

**LE CGNC ET LA NORME IFRS POUR PMES :
ETUDE COMPARATIVE ENTRE LES PRINCIPES,
CONCEPTS, ETATS FINANCIERS ET LEURS
ELEMENTS.**

**MOROCCAN GAAP AND IFRS FOR SMES:
A COMPARATIVE STUDY OF THE PRINCIPLES,
CONCEPTS, FINANCIAL STATEMENTS AND THEIR
COMPONENTS.**

M. BENHAYOUN Issam

Doctorant – Chercheur
Laboratoire en Management, Finances et Audit des Organisations (LAMAFAO)
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Fès
Université Sidi Mohammed Ben Abdellah
issam.benhayoun@usmba.ac.ma

M. MARGHICH Abdellatif

Professeur H.D.R.
Laboratoire en Management, Finances et Audit des Organisations (LAMAFAO)
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Fès
Université Sidi Mohammed Ben Abdellah
abdellatif.marghich@usmba.ac.ma

Résumé

Il existe plusieurs manières d'implémenter la norme IFRS pour PME, adoption obligatoire, adoption volontaire et la convergence. Chacune d'entre elles requière une analyse à priori comparant les normes comptables d'un pays avec la norme IFRS pour PME.

Tout au long de notre article nous allons comparer douze composantes principales du CGNC (Code Général de la Normalisation Comptable) et la norme IFRS pour PME en vue de relever les principales différences et similitudes.

Mots Clés : CGNC, IFRS pour PME, étude comparative, implémentation, normalisation comptable internationale.

Abstract

Different ways exist to implement IFRS for SMEs in a country, mandatory adoption, voluntary adoption and convergence. Each one of them require a prior analysis comparing National GAAP of a country and IFRS for SMEs.

In our paper we will compare twelve components of IFRS for SMEs with its equivalent in Moroccan GAAP, which we refer to it as the French acronym, CGNC (Code Général de la Normalisation Comptable) in order to obtain the main differences and similarities.

Key Words: CGNC, IFRS for SMEs, comparative study, implementation, international accounting standardization.

Introduction

En 2013, le Maroc a expressément communiqué, lors des deuxièmes assises de la Comptabilité, sa volonté à converger le Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC) aux standards internationaux, en l'occurrence les normes IFRS, et ce dans le but d'adapter le dispositif comptable marocain aux évolutions contemporaines.

En 2007, les autorités marocaines ont rendu obligatoire l'adoption des *full IFRS* par les entreprises cotées en Bourse pour leurs comptes consolidés. Cette mesure vient pour conforter la politique d'ouverture du marché financier marocain et ce en fournissant aux investisseurs étrangers des états financiers compréhensibles et adaptés à leur doctrine comptable et financière.

Mais en parallèle son champ d'application ne concerne que les grandes entreprises et plus particulièrement celles qui sont cotées en Bourse des Valeurs de Casablanca (BVC). Autrement dit, elle a exclu une cible, qui constitue une part prépondérante dans l'économie marocaine, telle que les Petites et Moyennes Entreprises et les grandes structures qui ne font pas appel public à l'épargne.

Conscient de cet aspect, l'IASB n'a pas resté les mains croisées mais bien au contraire il a travaillé pendant 4 ans sur un projet de développement d'une norme adaptée à cette cible et ce, dans le but de lui permettre une adhésion à un langage comptable universel. Le résultat de ses efforts fut couronné par la publication le 9 juillet 2009 de la norme IFRS pour PME.

Cette dernière est considérée comme étant la version simplifiée des full IFRS, et non pas une norme uniquement dédiée aux PME. D'ailleurs, la définition de la PME fournie par l'IASB est bel et bien évocatrice vis-à-vis cet aspect.

Quant au cas marocain qui, pour le moment n'a fait qu'exprimer sa volonté à implémenter ce dispositif international, M. Gilbert Gélard ¹ a clairement énoncé que *“ Dans le cas d'un pays comme le Maroc, où il y a peu de sociétés cotées, l'apport de l'adoption des normes simplifiées sera important. C'est même à mon avis la chose la plus importante à faire maintenant ”*.

¹ Ancien membre du board du bureau international des normes comptables (IASB) pendant 9 ans et spécialiste en IFRS et harmonisation comptable.

Selon Robert Obert (2013, p.26) “ Cette norme garde un intérêt, même en cas de non-utilisation systématique. [...] puisqu’elle pourrait servir de base, à la transition des normalisateurs nationaux à un référentiel unique “.

Malheureusement, aucun travail de recherche n’a été fourni au Maroc pour étudier l’implémentation de cette norme. Et donc il serait judicieux de commencer tout d’abord par une étude documentaire suivant une approche comparative entre les textes institutionnels de chacun des dispositifs, IFRS pour PME et CGNC, avant de procéder à l’évaluation empirique du phénomène en question et ce pour déceler éventuellement les pistes de convergence et de divergence nécessaires pour asseoir les préalables au passage à ce nouveau dispositif notant que notre travail n’étudiera que les principes, concepts, objectifs et états financiers et non l’exhaustivité des deux dispositifs.

Il s’agit donc de répondre à notre question problématique posée comme suit :

Dans quel degré la norme IFRS pour PME et le CGNC convergent-ils ou divergent ?

Une problématique qui sera cascadée en plusieurs questions de recherche :

- Quelles sont les sections communes entre les deux dispositifs comptables ? et ;
- En quoi elles se ressemblent, ou éventuellement se différencient ? et finalement ;
- Quels sont les points de convergence ou de divergence entre la norme IFRS pour PME et le CGNC ?

Pour ce faire, nous allons traiter dans un premier lieu une brève revue de littérature autour de la comparaison entre l’IFRS pour PME et un dispositif national quelconque. Dans un deuxième lieu, nous nous sommes attelés sur la comparaison comme méthode de connaissance explicitant ainsi la méthodologie suivie. Ensuite vient l’étape de la comparaison où nous avons essayé de collecter les éléments majeurs et significatifs de chacun des dispositifs comptables avant d’énoncer les principaux résultats de notre étude comparative.

1. Brève revue de littérature

Au niveau international, les Citations Classics ou les articles les plus pertinents et avec le plus d'impact sur la norme IFRS pour PME n'ont pas fourni une étude comparative entre cette norme et un dispositif comptable national (Marghich et Benhayoun, 2017).

Nous constatons par ailleurs que seulement quelques travaux de recherche ont étudié cet aspect. Pour évaluer ce constat, nous avons lancé une requête sur le logiciel Publish or Perish (PoP) de Harzing² en vue de recenser la globalité des articles ayant traité cet aspect jusqu'à la date de rédaction de notre article, avec comme mot-clé "IFRS for SMEs comparison".

Les résultats de cette requête recensent un total de 9 articles dont 2 sont considérés comme étant pertinents, selon l'indice de classement de (PoP). Le premