffusé auprès de toutes les organisations membres de l'IASB et qui intègre obligatoirement les arguments divergents des membres du Board. En principe les exposés-sondages sont accompagnés d'informations complémentaires qui sont le résumé des réflexions et des intentions des normalisateurs et constituent une aide pour les

CESAG - BIBLIOTHEQUE

utilisateurs lors de l'application des normes. La publication des exposés-sondages nécessite l'approbation de l'IASB. Les commentaires reçus sur l'exposé-sondage sont analysés et sont la meilleure occasion pour les préparateurs et les utilisateurs des états financiers de donner leur avis sur les projets en cours. Pendant cette période, l'IASB peut tenir des réunions publiques et effectuer des tests sur le terrain. A l'issue de cette période d'analyse et après prise en compte des commentaires reçus, l'IASB publie la norme définitive qui doit être approuvée par au moins neuf voix favorables sur quatorze. La publication est accompagnée en annexe de renseignements complémentaires sur l'application concrète de la norme. Le processus complet de l'élaboration d'une nouvelle norme dure environ deux ans. Nous avons tenté de présenter le mécanisme d'élaboration des normes à travers la figure suivante.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 1 : Le mécanisme d'élaboration des normes



Source : inspiré de DANDON (2004 : 50)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Le normalisateur en tant que tel est l'IASB. Ce dernier a édicté l'avis que la méthode à privilégier pour l'élaboration d'une norme est de travailler en partenariat avec un ou plusieurs normalisateurs nationaux (WALTON, 2001 : 27).

Les états financiers sont établis selon des principes comptables. Bien que ces principes puissent apparaître comme similaires d'un référentiel à un autre, quelques différences existent. L'origine de ces différences est probablement à rechercher dans le cadre conceptuel et c'est pourquoi les normalisateurs de l'IASB en 1989, se sont imposés de bâtir un cadre conceptuel.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : Le cadre pour la présentation et la préparation des états financiers IAS/IFRS

Selon OBERT (2008 : 8), le cadre pour la présentation et la préparation des états financiers est appelé le cadre conceptuel. Pour DELVAILLE (2009 : 23), un cadre conceptuel est un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux qui a pour objet de donner une représentation utile de l'entreprise. C'est un préambule à la préparation et à la présentation des états financiers. Bien que les cadres conceptuels qui ont servi à la formulation du système comptable de l'OHADA et des IFRS soient tous deux fondés sur des principes qui soient généralement considérés comme similaires, il subsiste un certain nombre de différences entre les états financiers selon les deux référentiels.

Dans ce chapitre, nous parlerons du cadre prévu par l'IASB pour la présentation et la préparation des états financiers.

II.1. Le cadre pour la présentation des états financiers IAS/IFRS

II.1.1. La nature des états financiers IAS/IFRS

Les états financiers s'adressent à des utilisateurs qui en ont besoin comme source d'informations, et doivent donc être préparés et présentés en vue de satisfaire à leurs besoins. Selon RAFFOURNIER (1996 : 15), les utilisateurs comprennent :

- les investisseurs qui fournissent les capitaux et ont besoin d'informations sur le risque et la rentabilité ;
- les membres du personnel qui s'intéressent à des informations sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise, facteurs de garantie de leur emploi ;
- les prêteurs qui ont besoin d'informations sur la capacité de remboursement des prêts et de paiement des intérêts aux échéances prévues ;
- les fournisseurs et les autres créanciers qui, comme les prêteurs, sont intéressés par des informations sur la capacité de l'entreprise de les payer à l'échéance ;
- les clients qui sont en relation avec l'entreprise et qui ont un besoin d'informations sur la continuité de l'entreprise ;
- les Etats et les organismes publics dans le cadre réglementaire et politique qui ont besoin de connaître la contribution des entreprises à l'économie nationale ;
- le public qui bénéficie des emplois créés par les entreprises.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le cadre précise toutefois que les états financiers ne peuvent pas satisfaire tous les besoins d'informations possibles. Si les investisseurs sont satisfaits par les états financiers qui leur sont présentés, alors, la plupart des autres utilisateurs le seront aussi (WALTON, 2001 : 28).

II.1.2. Les objectifs des états financiers IAS/IFRS

Selon HEEM (2004 : 27), l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Selon L'International Accounting Standards Committee (1997 : 42), les objectifs principaux des états financiers sont de fournir une information aux utilisateurs sur :

- la situation financière de l'entreprise. Les états financiers doivent permettre de mesurer la capacité de l'entreprise à générer la trésorerie suffisante pour faire face aux échéances: payer le personnel, les fournisseurs, rembourser les emprunts et rémunérer les actionnaires. Ils doivent aussi permettre de prédire la liquidité et la solvabilité de l'entreprise dans l'avenir. Ces informations sont principalement fournies dans le bilan ;
- la performance de l'entreprise et la mesure de sa rentabilité. Les états financiers doivent permettre d'évaluer les capacités de l'entreprise à générer des profits avec les ressources actuelles et comment elle pourrait employer des ressources supplémentaires avec efficacité. L'information sur la performance est principalement donnée dans le compte de résultat ;
- la variation de la situation financière. Elle permet d'apprécier les capacités de l'entreprise à générer de la trésorerie par ses activités d'investissement, de financement et ses activités opérationnelles de l'exercice. Elle permet aussi de déterminer les besoins d'utilisation des flux de trésorerie de l'entreprise. L'information sur la variation de la situation financière est principalement fournie par le tableau des flux de trésorerie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

II.2. Le cadre pour la préparation des états financiers IAS/IFRS

Le cadre conceptuel établit une distinction entre :

- les hypothèses de base, qui sont au nombre de deux : comptabilité d'engagement et continuité d'exploitation ;
- les caractéristiques qualitatives des états financiers, au nombre de dix : intelligibilité, pertinence, importance relative, fiabilité, image fidèle, prééminence de la substance sur la forme, neutralité, prudence, exhaustivité, comparabilité ;
- les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable. Les contraintes sont au nombre de trois : célérité, rapport coût/avantage et équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

II.2.1. Les hypothèses de base

Afin de répondre à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement et selon l'hypothèse suivant laquelle l'entité est en situation de continuité et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

D'après VOURC'H et al. (2003 : 6), les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ils surviennent, puis enregistrés et enfin présentés dans les états financiers de l'exercice auxquels ils se rattachent. Lorsque la méthode de comptabilité d'engagement est utilisée, les éléments sont comptabilisés en tant qu'actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges lorsqu'ils satisfont aux définitions et aux critères de comptabilisation définis dans le cadre de conceptuel.

Selon l'International Accounting Standards Committee (1997 : 44), les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante la taille de ses activités. S'il existe une telle intention, ou une telle nécessité, les états financiers peuvent être préparés sur une base différente, et, s'il en est ainsi, la base utilisée doit être indiquée.

La conséquence pratique est que les actifs peuvent être évalués à un montant supérieur à leur valeur de liquidation. La direction, lors de l'établissement des états financiers, doit évaluer la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation. Si des incertitudes

CESAG BIBLIOTHEQUE

significatives liées à des événements ou à des conditions existent, et mettent en doute la capacité de l'entité à poursuivre ses activités, ces incertitudes doivent être indiquées.

II.2.2. Les caractéristiques qualitatives des états financiers IAS/IFRS

Selon l'International Accounting Standards Committee (1997 : 45), les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs, l'information fournie dans les états financiers. Pour VOURC'H et al. (2003 : 7), les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

II.2.2.1. L'intelligibilité

Selon TOURON (2004 : 24), l'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. Les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires, des activités économiques, de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information. L'intelligibilité n'autorise pas à exclure une information des états financiers uniquement parce qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs. Pour une meilleure compréhension, les états financiers doivent être clairement identifiés. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondant dans les notes.

II.2.2.2. La pertinence

Selon TOURON (2004 : 24), l'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs. Par exemple, l'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. La direction peut être amenée à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour atteindre cet équilibre, la considération dominante doit être la satisfaction au mieux des besoins des utilisateurs de l'information. La direction doit répondre à la question : la diffusion de telle ou telle information peut-elle être susceptible de modifier la décision économique des utilisateurs ?. De plus, pour mesurer la pertinence d'une information on peut tenir compte des avantages obtenus de l'information. Les avantages doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. Une information peut perdre sa pertinence si le rapport coût/avantage n'est pas équilibré.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

II.2.2.3. La fiabilité

Pour VOURC'H et al. (2003 : 7), une information fiable est exempte d'erreurs et de préjugés significatifs et elle est guidée par :

- l'image fidèle : pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter. Par exemple, un règlement de la part d'un client doit se traduire par un impact sur le bilan.
- la prééminence de la substance sur la forme : si une information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire que ceux-ci soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. Par exemple, une opération de crédit-bail est un moyen de financement. Sa comptabilisation selon sa substance et sa réalité économique oblige à inscrire le bien en crédit bail à l'actif du bilan et la dette contractée au passif. Tandis que selon sa forme juridique, l'entité n'est pas le propriétaire du bien. La conséquence est la non-inscription au bilan du bien en crédit-bail ;
- la neutralité : Les informations contenues dans les états financiers doivent être choisies et présentées sans parti pris. Une opération effectuée avec un fournisseur ne doit pas être présentée de sorte que le fournisseur ou l'entreprise ait un avantage particulier.
- la prudence : La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous évalués. Les pertes latentes sont comptabilisées et les gains latents ne sont pas comptabilisés ;
- l'exhaustivité : Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

II.2.2.4. La comparabilité

Selon TOURON (2004 : 25), les utilisateurs des états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps afin de déterminer les tendances de sa situation financière et de sa performance. Les utilisateurs doivent également être en mesure de comparer les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer, de

CESAG - BIBLIOTHEQUE

façon relative, leurs situations financières, leurs performances et les variations de leurs situations financières.

Conclusion

Le cadre conceptuel de l'IASB décrit l'esprit qui a conduit et qui continuera à présider à l'élaboration des normes. C'est un préambule à la préparation et à la présentation des états financiers IAS/IFRS. Le cadre conceptuel prévoit, la nature des documents composant les états financiers, les hypothèses de base, les principes ou objectifs devant être respectés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III : Présentation des normes IAS 1 et IAS 7

Les états financiers sont une représentation structurée de la situation et de la performance financière d'une entité. La norme IAS 1 relative à la présentation des états financiers s'applique aussi bien aux comptes individuels qu'aux comptes consolidés, mais elle ne s'applique pas aux états intermédiaires. Pour VOURC'H et al. (2003 : 10), l'objectif de la présente norme est de prescrire une base de présentation des états financiers à usage général. Pour atteindre cet objectif, la présente norme énonce les dispositions relatives à la présentation des états financiers, des lignes directrices concernant leur structure et les dispositions minimales en matière de contenu.

Dans les lignes qui suivent, nous décrirons la présentation des postes du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie. Ce tableau, fait l'objet d'une norme spécifique. Il s'agit de la norme IAS 7.

III.1. Présentation de la norme IAS 1

III.1.1. Présentation du bilan selon la norme IAS 1

La norme IAS 1 précise la nature des informations qui doivent figurer dans les bilans des entités. Cette norme insiste sur la distinction entre éléments courants et non courants.

Pour ALTMEYER et al. (2005 : 38), la présentation courant/non courant est la règle de présentation des postes du bilan. Mais une entreprise peut néanmoins choisir la présentation long terme/court terme si cette dernière est fiable et plus pertinente pour elle. Quelle soit la méthode de présentation adoptée, pour chaque ligne d'éléments d'actif et de passif, l'entité doit indiquer la partie qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze (12) mois.

Selon LE MANH et al. (2007 : 4), un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :

- l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation ;
- l'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- l'actif doit être réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture ;
- il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture.

Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants.

Selon LE MANH et al. (2007 : 5), un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :

- l'entité s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal ;
- il est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;
- il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture ;
- l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.

Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants.

III.1.2. Présentation du compte résultat selon la norme IAS 1

Pour LE MANH et al. (2007 : 22), l'entreprise a le choix entre une présentation par nature des charges ou bien par fonction. Le compte de résultat doit être présenté au minimum une fois par an.

Selon OBERT (2008 : 15), les informations minima à présenter au compte de résultat sont :

- les produits des activités ordinaires ;
- les charges financières ;
- la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- les charges d'impôt sur le résultat ;
- le montant comprenant le résultat après impôt des activités abandonnées et le résultat de la cession des actifs constituant l'activité abandonnée ;
- le résultat ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- le résultat attribuable aux intérêts minoritaires ;
- le résultat attribuable aux porteurs de capitaux propres de la société mère.

III.2. Présentation de la norme IAS 7

III.2.1. Définition des flux de trésorerie selon la norme IAS 7

La norme IAS 7 " tableau des flux de trésorerie'' normalise le contenu du tableau des flux de trésorerie. Les flux de trésorerie retenus par l'IAS 7 sont de trois natures : opérationnel, investissement et financement. Leur addition justifie l'augmentation ou la diminution de la trésorerie durant un exercice social.

La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue. Les fonds en caisse correspondent au poste ''disponibilités''. La trésorerie comprend également les concours bancaires courants et les soldes créditeurs de banque.

Pour ALTMEYER et al. (2005 : 63), les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Un placement est considéré comme un équivalent de trésorerie, s'il peut être facilement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Toujours d'après ALTMEYER et al. (2005 : 64), les flux de trésorerie résultent des entrées et des sorties de trésorerie et des équivalents de trésorerie. Ils ne comprennent pas les mouvements entre postes de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie.

Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement. De leurs côté, les activités d'investissement sont les acquisitions, les sorties d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie. Enfin, les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entreprise (VOURC'H et al. 2003 : 22).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

III.2.2. Contenu et analyse des trois flux de trésorerie

On distingue trois sortes de flux de trésorerie :

- les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles. Il s'agit des flux issus des opérations d'exploitation. Les opérations d'exploitation recouvrent les principales opérations de l'entité produisant des revenus ainsi que les autres opérations qu'on ne peut qualifier d'opérations d'investissement ou de financement. (OBERT, 2004 : 92).

Le tableau suivant résume le mode de calcul des flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles.

Tableau 1 : modèle de calcul des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles Encaissements reçus des clients - Sommes versées aux fournisseurs et au personnel = Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles - Intérêts payés - Impôts sur le résultat payés	
Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles	

Source : Robert obert, (2008 : 16)

- Les flux provenant des activités d'investissement. Il s'agit le plus souvent des sorties importantes d'argent. Les opérations d'investissement comprennent les acquisitions et les cessions d'actifs à long terme ainsi que les autres investissements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de liquidités. (OBERT, 2004 : 92).

  Le flux lié aux opérations d'investissement comprend les mouvements de prêts et tient compte des mouvements sur créances et dettes sur immobilisations.

Le tableau suivant, résume le mode de calcul des flux net de trésorerie en provenance des activités d'investissement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 2 : modèle de calcul des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement - Acquisition filiale sous déduction de trésorerie acquise - Acquisition d'immobilisation + Cession d'immobilisation + Produits financiers reçus	
Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement	

Source : Robert obert, (2008 : 16)

- Le flux en provenance des activités de financement résulte de la variation des capitaux propres et de l'endettement de l'entité. (OBERT, 2004 : 92).

Le tableau suivant, résume le mode de calcul des flux net de trésorerie en provenance des activités de financement.

Tableau 3 : modèle de calcul des flux de trésorerie provenant des activités de financement

Flux de trésorerie provenant des activités de financement + Augmentation de capital + Encaissements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement - Remboursements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement - dividendes versés	
Flux net de trésorerie provenant des activités de financement	

Source : Robert obert, (2008 : 16)

Conclusion

Les états financiers font partie du processus d'information financière. Un jeu complet d'états financiers doit comprendre :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un état de variation des capitaux propres ;
- un tableau des flux de trésorerie et ;
- des notes annexes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La présentation des états financiers fait l'objet de la norme IAS 1. La norme IAS 7 normalise le contenu du tableau des flux de trésorerie. Les flux retenus par l'IAS 7 sont de trois natures : opérationnel, investissement et financement. L'addition des trois flux de explique pourquoi la trésorerie a augmenté ou diminué durant un exercice social.

Après avoir présenté l'IAS 1 et l'IAS 7, nous exposerons leurs incidences sur les comptes individuels des sociétés inscrites au registre du commerce d'un des pays membres de l'OHADA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE IV : Incidences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 sur les comptes individuels des sociétés

Pour GOVOEI (2006 : 808), les états financiers SYSCOHADA en vigueur doivent subir des modifications afin d'être conformes aux normes IAS/IFRS : il s'agit du bilan, du compte de résultat, du Tableau Financier des Ressources et des Emplois (TAFIRE) et de l'état annexé. L'application des normes IAS/IFRS est susceptible d'entraîner des changements significatifs dans la présentation des états financiers. La liberté de modèle des états financiers que nous avons remarquée, ne fera qu'accroître la volatilité que nous pourrons noter aux niveaux des incidences selon les différents cas d'entreprises. Cela dit, nous pouvons faire quelques généralisations.

Ce chapitre s'articulera autour de la démarche et des étapes de retraitement des états financiers.

IV.1. Démarche de retraitement des états financiers

COULEAU-DUPONT (2009 : 10) met en évidence quatre phases essentielles dans le projet de retraitement des états financiers qui sont :

- le pré-diagnostic ;
- le diagnostic ;
- la préparation et ;
- la conversion.

IV.1.1. Le pré-diagnostic et le diagnostic

Selon COULEAU-DUPONT (2009 : 10), le pré-diagnostic consiste à faire un inventaire de l'existant pour identifier les écarts entre les états financiers actuels de l'entreprise et les normes IAS/IFRS. L'objectif de cette phase est d'identifier les enjeux liés au retraitement et de mettre en évidence le niveau de complexité du projet.

Le diagnostic repose sur l'identification des impacts significatifs sur les états financiers. (COULEAU-DUPONT, 2009 : 11).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

IV.1.2. La préparation et la conversion

La préparation est consacrée à l'analyse des incidences majeures engendrées par les normes IAS/IFRS. (COULEAU-DUPONT, 2009 : 11).

La conversion marque l'achèvement du retraitement des états financier. Elle a consisté en un déploiement et une mise en œuvre du nouveau processus conduisant à des états financiers modifiés. (COULEAU-DUPONT, 2009 : 12).

IV.2. Les étapes de la démarche de retraitement des états financiers

IV.2.1. Identification des divergences avec l'existant et des impacts

Pour DELVAILLE (2007 : 34), un jeu complet d'états financiers selon le référentiel IAS/IFRS comprend cinq documents qui sont :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un état de variation des capitaux propres ;
- un tableau des flux de trésorerie et ;
- des notes annexes.

Selon l'article 8 du droit comptable OHADA (ISSA-SAYEGH et al.,2008 : 604) les états financiers annuels comprennent :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- le tableau financier des ressources et emplois (TAFIRE) et ;
- l'état annexé.

La divergence majeure du référentiel IAS/IFRS avec le référentiel SYSCOHADA est le nombre d'états qui composent chaque jeu d'états financiers.

L'impact de cette divergence est l'établissement d'un état de variation des capitaux propres et la mise en conformité des autres états financiers aux normes IAS/IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Pour FRIEDERICH et al. (2008 : 376), une entité doit présenter séparément au bilan les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants. Cette distinction repose sur l'opposition entre le court terme (courant) et le long terme (non courant).

Pour L'UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE OUEST AFRICAINE (1997 : 85), le bilan s'articule en les grandes masses suivantes :

- actif immobilisé ;
- actif circulant ;
- trésorerie – actif ;
- capitaux propres ;
- dettes financières ;
- passif circulant et ;
- trésorerie – passif.

La divergence majeure du référentiel IFRS avec le SYSCOHADA sur le bilan, est la distinction entre courant et non courant.

L'impact majeur de la norme IAS 1 sur le bilan SYSCOHADA est la ventilation des actifs et des passifs en courant et non courant.

Pour KHOURY (1999 : 23), dans la présentation des postes et soldes constitutifs des deux premiers états financiers, le SYSCOHADA tient, de façon particulière, à dissocier ce qui relève des activités ordinaires, de ce qui est hors activités ordinaires.

Selon FRIEDERICH et al. (2008 : 379), il est interdit de présenter des produits ou des charges comme étant exceptionnels dans le compte de résultat.

La divergence majeure entre les deux référentiels est la disparition de la notion exceptionnelle dans les états financiers IAS/IFRS.

L'impact majeur de cette divergence est la ventilation des éléments exceptionnels en autres produits et charges opérationnels.

Selon FRIEDERICH et al. (2008 : 387), le tableau des flux de trésorerie est un document dont la publication est obligatoire dans le référentiel international. Cependant, ce

CESAG - BIBLIOTHEQUE

tableau n'existe pas dans le référentiel SYSCOHADA et constitue donc une divergence majeure. Mais, une telle présentation peut être tirée du TAFIRE par une simple réaffectation ou reclassification de ses éléments constitutifs dans les activités susvisées.

IV.2.1. Incidences des normes IAS 1 et IAS 7 sur le bilan, le compte de résultat et le tableau financier des emplois et des ressources SYSCOHADA

IV.2.1.1. Incidences majeures de la norme IAS 1 sur le bilan SYSCOHADA

Le nouveau bilan IFRS selon LOPATER et al (2006 : 38) tient compte de la distinction courant/non courant. Les actifs immobilisés deviennent les actifs non courants et les actifs circulants deviennent des actifs courants. Les rubriques internes ne changent pas. Toutefois, pour OBERT (2004 : 198), les « frais d'établissement et les charges à répartir » ne répondent pas à la définition d'un actif. Ces coûts sont des charges de l'exercice. Ils sont imputés sur les capitaux propres quand il s'agit des coûts d'émission des instruments donnant accès aux capitaux propres. Pour RAFFOURNIER (1996 : 109), les normes IFRS font une distinction entre les frais de recherche et les frais de développement. Les frais de recherche sont comptabilisés en charge. Les frais de développement satisfaisant aux conditions de la norme IAS 38, § 57 doivent être comptabilisés à l'actif.

Au passif, les dettes financières et ressources assimilées, les emprunts, les dettes de crédit-bail et contrats assimilés et les dettes financières pour risques et charges deviennent le passif non courant. Toutefois, les IFRS donnent le choix entre deux méthodes de comptabilisation des subventions d'investissement.

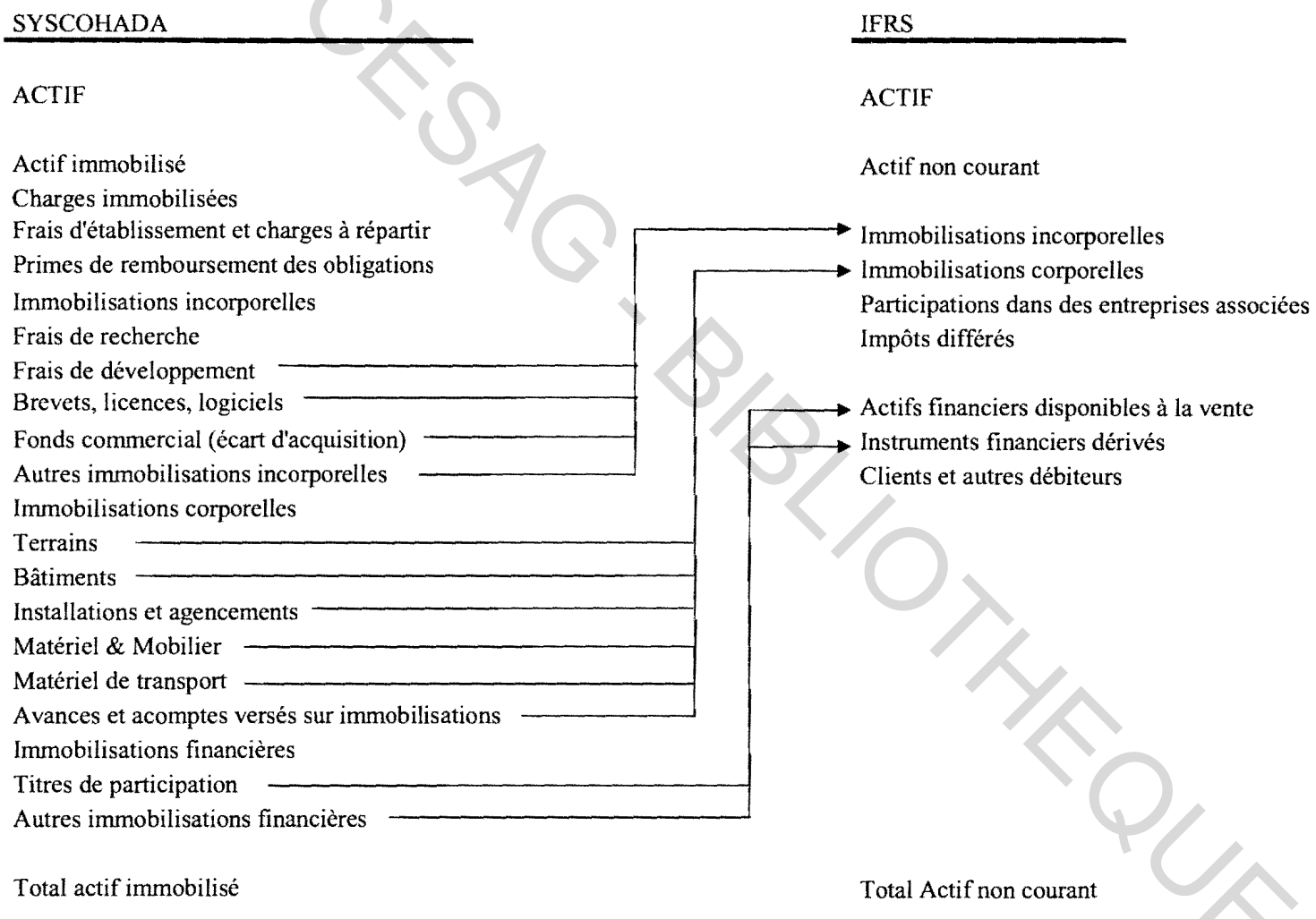
La première méthode consiste à inscrire la subvention au passif. Elle est rapportée aux résultats sur la durée d'utilisation de l'actif financé.

La deuxième méthode consiste à déduire la subvention reçue de la valeur comptable amortissable de l'actif financé. (FRIEDERICH et al., 2008 : 221).

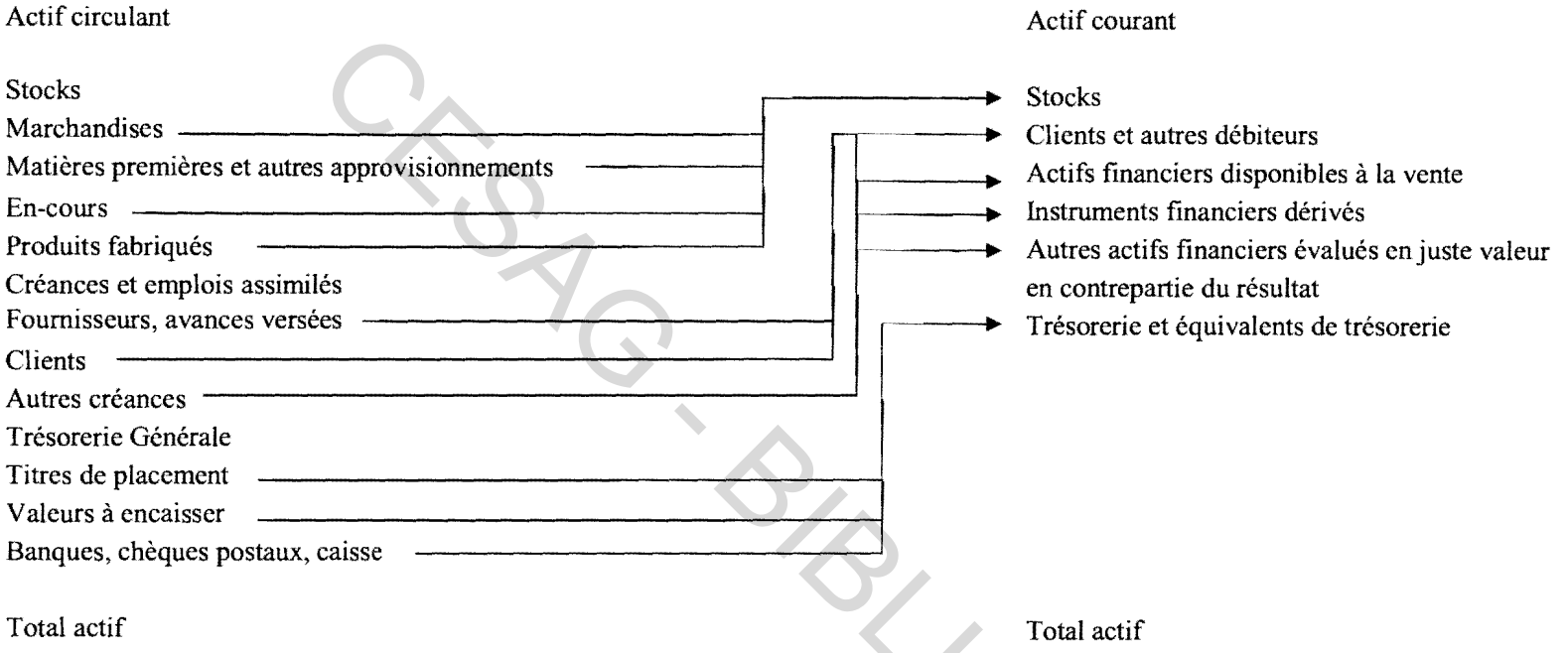
La figure suivante que nous avons réalisée, nous montre les incidences de la norme IAS 1 sur un bilan SYSCOHADA. A travers cette figure, nous définissons le chemin de passage du bilan SYSCOHADA vers le bilan IAS/IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

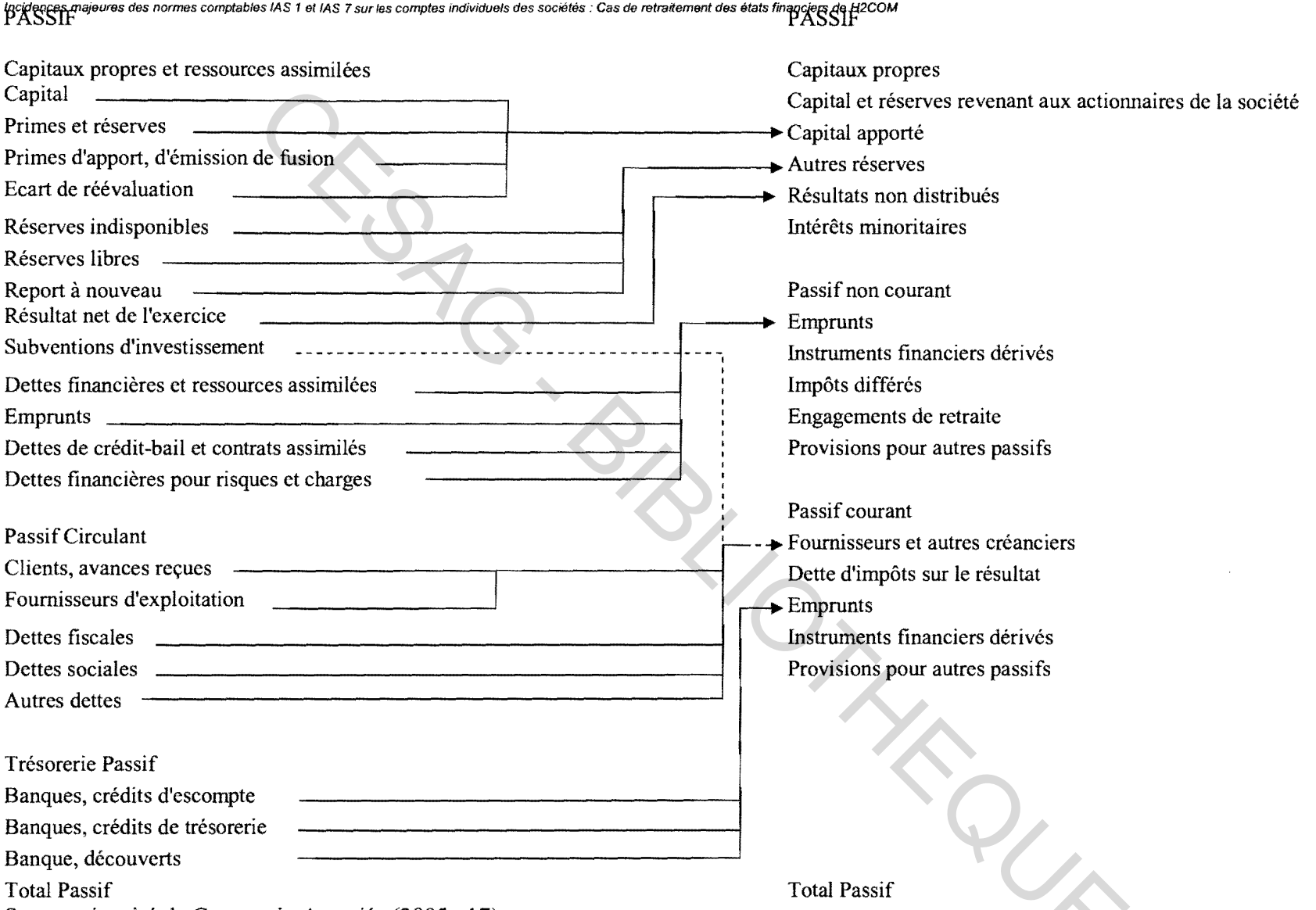
Figure 2 : Incidences de la norme IAS 1 sur le bilan SYSCOHADA



CESAG - BIBLIOTHEQUE



CESAG - BIBLIOTHEQUE



Source : inspiré de Constantin Associés (2005 : 17)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

IV.2.2.2. Incidences majeures de la norme IAS 1 sur le compte de résultat SYSCOHADA

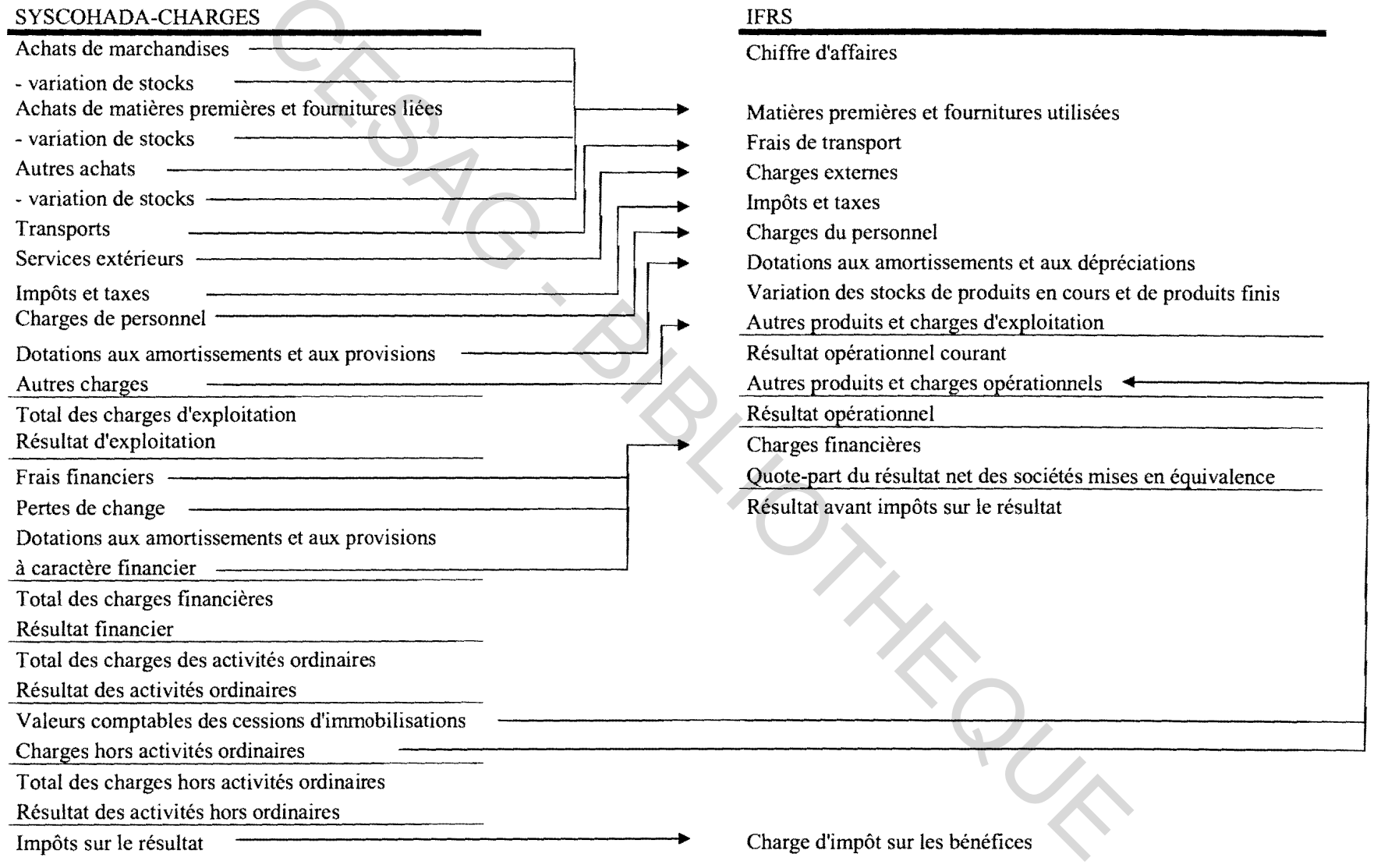
Dans le nouveau compte de résultat IFRS selon LOPATER et al (2006 : 101), il est interdit de présenter des produits ou des charges comme étant exceptionnels. Selon FRIEDERICH et al. (2008 : 379), c'est pour pallier à cette interdiction que la recommandation CNC 2004-R.02 propose de faire ressortir un résultat opérationnel courant avant le résultat opérationnel proprement dit. Les composants du résultat hors activités ordinaires sont ventilés dans le poste « Autres produits et charges opérationnels ».

Pour FRIEDERICH et al. (2008 : 379), la production stockée doit être présentée dans les charges c'est-à-dire en négatif. La production immobilisée doit être imputée sur les charges : ce n'est pas un produit. De même, les transferts de charges sont imputés en réduction/augmentation des comptes de charges concernés. Ils n'apparaissent pas dans les produits. Enfin, la reprise d'une provision doit être comptabilisée en réduction de la charge constatée. Cependant, lorsque la charge effective est inférieure à la provision et que le solde de la provision est devenu sans objet, l'excédent de provision constitue alors un produit, à classer dans la même rubrique que la dotation d'origine.

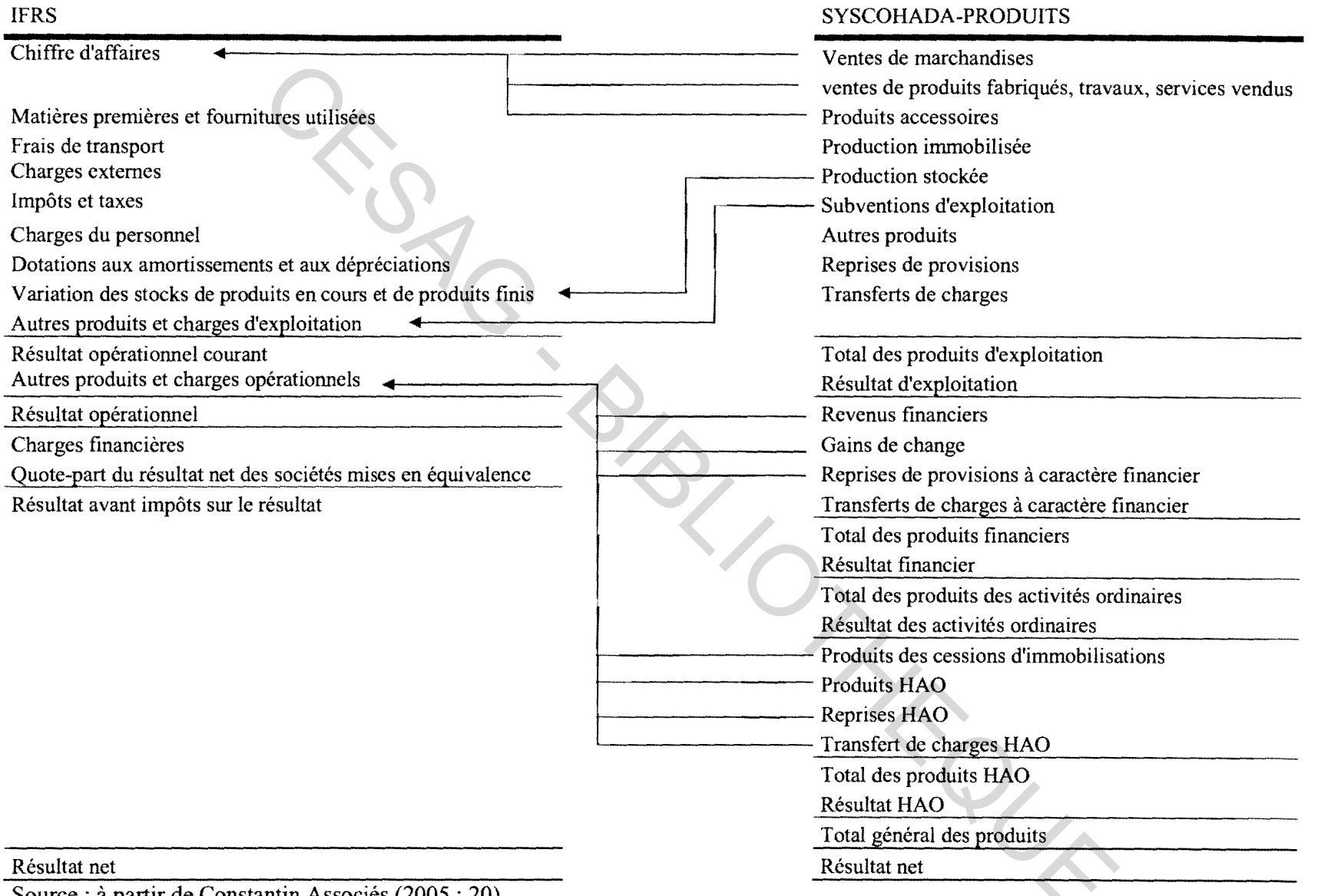
La figure suivante que nous avons réalisée, nous montre les incidences de la norme IAS 1 sur le compte de résultat SYSCOHADA. A travers cette figure, nous définissons le chemin de passage du compte de résultat SYSCOHADA vers le compte de résultat IAS/IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 3 : Incidences de la norme IAS 1 sur le compte de résultat SYSCOHADA



CESAG - BIBLIOTHEQUE



Source : à partir de Constantin Associés (2005 : 20)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

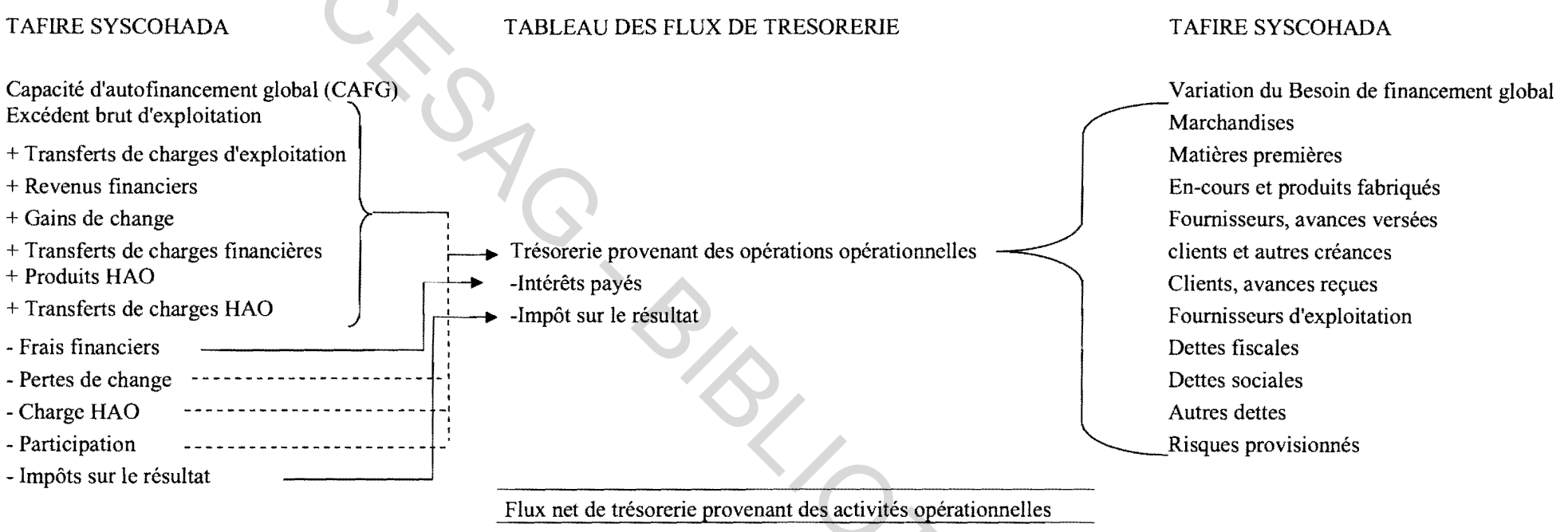
IV.2.2.3. Incidences majeures de la norme IAS 7 sur le Tableau Financiers des Emplois et des Ressources SYSCOHADA

Le tableau des flux de trésorerie est un document dont la publication n'est pas obligatoire dans le référentiel SYSCOHADA. Les sociétés inscrites au registre de commerce d'un des pays membres de l'OHADA ne produisent pas cet état financier. L'incidence de la norme IAS 7 est totale.

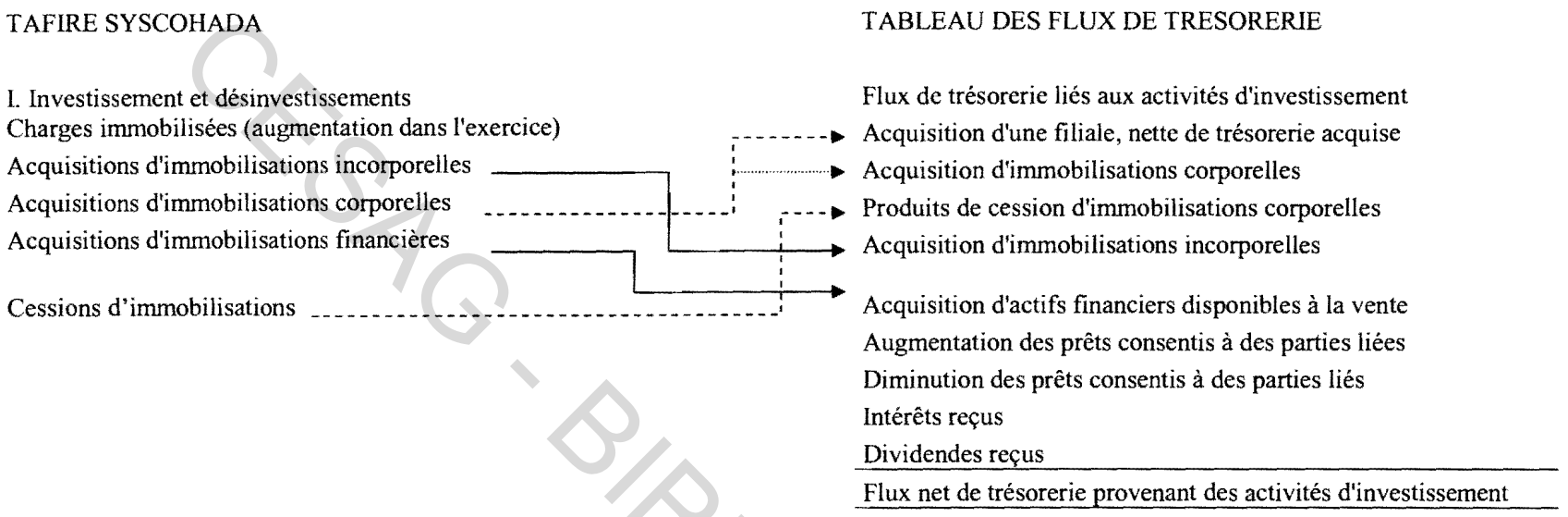
La figure suivante que nous avons réalisée, nous montre les incidences de la norme IAS 7 sur le TAFIRE SYSCOHADA. A travers cette figure, nous définissons le chemin de passage du TAFIRE SYSCOHADA vers le tableau de flux de trésorerie IAS/IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

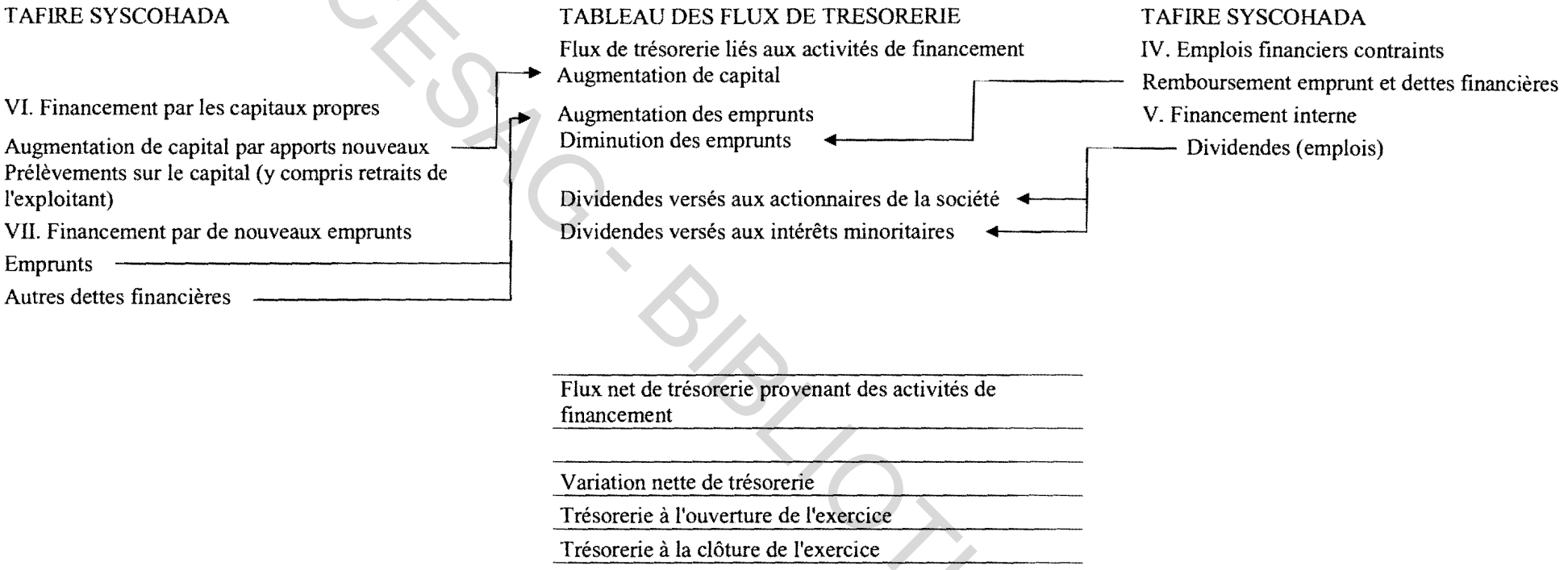
Figure 4 : Incidences de la norme IAS 7 sur le TAFIRE SYSCOHADA



CESAG - BIBLIOTHEQUE



CESAG - BIBLIOTHEQUE



Source : à partir de Constantin Associés (2005 : 20)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Le passage à ces nouvelles normes a pour conséquence sur le compte du bilan, la création de nouveaux agrégats comptables à l'actif et au passif. Nous voulons parler des agrégats actif courant/non courant et passif courant/non courant. Le passage à la norme IAS 1 a aussi pour conséquence, la disparition des agrégats suivants :

- actif immobilisé ;
- actif circulant ;
- trésorerie active ;
- dettes financières ;
- ressources stables ;
- passif circulant et ;
- trésorerie passive.

Sur le compte de résultat, nous notons la disparition du résultat hors activités ordinaires. Nous notons l'apparition des notions de résultat opérationnel courant et de résultat opérationnel.

Le tableau des flux de trésorerie, auparavant facultatif devient obligatoire.

Le chapitre suivant sera consacré à la méthodologie de l'étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE V : Méthodologie de l'étude

Après avoir présenté les normes IAS 1, IAS 7 et les incidences majeures de ces normes sur les comptes individuels des sociétés, nous passons à la présentation de notre modèle d'analyse. Ce modèle d'analyse, nous permettra, retraiter les états financiers de notre entreprise d'accueil. Il sera question pour nous, dans ce travail, de retraiter uniquement le compte de bilan, le compte de résultat et le TAFIRE de notre entreprise d'accueil.

Nous avons retenu un modèle d'analyse qui est présenté à l'aide d'une figure. Le modèle d'analyse couvre les quatre étapes de retraitement des états financiers.

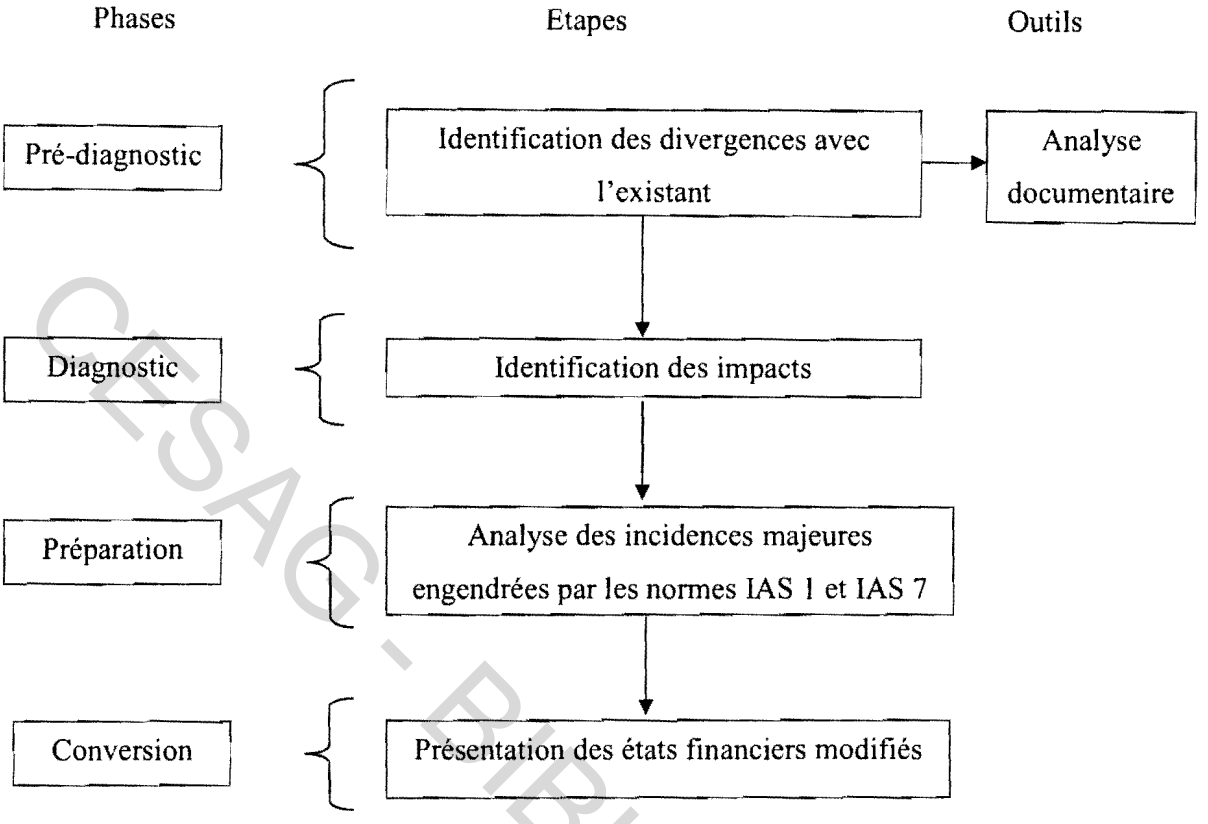
Après la présentation de notre modèle d'analyse, il sera question pour nous de présenter les outils de collecte de données.

V.1. Modèle d'analyse

La figure ci-dessous dresse une présentation synthétique du modèle d'analyse que nous avons retenu.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 4: Modèle d'analyse



Source : Nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les états financiers des sociétés d'Afrique, plus précisément de celles inscrites au registre du commerce d'un des pays membres de l'OHADA constituent notre existant. L'analyse documentaire nous permettra de disposer des renseignements nécessaires sur l'entreprise-témoin.

Le retraitement du bilan, du compte de résultat et du TAFIRE de notre entreprise d'accueil se fera selon la démarche suivante :

- l'identification des divergences majeures entre le système comptable de l'OHADA et les normes IAS 1 et IAS 7. Les divergences vont porter sur le format de présentation du bilan et du compte, le mode de classification des actifs et des passifs, des produits et des charges ;
- l'identification des impacts liés à l'application des normes IAS 1 et IAS 7 ;
- la présentation du bilan, du compte de résultat et du TAFIRE selon les normes IAS 1 et IAS 7. Cette étape, se fera à l'aide d'un outil Excel. Pour réaliser cet outil, nous allons poser l'hypothèse que les états financiers de notre entreprise d'accueil sont conformes aux autres normes IAS/IFRS.

V.2. L'analyse documentaire

Elle consiste en l'exploitation des documents existants et nécessaires à l'entité. Elle nous sera nécessaire pour l'obtention des données. Dans le cas de notre étude, elle a consisté dans le recueil des états financiers de la société.

Conclusion

La méthodologie de l'étude nous a permis d'avoir un aperçu sur les différentes étapes que nous allons suivre pour présenter les états financiers selon les normes comptables internationales et faire ressortir les incidences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 sur les comptes individuels de notre société d'accueil. Elle a mis en évidence l'outil d'analyse et de collecte de données qui sera utilisé dans le cadre de nos travaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

Cette partie consacrée à la revue de littérature nous a permis de présenter le cadre conceptuel de l'IASB, texte fondateur du référentiel IAS/IFRS. Il faut revenir au cadre conceptuel pour tout sujet non couvert par une norme, un guide d'application ou un avis interprétatif. Nous ne pouvons pas parler des normes IAS/IFRS sans parler des acteurs chargés d'élaborer ces normes et nous ne pouvons ne pas parler, non plus, du cadre conceptuel car, au-delà de la présentation des incidences, nous parlons aussi d'états financiers. Nous avons présenté l'IAS 1 ''présentation des états financiers'', l'IAS 7 ''tableau des flux de trésorerie'' et les incidences de ces normes sur les états financiers SYSCOHADA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

Introduction

Le passage aux normes IAS/IFRS crée de nouveaux agrégats à l'actif et au passif du bilan. De nouvelles charges ou produits voient le jour tandis que d'autres charges ou produits disparaissent.

Dans la présente partie, il ne sera pas question pour nous d'aborder toutes les normes mais simplement la norme IAS 1 et la norme IAS 7, et de montrer ce qui va changer dans les comptes individuels des sociétés.

Afin de montrer ce qui changera dans les individuels des sociétés lorsque l'on applique la norme IAS 1 et la norme IAS 7, nous avons procédé selon les trois étapes suivantes :

- l'identification des divergences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 avec le système comptable de l'OHADA ;
- l'identification des impacts liés à l'application des normes IAS 1 et IAS 7 ;
- la présentation des états financiers IAS/IFRS (bilan, compte de résultat, tableau des flux).Cette dernière étape, sera présentée à l'aide du logiciel Excel de Microsoft.

L'objectif de la présentation des états financiers (bilan, compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie) est de permettre de visualiser les incidences majeures des normes comptables IAS/IFRS sur les comptes individuels des sociétés.

Nous présenterons d'abord, notre structure d'accueil.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE VI : Présentation de l'entreprise d'accueil

La présentation de la société, qui fait l'objet de notre étude, traduit toute l'importance que nous accordons à ce chapitre. Dans ce chapitre, nous présenterons H2COM tout en nous intéressant particulièrement à sa direction administrative et comptable.

VI.1. Présentation générale de H2COM

H2COM est une société béninoise évoluant dans le secteur informatique. Elle a pour principales missions d'accompagner ses clients à travers des offres adaptées à chacune des problématiques des systèmes d'informations. Les produits de H2COM sont :

- une gamme de logiciels complets et performants pour les collectivités locales et territoriales, pour la gestion du temps et des activités, pour le transport et la logistique ;
- la fourniture de système clef en main pour les infrastructures monétiques, les paiements, le libre service bancaire, les chèques et autres moyens de paiement ;
- l'apport de conseils techniques, fonctionnels et organisationnels aux clients dans leurs projets de transformation de processus, d'organisation et d'évolution de leur système d'information.

La société est organisée en quatre départements qui sont :

- la direction générale : elle supervise l'activité quotidienne des autres directions. Elle définit la stratégie globale et la mise en œuvre ;
- la direction commerciale : elle est chargée de mener les opérations commerciales, de définir les normes de qualité du service commercial ;
- la direction technique est chargée d'exploiter, de maintenir les équipements informatiques des clients. De gérer la mise à niveau des logiciels et de la technologie des équipements. Elle est également chargée d'étudier et d'introduire les innovations technologiques du monde informatique ;
- la direction administrative et financière : elle supervise les services comptables, assure le contrôle de gestion, établit les situations comptables intermédiaires et les comptes annuels. Elle s'assure de la régularité et de la conformité aux règlementations de la comptabilité et des déclarations fiscales, avec l'appui d'un cabinet d'expertise comptable.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le capital de H2COM est de 1 000 000 de Francs CFA.

VI.2. La direction administrative et financière

La direction administrative et financière gère tous les volets administratif et financier de l'entreprise. Elle s'occupe de tout ce qui concerne la gestion du personnel et les prises de décisions relatives au fonctionnement de la société qui sont de son ressort quoiqu'elle ne s'immisce pas dans l'aspect technique relatif aux différents services. Elle est donc en relation avec toutes les structures de la société. La direction administrative et financière coordonne le travail des différentes structures financières et veille au respect des procédures.

Les procédures par cycle peuvent se résumer de la manière suivante :

- les cycles des approvisionnements, des stocks de logiciels, des ventes et des créances clients

L'ensemble de ces cycles est structuré autour d'un système informatique unique depuis la passation de commande aux fournisseurs, en passant par la facturation des clients et jusqu'à la gestion des stocks. Ce système permet d'assurer et de contrôler l'exhaustivité des enregistrements des flux sur l'activité commerciale. L'inventaire permanent des marchandises est contrôlé deux fois par an par un inventaire physique qui a lieu au terme du premier semestre et à la clôture au 31 décembre. Ce dernier inventaire est effectué en présence des commissaires aux comptes. Le suivi et la relance des créances clients sont confiés à deux salariés.

- Le cycle financier

Les engagements financiers de la société, sont assurés et contrôlés par la direction générale assistée du directeur administratif et financier.

Les comptes de l'exercice clos sont élaborés et présentés conformément aux règles comptables du SYSCOHADA.

VI.3. Description de l'existant

Le droit comptable de l'OHADA regroupe sous la dénomination de « système comptable », l'ensemble des dispositions qui conditionnent la technique comptable appliquée par la société, les documents comptables qui sont tenus, l'organisation et les procédures comptables, les principes comptables, les règles d'évaluation et de comptabilisation appliqués.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les états financiers annuels de H2COM comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et des emplois ainsi que l'état annexé. Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les évènements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société.

Le bilan décrit séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif constituant le patrimoine de la société. Il fait apparaître de façon distincte à l'actif :

- l'actif immobilisé ;
- l'actif d'exploitation attaché aux activités ordinaires ;
- l'actif hors activités ordinaires et ;
- l'actif de trésorerie.

Le bilan fait apparaitre de façon distincte au passif :

- les capitaux propres et les ressources assimilées ;
- les dettes financières ;
- le passif d'exploitation attaché aux activités ordinaires ;
- le passif hors activités ordinaires et ;
- le passif de trésorerie.

Le compte de résultat récapitule les produits et les charges qui font apparaitre, par différence, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice. Le compte de résultat fait apparaitre les produits et les charges, distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation attachées aux activités ordinaires, les opérations financières, les opérations hors activités ordinaires.

Le tableau financier des ressources et des emplois fait apparaitre, pour l'exercice, les flux d'investissement et de financement, les autres emplois, les ressources financières et la variation de la trésorerie. Le tableau financier des ressources et des emplois comprend deux parties :

- une première partie destinée à la détermination des soldes financiers ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- une deuxième partie constituant le tableau proprement dit.

Les règles d'évaluation des éléments sont fondées sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. A la clôture de chaque exercice, la société procède au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes à la valeur effective du moment, dite valeur actuelle.

Conclusion

Au vu de ce chapitre, nous avons présenté H2COM et avons décrit la direction administrative et financière. H2COM doit présenter des états financiers conformes aux normes IAS/IFRS. Le passage du référentiel SYSCOHADA vers le référentiel IAS/IFRS aura des incidences. Les incidences de la norme IAS 1 et IAS 7 sur les comptes individuels de la société seront traitées plus en détail dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE VII : Résultat de l'étude

D'un point de vue général, il apparaît que les différences de conception au niveau des normes comptables internationales sont susceptibles d'avoir un impact significatif sur la présentation des états financiers.

Les principaux impacts de la mise en application des normes IAS 1 et IAS 7, résident d'une part dans le nombre d'états qui composent un jeu complet d'état financier selon les deux référentiels, d'autre part dans la présentation et la classification des postes.

Dans ce chapitre, nous allons exposer les résultats de notre étude. Nous allons d'abord présenter les divergences majeures qui résident entre les deux référentiels, en ce qui concerne l'IAS 1 et l'IAS 7. Ensuite, nous allons présenter les impacts majeurs liés à l'application de ces normes sur les comptes individuels de notre entreprise d'accueil et enfin, présenter à l'aide du logiciel Excel de Microsoft, les états financiers de H2COM selon le référentiel IAS/IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

VII.1. Identification des divergences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 avec le système comptable de l'OHADA

Le référentiel SYSCOHADA diffère du référentiel IAS/IFRS en ce qui concerne le nombre d'états composant un jeu complet d'état financier. Le tableau suivant résume cette divergence.

Tableau 5 : Divergence entre les composantes des états financiers

Référentiel IAS/IFRS	Référentiel SYSCOHADA
Bilan	Bilan
Compte de résultat	Compte de résultat
Etat de variation des capitaux propres	-
Tableau des flux de trésorerie	Tableau financier des ressources et emplois
Note annexe	Etat annexé

Source : Nous-mêmes

Le bilan, les notes annexes et le compte de résultat sont les trois états que les deux référentiels se partagent. Toutefois, ces trois états diffèrent les uns des autres selon le référentiel dans lequel nous nous situons.

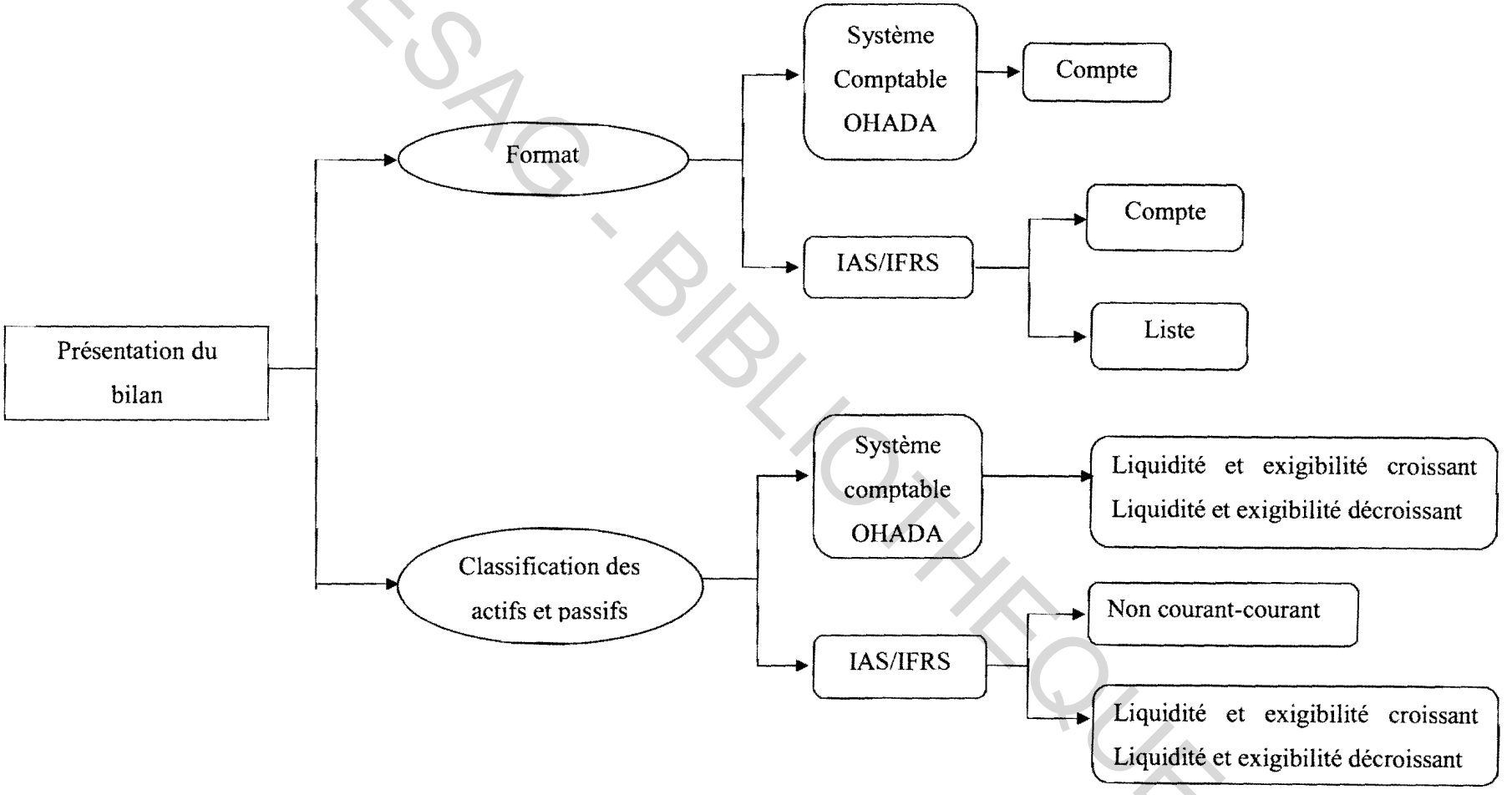
La notion de note annexe dans le référentiel IAS/IFRS est beaucoup plus vaste que la notion d'état annexé dans le référentiel SYSCOHADA. En d'autres termes, le niveau de détail des notes annexes, imposé par la norme IAS 1 mais aussi par toutes les autres normes, est beaucoup plus important que dans le référentiel SYSCOHADA.

Le bilan et le compte de résultat selon les deux référentiels diffèrent.

La figure suivante, récapitule les divergences majeures entre la norme IAS 1 et le SYSCOHADA en ce qui concerne le bilan.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 5 : Présentation des divergences majeures entre la norme IAS 1 et le SYSCOHADA dans la présentation du bilan



Source : à partir de YUAN (2003 :13)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Il existe plusieurs divergences dans la présentation du compte bilan selon les deux référentiels.

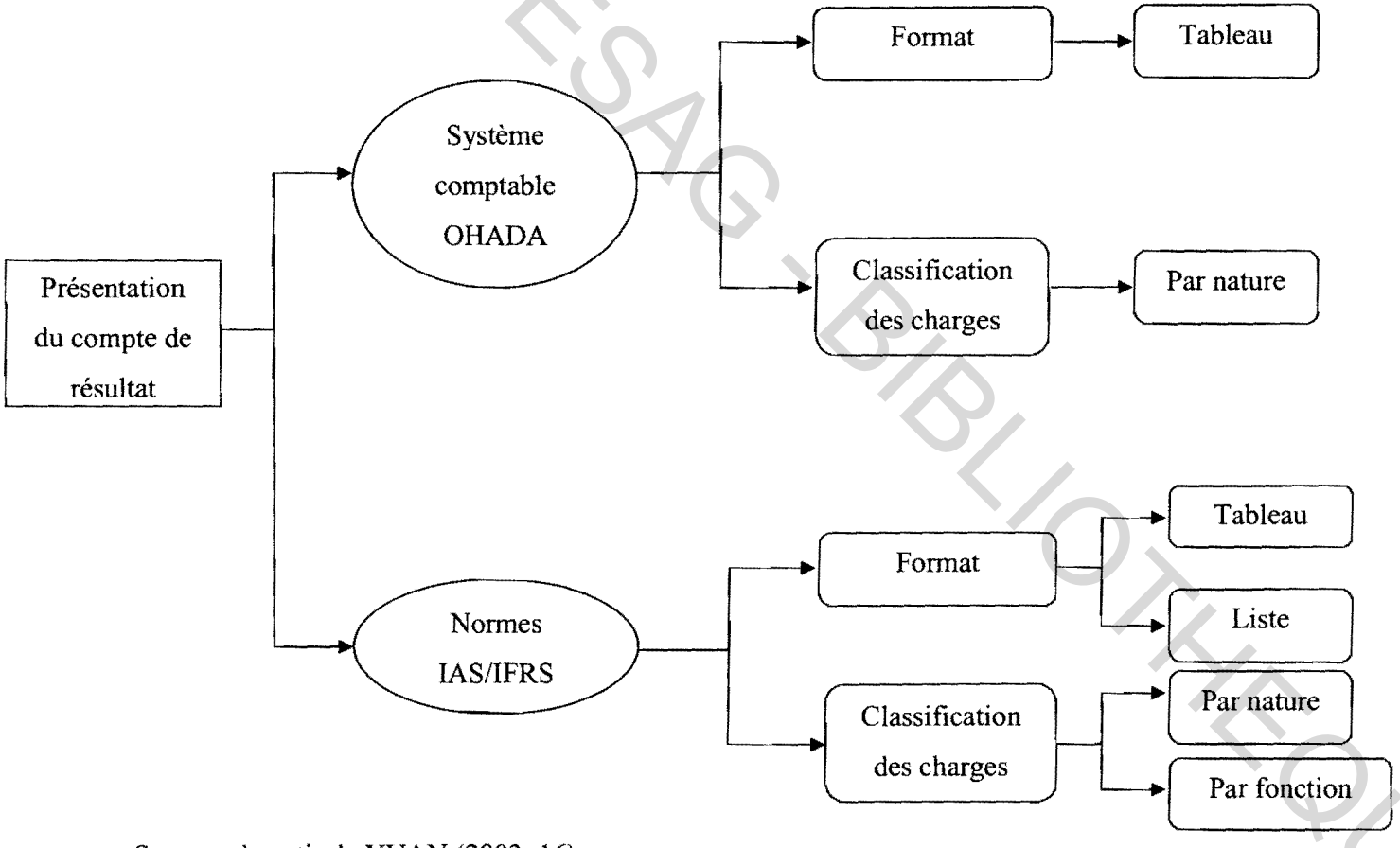
La première différence concerne la forme. Selon la norme IAS 1, le bilan peut être présenté en compte ou en liste. La norme n'impose aucun modèle de format du bilan. Selon le système comptable OHADA, le bilan est normalisé et est présenté en compte.

Une seconde divergence porte sur le contenu du bilan. Selon le référentiel SYSCOHADA, l'actif et le passif peuvent être classés en fonction du degré de liquidité pour l'actif et d'exigibilité pour le passif et non en fonction de l'appartenance des éléments aux activités courantes et non courantes. Selon la norme IAS 1, les actifs et passifs doivent être classés en courant et non courant, à moins qu'une présentation en fonction de leur liquidité ne soit à la fois fiable et pertinente.

La figure suivante, récapitule les divergences majeures entre la norme IAS 1 et le SYSCOHADA en ce qui concerne le compte de résultat.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 6 : Présentation des divergences majeures dans la présentation du compte de résultat



Source : à partir de YUAN (2003 :16)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Il existe plusieurs divergences dans la présentation du compte de résultat selon les deux référentiels.

La première différence concerne la forme. Selon la norme IAS 1, il n'y a pas de format obligatoire. Toutefois, notons qu'en pratique, la présentation en liste est adoptée par les entreprises. Selon le système comptable OHADA, le compte de résultat est normalisé et la présentation en tableau est préconisée. La divergence majeure porte sur le contenu du compte de résultat. Le SYSCOHADA préconise la classification des charges et des produits par nature tandis que la norme IAS 1 retient soit une classification par nature soit une classification par fonction.

La présentation du compte de résultat par nature consiste à regrouper les charges et les produits du compte de résultat selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations, dépenses de publicité) et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entreprise. La présentation par fonction consiste à classer les charges et les produits selon leur fonction dans les activités commerciales ou administratives.

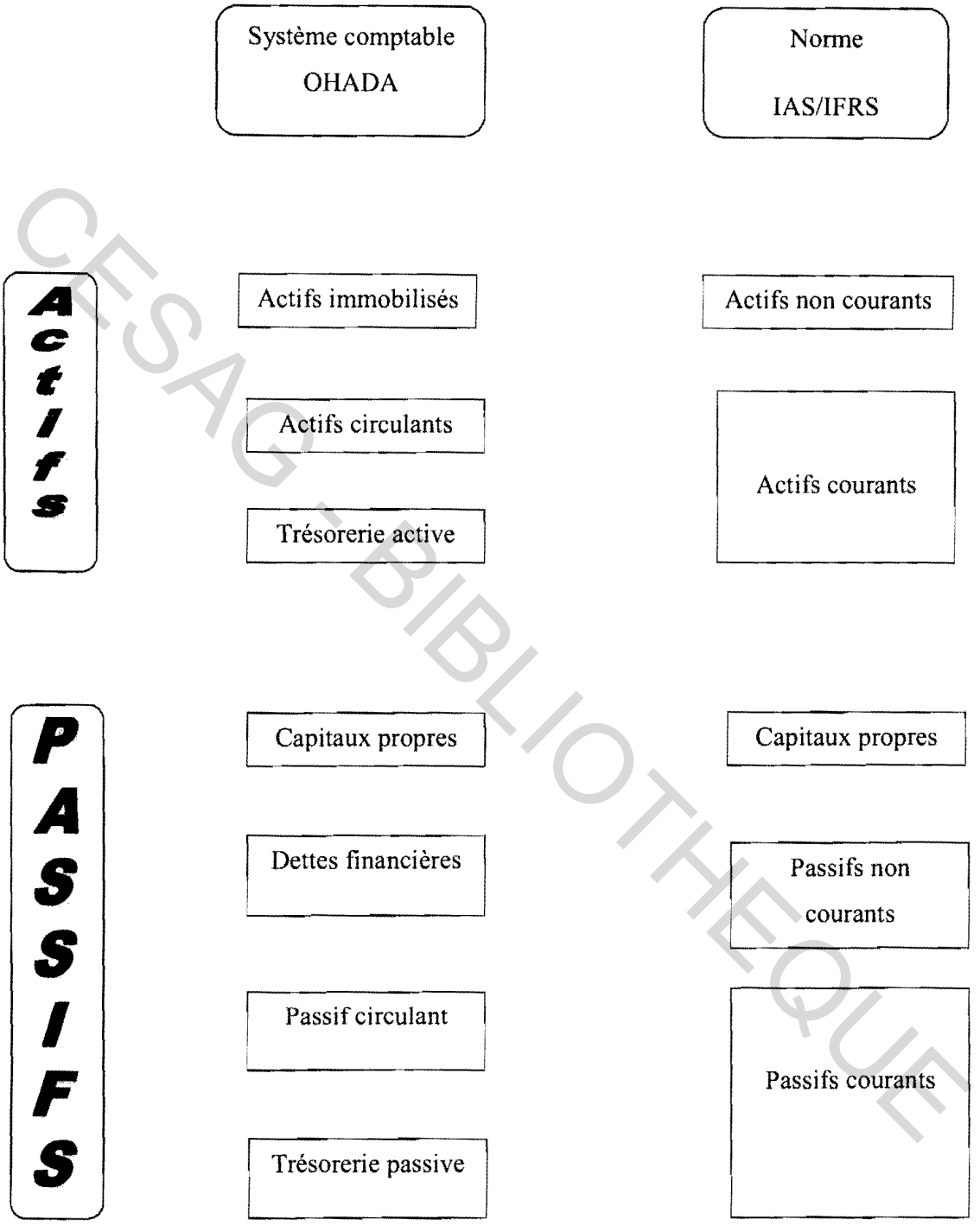
VII.2. Identification des impacts liés à l'application des normes IAS 1 et IAS 7

L'impact majeur de la norme IAS 1 sur le compte bilan est le reclassement des postes du compte bilan en actifs, passifs courants et non courants. Malgré l'option offerte aux entreprises de choisir entre une présentation en compte et une présentation en liste, beaucoup d'entreprises choisissent une présentation en liste. H2COM a choisi une présentation en liste.

Le schéma suivant, nous montre l'impact de la norme IAS 1 sur le compte bilan.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 7 : Impact majeur de la norme IAS 1 sur le compte de bilan



Source : à partir de YUAN (2003 : 20)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Concernant le compte résultat, l'impact le plus conséquent sera le choix entre une présentation du compte de résultat par nature ou une présentation par destination. H2COM a choisi une présentation par nature.

La refonte de la présentation des états financiers et des méthodes de comptabilisation et d'évaluation ont un impact direct sur les indicateurs et les ratios que l'entreprise a l'habitude d'utiliser.

L'impact majeur de la norme IAS 7 est l'obligation faite à l'entreprise d'établir un tableau des flux de trésorerie. Cet état, n'existe pas dans le référentiel SYSCOHADA.

L'analyse des divergences majeures et l'identification des impacts étant faites, nous allons identifier les chemins de passage vers l'établissement des états financiers IAS/IFRS.

VII.3. Présentation des états financiers de H2COM selon le référentiel IAS/IFRS

L'objectif est de réaliser grâce au logiciel Excel de Microsoft, des chemins de passage permettant de présenter des états financiers (le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie) selon les normes IFRS à partir d'un bilan établi en normes SYSCOHADA. Nous avons retenu, pour la conception de cet outil, une hypothèse.

L'hypothèse retenue est que les états financiers de H2COM sont conformes aux autres normes IAS/IFRS. Nous ne tiendrons pas compte de l'incidence fiscale.

L'outil que nous avons réalisé est un classeur Excel agrémenté d'un menu permettant d'accéder aux notes aux états financiers et aux états de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie). Le menu principal s'affiche à l'ouverture du fichier et permet d'avoir accès à la saisie initiale des données comptables selon le système comptable OHADA, aux notes et aux états financiers (bilan, compte de résultat et tableau de flux de trésorerie) IAS/IFRS.

Les tableaux suivants sont issus des états financiers de H2COM et ont pour objet de permettre la ventilation de l'actif du bilan SYSCOHADA en actif courant/non courant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 6 : bilan actif selon le système comptable OHADA

ACTIF	Exercice N		
	Brut	Amort./Prov.	Net
ACTIF IMMOBILISE (1)			
Charges immobilisées			
Frais d'établissement et charges à répartir	0		0
Primes de remboursement des obligations	0		0
Immobilisations incorporelles			
Frais de recherche et de développement	0	0	0
Brevets, licences, logiciels	11 189 629	9 121 998	2 067 631
Fonds commercial	0	0	0
Autres immobilisations incorporelles	0	0	0
Immobilisations corporelles			
Terrains	0	0	0
Bâtiments	0	0	0
Installations et agencements	12 831 417	7 098 477	5 732 940
Matériel & Mobilier	70 384 612	47 935 431	22 449 181
Matériel de transport	2 592 370	2 326 953	265 417
Avances et acomptes versés sur immobilisations	0	0	0
Immobilisations financières			
Titres de participation			0
Autres immobilisations financières	19 842 069	0	19 842 069
TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	116 840 097	66 482 859	50 357 238

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ACTIF	Exercice N		
	Brut	Amort./Prov.	Net
Report total Actif immobilisé	116 840 097	66 482 859	50 357 238
Actif circulant H.A.O.	0	0	0
Stocks			
Marchandises	0	0	0
Matières premières et autres approvisionnements	0	0	0
En-cours	0	0	0
Produits fabriqués	0	0	0
Créances et emplois assimilés			
Fournisseurs, avances versées	188 486 759	0	188 486 759
Clients	800 149 492	3 969 971	796 179 521
Autres créances	76 326 811	0	76 326 811
TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	1 088 963 062	3 969 971	1 084 993 091
TRESORERIE - ACTIF			
Titres de placement	0	0	0
Valeurs à encaisser	0	0	0
Banques, chèques postaux, caisse	115 414 085	0	115 414 085
TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	115 414 085	0	115 414 085
Ecarts de conversion-Actif (IV) (perte probable de change)	0	0	0
TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)	1 297 217 244	70 452 830	1 226 764 414

Source : bilan au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 7: bilan actif : ventilation courant – non courant

ACTIF	Échéance < 1an	Échéance > 1an	Courant	Non courant
ACTIF IMMOBILISE (1)				
Charges immobilisées				
Frais d'établissement et charges à répartir	0	0	0	0
Primes de remboursement des obligations	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles				
Frais de recherche et de développement	0	0	0	0
Brevets, licences, logiciels	0	2 067 631	0	2 067 631
Fonds commercial (écart d'acquisition)	0	0	0	0
Autres immobilisations incorporelles	0	0,0	0	0,0
Immobilisations corporelles				
Terrains	0	0	0	0
Bâtiments	0	0	0	0
Installations et agencements	0	5 732 940	0	5 732 940
Matériel & Mobilier	0	22 449 181	0	22 449 181
Matériel de transport	0	265 417	0	265 417
Avances et acomptes versés sur immobilisations	0	0	0	0
Immobilisations financières				
Titres de participation	0	0	0	0
Autres immobilisations financières	0	19 842 069	0	19 842 069
TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	0	50 357 238	0	50 357 238

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ACTIF	Échéance < 1an	Échéance > 1an	Courant	Non courant
Report total Actif immobilisé	0	50 357 238	0	50 357 238
Actif circulant H.A.O.				
Stocks				
Stocks	0	0	0	0
Matières premières et autres approvisionnements	0	0	0	0
				0
En-cours	0	0	0	0
Produits fabriqués	0	0	0	0
				0
Créances et emplois assimilés				0
Fournisseurs, avances versées	188 486 759	0	188 486 759	0
Clients	796 179 521	0	796 179 521	0
Autres créances	76 326 811	0	76 326 811	0
				0
TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	1 084 993 091	0	1 084 993 091	0
TRESORERIE - ACTIF				
Titres de placement	0	0	0	0
Valeurs à encaisser	0	0	0	0
Banques, chèques postaux, caisse	115 414 085	0	115 414 085	0
TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	115 414 085	0	115 414 085	0
Ecarts de conversion-Actif (IV) (perte probable de change)				
TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)	1 176 407 176	50 357 238	1 176 407 176	50 357 238

Source : bilan au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Nous avons reclassé dans les actifs courants :

- les actifs réalisables, vendables ou consommables dans le cadre du cycle d'exploitation normal ;
- les actifs détenus à des fins de transaction ou pour une courte durée (titres de créances négociables réalisés dans les douze mois) ;
- la trésorerie ou équivalent de trésorerie.

Tous les autres actifs sont considérés comme non courants.

Le travail a consisté à remplir les colonnes ''Brut'', ''Amort/Prov'' et ''Net'' à partir des données de la liasse comptable. Les colonnes ''Échéance < 1 an'' et ''Échéance > 1 an'' sont à compléter à partir des données annexes. Ces deux dernières colonnes ventilent automatiquement les postes en ''Courant'' et ''Non courant'' à partir des données saisies dans les colonnes précédentes. Les postes ''Immobilisations incorporelles'' et ''Immobilisations corporelles'' sont par défaut affectés directement en ''Actif non courant''. Le poste ''Clients et comptes rattachés'' est par défaut directement affecté en ''Actif courant''.

Les tableaux suivants sont issus des états financiers de H2COM et ont pour objet de permettre la ventilation du passif du bilan SYSCOHADA en passif courant/non courant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 8 : bilan passif selon le système comptable OHADA

Réf.	PASSIF (avant répartition)	Exercice N
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	
CA	Capital	1 000 000
CB	Actionnaires capital non appelé	
CC	Primes et réserves	
CD	Primes d'apport, d'émission, de fusion	0
CE	Ecarts de réévaluation	
CF	Réserves indisponibles	5 000 000
CG	Réserves libres	
CH	Report à nouveau + ou -	65 848 295
CI	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)	-21 121 980
CK	Autres capitaux propres	
CL	Subventions d'investissement	
CM	Provisions réglementées et fonds assimilés	0
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	94 932 053
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES	
DA	Emprunts	33 356 738
DB	Dettes de crédit-bail et contrats assimilés	0
DC	Dettes financières diverses	0
DD	Provisions financières pour risques et charges	0
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	33 356 738
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I + II)	128 288 791

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PASSIF (avant répartition)	Exercice N
Report Total Ressources stables	128 288 791
PASSIF CIRCULANT	
Dettes circulantes et ressources assimilées H.A.O.	0
Clients, avances reçues	136 244 619
Fournisseurs d'exploitation	826 299 797
Dettes fiscales	17 279 450
Dettes sociales	30 754 829
Autres dettes	35 520 664
Risques provisionnés	0
TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	1 046 099 359
TRESORERIE - PASSIF	
Banques, crédits d'escompte	
Banques, crédits de trésorerie	52 376 264
Banques, découverts	0
TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	52 376 264
Ecarts de conversion-Passif (V) (gain probable de change)	0
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)	1 226 764 414

Source : bilan au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 9 : bilan passif : ventilation courant-non courant

PASSIF (avant répartition)	Échéance < 1an	Échéance > 1an	Courant	Non courant
CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES				
Capital	0	1 000 000	0	1 000 000
Actionnaires capital non appelé				
Primes et réserves				
Primes d'apport, d'émission, de fusion	0	0	0	0
Ecarts de réévaluation				
Réserves indisponibles	0	5 000 000	0	5 000 000
Réserves libres				
Report à nouveau + ou -	0	65 848 295	0	65 848 295
Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)	0	-21 121 980	0	-21 121 980
Autres capitaux propres				
Subventions d'investissement				
Provisions réglementées et fonds assimilés		0		0
TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	0	94 932 053	0	94 932 053
DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES				
Emprunts	0	33 356 738	0	33 356 738
Dettes de crédit-bail et contrats assimilés				
Dettes financières diverses				
Provisions financières pour risques et charges	0	0	0	0
TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	0	33 356 738	0	33 356 738
TOTAL RESSOURCES STABLES (I + II)	0	128 288 791	0	128 288 791

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PASSIF (avant répartition)	Échéance < 1an	Échéance > 1an	Courant	Non courant
Report Total Ressources stables	0	128 288 791	0	128 288 791
PASSIF CIRCULANT				
Dettes circulantes et ressources assimilées H.A.O.				
Clients, avances reçues	136 244 619		136 244 619	
Fournisseurs d'exploitation	826 299 797	0	826 299 797	0
Dettes fiscales	17 279 450	0	17 279 450	0
Dettes sociales	30 754 829	0	30 754 829	0
Autres dettes	35 520 664	0	35 520 664	0
Risques provisionnés				
TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	1 046 099 359	0	1 046 099 359	0
TRESORERIE - PASSIF				
Banques, crédits d'escompte				
Banques, crédits de trésorerie	52 376 264		52 376 264	
Banques, découverts				
TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	52 376 264		52 376 264	
Ecarts de conversion-Passif (V) (gain probable de change)				
TOTAL DETTES FINANCIERES (II)				
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)	1 098 475 623	128 288 791	1 098 475 623	128 288 791

Source : bilan au 31/12/2007 de H2COM

Les passifs qualifiés de courant sont :

- les passifs soldés dans le cadre de l'exploitation dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice ;
- la part à court terme des emprunts et des dettes financières.

Tous les autres passifs sont des passifs non courants.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le travail consiste à renseigner la colonne ''Net'' à partir des données des liasses de compte en normes SYSCOHADA. Les colonnes ''Echéance < 1 an'' et ''Echéance > 1 an'' sont à compléter à partir des données annexes. Les deux dernières colonnes ventilent automatiquement les postes en ''Courant'' et ''Non courant'' à partir des données saisies dans les colonnes précédentes.

Le poste ''Capitaux propres'' est par défaut affecté directement en ''Passif non courant''. Le poste ''Fournisseurs et comptes rattachés'' est directement affecté en ''Passif courant''.

VII.3.1. Les principales méthodes comptables utilisées

Les principales méthodes comptables appliquées par la société lors de la préparation des états financiers sont exposées ci-après :

- les immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont évaluées au coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeurs. Au cours de l'année, les immobilisations corporelles n'ont subi aucune perte de valeur.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 10 : les immobilisations corporelles

Immobilisation corporelles En FCFA				2 007
	Installations et Agencements	Matériel et mobilier	Matériel de transport	Total
Valeur Brute				
Au 1er janvier	12 831 417	70 384 612	2 592 370	85 808 399
Investissement	0	0	0	0
Cession	0	0	0	0
Au 31 décembre	12 831 417	70 384 612	2 592 370	85 808 399
Amortissement cumulé				0
Au 1er janvier				0
Dotations	0	0	0	0
Perte de valeur	0	0	0	0
Reprises d'amortissement	0	0	0	0
Au 31 décembre	7 098 477	47 935 431	2 326 953	57 360 861
Net au 31 décembre	5 732 940	22 449 181	265 417	28 447 538

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- Les immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie sont amorties selon la méthode linéaire sur la base d'une valeur résiduelle égale à zéro.

Tableau 11 : les immobilisations incorporelles

Immobilisations incorporelles En FCFA		2 007
	Brevets, licences, logiciels	Total
Valeur Brute		
Au 1er janvier	11 189 629	11 189 629
Investissement	0	0
Cession	0	0
Au 31 décembre	11 189 629	11 189 629
Amortissement cumulé		
Au 1er janvier	9 121 998	
Dotations	0	0
Perte de valeur	0	0
Reprises d'amortissement	0	0
Au 31 décembre	9 121 998	9 121 998
Net au 31 décembre	2 067 631	2 067 631

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- les autres immobilisations financières

Tableau 12 : les autres immobilisations

Autres immobilisations financières En FCFA		2 007
	Autres immobilisations financières	Total
Valeur Brute		
Au 1er janvier	19 842 069	19 842 069
Investissement	0	0
Cession	0	0
Au 31 décembre	19 842 069	19 842 069
Amortissement cumulé		
Au 1er janvier	0	
Dotations	0	0
Perte de valeur	0	0
Reprises d'amortissement	0	0
Au 31 décembre	0	0
Net au 31 décembre	19 842 069	19 842 069

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

- Les clients

Les créances clients sont initialement comptabilisées à leur juste valeur, puis ultérieurement évaluées au coût amorti déduction faite des provisions pour dépréciation. Une provision pour dépréciation de créances clients est constituée lorsqu'il existe un indicateur objectif de l'incapacité de la société à recouvrer l'intégralité des montants dus. Le montant de la perte est comptabilisé au compte de résultat.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 13 : les clients

Clients En FCFA	2 007
Clients	
Au 1er janvier	492 118 151
Mouvements	328 061 370
net au 31 décembre	820 179 521

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

- la trésorerie et les équivalents de trésorerie

La trésorerie et les équivalents de trésorerie se décomposent en soldes bancaires, caisse, et valeur mobilière de placement, offrant une grande liquidité, dont la date d'échéance est généralement inférieure à 3 mois.

Tableau 14 : la trésorerie active

Banques, chèques postaux et caisse En FCFA	2 007
Banques, chèques postaux et caisse	
Au 1er janvier	71 599 911
Mouvements	43 814 174
net au 31 décembre	115 414 085

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

- les fournisseurs avances et acomptes versés

Tableau 15 : les fournisseurs avances et acomptes versés

Fournisseurs avances et acomptes versés En FCFA	2 007
Fournisseurs avances et acomptes versés	
Au 1er janvier	104 466 840
Mouvements	84 019 919
net au 31 décembre	188 486 759

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- les autres créances

Tableau 16 : les autres créances

Autres créances En FCFA	2 007
Autres créances	
Au 1er janvier	84 584 191
Mouvements	-8 257 380
net au 31 décembre	76 326 811

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

- les fournisseurs

Les fournisseurs sont initialement comptabilisés à leur juste valeur. Les dettes fournisseurs sont présentées sur la ligne ''dettes fournisseurs'' au bilan.

Tableau 17: les fournisseurs

Fournisseurs d'exploitation En FCFA	2 007
Fournisseurs d'exploitation au 1er janvier	505 666 019
Mouvement	320 633 778
net au 31 décembre	826 299 797

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

- Les capitaux propres

Les capitaux propres se décomposent de la manière suivante :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 18 : les capitaux propres

Capital propre En FCFA	Capital social	Prime	Réserve	Report à nouveau	Résultat	Total
Capital propre au 31 décembre 2006	1 000 000	0	5 000 000	65 848 295	-21 121 980	50 726 315
Retraitement					0	
Augmentation du capital	0					
résultat 2007						
net au 31 décembre	1 000 000	0	5 000 000	65 848 295	-21 121 980	50 726 315

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- Les banques, crédits de trésorerie

Tableau 22 : les banques, crédits de trésorerie

Banques, crédits de trésorerie En FCFA	2 007
Banques, crédits de trésorerie au 1er janvier	0
Mouvement	52 376 264
net au 31 décembre	52 376 264

Source : balance 31/12/2007 de H2COM

- Les autres dettes

Tableau 23 : les autres dettes

Autres dettes En FCFA	2 007
Autres dettes au 1er janvier	25 425 156
Mouvement	10 095 508
net au 31 décembre	35 520 664

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

- Les clients avances reçues

Tableau 24 : les clients avances reçues

Clients, avances reçues En FCFA	2 007
Clients, avances reçues au 1er janvier	77 721 788
Mouvement	58 522 831
net au 31 décembre	136 244 619

Source : balance au 31/12/2007 de H2COM

VII.3.2. Le bilan IAS/IFRS

Le bilan selon les normes IAS/IFRS est la résultante automatique des retraitements effectués dans les tableaux de passage. Nous présentons ci-dessous le compte bilan IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 25 : le bilan IAS/IFRS

Éléments	Montant
Immobilisations corporelles net	28 447 538
Écart d'acquisition (goodwill)	0
Brevet, licences et logiciels	2 067 631
Autres Immobilisations incorporelles	0
Titre de participation	0
Autres actifs financiers	19 842 069
Actifs non courants	50 357 238
Stocks	0
Clients et comptes rattachés	1 064 993 091
Valeur mobilière de placement	0
Trésorerie	115 414 085
Actifs courants	1 176 407 176
Total Actifs	1 226 764 414
Capital	1 000 000
Primes	0
Réserves	70 848 295
Résultat de l'exercice	-21 121 980
Capitaux propres	50 726 315
Emprunts	18 356 738
Autres provisions	15 000 000
Passifs non courant	33 356 738
Fournisseurs et comptes rattachés	998 065 080
dettes fiscales	17 279 450
dettes sociales	30 754 829
Trésorerie et équivalents de trésorerie	52 376 264
passifs courants	1 142 681 361
Total Passifs	1 226 764 414

Source : bilan au 31/12/2007 de H2COM

CESAG - BIBLIOTHEQUE

VII.3.3. Le compte de résultat IAS/IFRS[1]

Le compte de résultat selon les normes IAS/IFRS est la résultante automatique des retraitements effectués dans les tableaux de passage. Nous présentons ci-dessous le compte de résultat IAS/IFRS.

Tableau 26 : le compte de résultat IAS/IFRS

Eléments	Montant
Chiffre d'affaires	441 583 001
Matières premières et fournitures utilisées	27 713 128
Frais de transport	13 693 439
Charges externes	107 072 288
Impôts et taxes	18 101 615
Charges du personnel	244 393 556
Dotations aux amortissements et aux dépréciations	28 342 554
Variation des stocks de produits en cours et de produits finis	0
Autres produits et charges d'exploitation	12 889 053
Résultat opérationnel courant	-10 622 632
Autres produits et charges opérationnels	-4 391 627
Résultat opérationnel	-15 014 259
Charges financières	779 741
Quote-part du résultat net des sociétés mises en équivalence	0
Résultat avant impôts sur le bénéfice	-15 794 000
Charge d'impôt sur le bénéfice	5 327 980
Résultat de la période	-21 121 980

Source : compte de résultat au 31/12/2007 de H2COM

CESAG BIBLIOTHEQUE

[1] Voir à l'annexe le compte de résultat SYSCOHADA

VII.3.4. Le tableau des flux de trésorerie IAS/IFRS[2]

Le tableau des flux de trésorerie IFRS est la résultante automatique des retraitements effectués dans les tableaux de passage. Nous présentons ci-dessous le tableau des flux de trésorerie IAS/IFRS.

Tableau 27 : le tableau des flux de trésorerie IAS/IFRS

	Exercice N
EXPLOITATION	
Trésorerie provenant des opérations opérationnelles	23 612 261
Intérêts payés	-779 741
Impôts sur le résultat	-5 327 980
Trésorerie générée par les activités opérationnelles	17 504 540
FINANCEMENT	
Augmentation du capital	0
Augmentation des emprunts	15 000 000
Remboursement emprunts et dettes financières	-7 386 103
Dividendes versés	-10 000 000
Prélèvements sur le capital	0
Subventions d'investissements	0
Trésorerie générée par les activités de financement	-2 386 103
INVESTISSEMENTS	
Charges immobilisées	0
Acquisition d'immobilisations incorporelles	0
Cessions d'immobilisations incorporelles	0
Acquisition d'immobilisations corporelles	-19 055 424
Cessions d'immobilisations corporelles	733 000
Acquisition d'immobilisations financières	15 329 366
Cessions d'immobilisations financières	-20 687 469
Trésorerie générée par les activités d'investissement	-23 680 527
Variation nette de trésorerie	-8 562 090
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	71 599 911
Trésorerie à la clôture de l'exercice	63 037 821

Source : le TAFIRE au 31/12/2007 de H2COM

[2] Voir à l'annexe le TAFIRE SYSCOHADA

CESAG - BIBLIOTHEQUE

VII.4. Analyse des résultats de l'étude

La comptabilité est un langage, une construction qui reflète la société dans laquelle elle s'est développée.

Depuis la fin du 20ème siècle, une nouvelle génération d'apporteurs de capitaux a vu le jour. Ces derniers se considèrent comme des créanciers à court terme de l'entreprise. Dès lors, ces actionnaires revendiquent une vision plus économique de la société. Les états financiers IAS/IFRS deviennent, alors une représentation de la société aux fins du marché financier. Pour conclure, force est de constater que l'on est bien en présence de deux représentations de la société. Une image fidèle des états financiers SYSCOHADA qui tente de concilier toutes les parties prenantes de la vie de la société et une image fidèle des états financiers IAS/IFRS qui donne des informations prioritairement aux investisseurs sur la richesse que la société est en mesure de créer grâce aux actifs dont elle dispose.

VII.5. Recommandations

Les normes comptables IAS 1 et IAS 7 donnent lieu à beaucoup d'interprétations en ce qui concerne le modèle d'états financiers. Nous notons l'absence d'un modèle d'états financiers. Ce constat nous amène à remettre en cause l'homogénéité des états financiers que les normes IAS/IFRS visent. Nous recommandons qu'un format d'états financiers soit proposé aux entreprises.

Nos recommandations portent également sur l'adaptation du système d'information et l'élaboration de nouveaux manuels de procédures. L'entreprise devra procéder à une définition spécifique de ses besoins pour l'établissement des états financiers IFRS à partir d'une analyse détaillée des divergences et convergences identifiées à partir du référentiel SYSCOHADA. Un effort important doit être réalisé pour adapter le système d'information à ces besoins. L'adaptation du système d'information requiert de paramétrer les logiciels qui existent déjà et d'investir dans des nouveaux logiciels qui sont conformes aux exigences des normes IAS/IFRS.

Conclusion de la deuxième partie

Au terme de cette deuxième partie de notre travail, nous avons pu présenter l'entreprise H2COM. Grâce aux informations reçues, nous avons pu mettre en œuvre notre démarche référentielle malgré les difficultés rencontrées. La difficulté majeure a été le recueil des informations. Nous avons formulé quelques recommandations pour l'adaptation de ce

CESAG - BIBLIOTHEQUE

système d'information. Au-delà de ces difficultés, nous avons pu faire une présentation des états financiers IFRS afin de mieux appréhender l'incidence des normes IAS 1 et IAS 7 sur les états financiers SYSCOHADA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

La ventilation de l'actif et du passif en courant et non courant, la ventilation des charges et produits exceptionnels en "autres produits et charges opérationnels" sont les incidences majeures des normes IAS 1 et IAS 7 sur les états financiers des sociétés.

L'ensemble de ces incidences a pour conséquence majeur, le changement de l'objectif final des états financiers. En normes comptables IFRS, l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques. Tandis que les états financiers établis selon le système comptable OHADA ne sont pas destinés à la seule information de l'investisseur mais aussi à l'administration fiscale et à l'étude statistique ; d'où le concept de pertinence partagée.

Aujourd'hui, les sociétés africaines sont plus que jamais appelées à se conformer aux normes internationales. Les normalisateurs nationaux des pays membres de l'OHADA doivent travailler pour le rapprochement du référentiel SYSCOHADA avec les normes IAS/IFRS. Ce rapprochement doit se faire à travers :

- Le recensement exhaustif des dispositions spécifiques prévues dans le SYSCOHADA et qui à ce jour sont peu ou pas appliquées ;
- l'émission par la nouvelle commission de normalisation OHADA, de règlements destinés à rendre compatibles les dispositions essentielles avec les IFRS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1- Altmeyer, andré & Bosquet, Jean-françois (2005), *Normes IAS/IFRS, que faut-il faire ? comment s'y prendre ?*, 2ème édition, édition d'organisation, P.606.

2- Colasse, Bernard (2001), *comptabilité générale*, 8ème édition, Economica, P.503

3- Delvaille, Pascale (2007), *Information financière en IFRS*, 1ère édition, Litec-jurisclasseur, P.364.

4- Delvaille, Pascale (2009), *La comptabilité internationale*, 1ère édition, Foucher, Paris, P.224.

5- Friédérich, Micheline & Langlois, Georges (2008), *Comptabilité et audit*, Paris, Fourcher, P.637.

6- Govoei, Bernard (2008), *Précis de comptabilité générale*, édition Etudis, Abidjan, P.863.

7- Guidere, Mathieu (2004), *Méthodologie de la recherche*, Paris, Ellipses éditions marketing, P.127.

8- Heem, Grégory (2004), *Lire les états financiers en IFRS*, éditions d'organisation, P.319.

9- International Accounting Standards Commitee (1997), *Normes comptables internationales*, Expert comptable média, Paris, P.608.

10- Issa-Sayegh, Joseph & Sawadogo, Filiga-michel (2008), *OHADA: traité et actes uniformes commentés et annotés,* 3ème édition, Juriscope,

11- Khoury, Paul (1999), *La maîtrise des états financiers SYSCOA : de l'analyse comptable à l'analyse financière*, édition PK & Associés, dakar, P.398.

12- Le manh, Anne & Maillet-Baudrier, catherine (2007), *Normes comptables internationales IAS-IFRS*, 1ère édition, Fourcher, Paris, P.45.

13- Obert, Robert & Mairesse, Marie-pierre, (2007), *Comptabilité et audit,* Dunod, P.604

14- Obert, Robert (2004), *Pratiques des normes IAS/IFRS : comparaison avec les règles française et les US GAAP*, 2ème édition, Dunod, Paris, P.541.

15- Obert, Robert (2008), *Le petit IFRS*,1ère édition, Dunod, Paris, P.47.

16- PriceWaterhouseCoopers (2006), *Etats financiers illustrés : anglais/français*, 1ère édition, édition francis lefebvre, Paris, P.258.

17- PriceWaterhouseCoopers (2007), *Découvrir les IFRS*, 1ère édition, édition Francis Lefebvre, P.350.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

18- PriceWaterhouseCoopers (2008), *Mémento-IFRS*, 1ère édition, édition Francis Lefebvre, P.864.

19- Raffournier, Bernard (1996), *Les normes comptables internationales*, Economica, Paris, P.486.

20- Rafik, Greiss & Simon, Sharp (2008), *Passage aux IFRS : ce que les directeurs financiers doivent savoir et doivent faire,* Canada, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, P.44.

21- Touron, Philippe & Tondeur, Hubert (2004), *La comptabilité en IFRS*, édition d'organisation, Paris, P.430.

22- Union économique et monétaire ouest africaine (1997), *Système comptable ouest africain : guide d'application*, 1ère édition, Foucher, P.669

23- Vourc'h-meouchy, Joëlle & Van greuning, Hennie (2003), *Normes comptables internationales: guide pratique*, Banque mondial, Washington, P.177.

24- Walton, Peter (2001), *La comptabilité anglo-saxonne*, Paris, La découverte, P.125.

Sources internet

25- Couleau-Dupont, Annelise & Demaria, Samira (2009), Le processus de changement comptable normatif : une analyse des pratiques organisationnelles http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/40/06/69/PDF/AFC_Couleau_Demaria_Actes.pdf

26- Constantin Associés (2005), Etude de l'impact des IFRS sur les opérations de LBO http://www.afic.asso.fr/Images/Upload/DOCUMENTS/pdej_normes_ifrs_operations_lbo_091105.pdf.

27- Dandon, Odile & Didelot, laurent (2004), Etes-vous prêts à passer aux IFRS http://www.escdijon.eu/download/fr/ceren/cahiers_8/dandon_didelot.pdf

28- Yuan, Ding & Stolowy, Hervé (2003), L'internalisation de la présentation des états financiers des sociétés françaises : une étude empirique longitudinale http://campus.hec.fr/profs/stolowy/perso/papers/pef4.pdf

29- Ohanessian, Robert & Pignatel, Isabelle, normes IFRS et politique de communication financière : vers un nouveau contenu informationnel http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/70.pdf

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Codex

30- Lô Mohamed, Syscoa - ohada à l'heure des IFRS, 2008

31- Yazi Moussa, Méthodologie de la recherche, 2008

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Liste des annexes

Annexe I : Compte de résultat SYSCOHADA

Annexe II : Tableau Financier des Ressources et des Emplois (TAFIRE)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe I : Compte de résultat SYSCOHADA

CHARGES (1ère partie)		Exercice N
ACTIVITE D'EXPLOITATION		
Achats de marchandises		0
- Variation de stocks	(+ ou -)	0
(*Marge brute sur marchandises voir* TB)		
Achats de matières premières et fournitures liées		0
- Variation de stocks	(+ ou -)	0
(*Marge brute sur matières voir* TG)		
Autres achats		27 713 128
- Variation de stocks	(+ ou -)	0
Transports		13 693 439
Services extérieurs		107 072 288
Impôts et taxes		18 101 615
Autres charges		12 889 053
(*Valeur ajoutée voir* TN)		
Charges de personnel (1)		244 393 556
(1) dont personnel extérieur ...../.....		
(*Excédent brut d'exploitation voir* TQ)		
Dotations aux amortissements et aux provisions		60 009 714
Total des charges d'exploitation		**483 872 793**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHARGES (2ème partie)	Exercice N
Report Total des charges d'exploitation	483 872 793
ACTIVITE FINANCIERE	
Frais financiers	779 741
Pertes de change	
Dotations aux amortissements et aux provisions	
Total des charges financières	**779 741**
(*Résultat financier voir* UG)	
Total des charges des activités ordinaires	**484 652 534**
(*Résultat des activités ordinaires voir* UI)	
HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)	
Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	124 627
Charges H.A.O.	0
Dotations H.A.O.	5 000 000
Total des charges H.A.O.	**5 124 627**
(*Résultat H.A.O. voir* UP)	
Participation des travailleurs	
Impôts sur le résultat	5 327 980
Total participation et impôts	**5 327 980**
TOTAL GENERAL DES CHARGES	**495 105 141**
(*Résultat net voir* UZ)	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PRODUITS (1ère partie)			Exercice N
ACTIVITE D'EXPLOITATION			
Ventes de marchandises			0
MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES	**0**	**0**	
Ventes de produits fabriqués			0
Travaux, services vendus		(+ ou-)	440 972 495
Production stockée (ou déstockage)			
Production immobilisée			
MARGE BRUTE SUR MATIERES	**440 972 495**	**367 094 944**	
Produits accessoires			610 506
CHIFFRE D'AFFAIRES (1) (TA + TC + TD + TH)	**441 583 001**	**367 757 690**	
(1) dont à l'exportation .....0...../.....0.....			
Subventions d'exploitation			
Autres produits			0
VALEUR AJOUTEE	**262 113 478**	**223 399 085**	
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**17 719 922**	**74 728 616**	
Reprises de provisions			31 667 160
Transferts de charges			0
Total des produits d'exploitation			**473 250 161**
RESULTAT D'EXPLOITATION Bénéfice (+) ; Perte (-)	**-10 622 632**	**41 159 423**	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PRODUITS (2 ème partie)			Exercice N
Report total des produits d'exploitation			**473 250 161**
ACTIVITE D'EXPLOITATION			
Revenus financiers			0
Gains de change			
Reprises de provisions			
Transferts de charges			
Total des produits financiers			**0**
RESULTAT FINANCIER (+ ou -)	**-779 741**	**-2 023 253**	
Total des produits des activités ordinaires			
RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (1) (+ ou -)	**-11 402 373**	**39 136 170**	
(1) dont impôt correspondant ...../.....			
HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)			
Produits des cessions d'immobilisations			733 000
Produits H.A.O.			0
Reprises H.A.O.			
Transferts de charges			
Total des produits H.A.O.			**733 000**
RESULTAT H.A.O. (+ ou -)	**-4 391 627**	**-14 026 380**	
TOTAL GENERAL DES PRODUITS			**473 983 161**
RESULTAT NET Bénéfice (+) ; Perte (-)	**-21 121 980**	**10 355 150**	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe II : Tableau Financier des Ressources et Emplois (TAFIRE)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

*CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C. A. E. G)

CAFG = EBE
- Charges décaissables restantes (à l'exclusion des cessions d'actif immobilisé)
+ Produits encaissables restants (à l'exclusion des cessions d'actif immobilisé)

				E. B. E.	17 719 922
(SA)	Frais financiers	779 741	(TT)	Transferts de charges d'exploitation	0
			(UA)	Revenus financiers	0
(SC)	Pertes de change	0	(UE)	Transferts de charges financières	0
(SL)	Charges H.A.O.	0	(UC)	Gains de change	0
			(UL)	Produits H.A.O.	0
(SQ)	Participation	0	(UN)	Transferts de charges H.A.O.	0
(SR)	Impôts sur le résultat	5 327 980			
	Total (I)	6 107 721		Total (II)	17 719 922

CAFG : Total (II) - Total (I) = **11 612 201** (N - 1): 53 888 681

*** AUTOFINANCEMENT (A. F.)**

AF = CAFG - Distribution des dividendes dans l'exercice (1)

AF = **11 612 201** - ***10 000 000*** = **1 612 201** (N - 1):

* VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Var. B.F.E. = Var.Stocks (2) + Var. Créances (2) + Var. Dettes circulantes (2)

	Variation des stocks : N - (N - 1)	Emplois augmentation (+)		Ressources diminution (-)
(BC)	Marchandises	0	ou	
(BD)	Matières premières	0	ou	
(BE)	En - cours	0	ou	
(BF)	Produits fabriqués	0	ou	
(A)	**Variation globale nette des stocks**	**0**	ou	**0**

	Variation des créances : N - (N - 1)	Emplois augmentation (+)		Ressources diminution (-)
(BH)	Fournisseurs, avances versées	84 019 919	ou	0
(BI)	Clients	328 061 370	ou	
(BJ)	Autres créances	-8 257 380	ou	
(B)	**Variation globale nette des créances**	**403 823 909**	ou	0

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Variation des dettes circulantes : N - (N - 1)		Emplois augmentation (+)		Ressources diminution (-)
(DI)	Clients, avances reçues		ou	58 522 831
(DJ)	Fournisseurs d'exploitation		ou	320 633 778
(DK)	Dettes fiscales	4 523 733	ou	
(DL)	Dettes sociales		ou	24 987 864
(DM)	Autres dettes		ou	10 095 508
(DN)	Risques provisionnées		ou	
(C)	**Variation globale nette des dettes circulantes**		ou	**409 716 248**

VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + (C)		ou	**5 892 339**

	N	N - 1
Excédent brut d'exploitation	17 719 922	74 728 616
- Variation du B.F.E. (- si emplois ; + si ressources) (- ou +)	5 892 339	2 951 780
- Production immobilisée	0	
EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION	23 612 261	77 680 396

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Réf.		Exercice N	
		Emplois	Ressources
	I. INVESTISSEMENTS ET DESINVESTISSEMENTS		
FA	Charges immobilisées (augmentation dans l'exercice)		
	Croissance interne		
FB	Acquisitions/Cessions d'immobilisations incorporelles		
FC	Acquisitions/Cessions d'immobilisations corporelles	19 055 424	733 000
	Croissance externe		
FD	Acquisitions/Cessions d'immobilisations financières	20 687 469	15 329 366
FF	**INVESTISSEMENT TOTAL**	**23 680 527**	
FG	**II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (cf. Supra : Var. BFE)**	0 ou	5 892 339
FH	**A - EMPLOIS ECONOMIQUES A FINANCER (FF + FG)**	**17 788 188**	
FI	**III. EMPLOIS/RESSOURCES (B.F., H.A.O.)**	ou	
FJ (1)	**IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS** (1) A l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII	7 386 103	//////////////////////
FK	**B - EMPLOIS TOTAUX A FINANCER**	**25 174 291**	

CESAG BIBLIOTHEQUE

Réf.		Exercice N	
		Emplois	Ressources
	V. FINANCEMENT INTERNE		
FL	Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (Ressources)	10 000 000	11 612 201
	VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES		
FM	Augmentation de capital par apports nouveaux	//////////////////	
FN	Subventions d'investissement	//////////////////	
FP	Prélèvements sur le capital (y compris retraits de l'exploitant)		//////////////////
	VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS		
FQ	Emprunts [2]		
FR	Autres dettes financières [2]		15 000 000
	[2] Remboursements anticipés inscrits séparemment en emplois		
FS	**C - RESSOURCES NETTES DE FINANCEMENT**		16 612 201
FT	**D - EXCEDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C - B)**	8 562 090 ou	
	VIII. VARIATION DE LA TRESORERIE		
	Trésorerie nette		
FU	à la clôture de l'exercice + ou - 63 037 821		
FV	à l'ouverture de l'exercice + ou - 71 599 911		
FW	**Variation Trésorerie :** -8 562 090 (+ si Emploi; - si Ressources)	ou	8 562 090
	Contrôle : D = VIII avec signe opposé		

CONTRÔLE (à partir des masses des bilans N et N-1)		Emplois	Ressources
Variation du fonds de roulement (F.d.R.)	: FdR (N) - FdR (N-1)	14 454 429 ou	
Variation du B.F.global (B.F.G)	: BFG (N) - BFG (N-1)	ou	5 892 339
Variation de la trésorerie (T)	: T (N) - T (N-1)	ou	8 562 090
	TOTAL	14 454 429 =	14 454 429

CESAG - BIBLIOTHEQUE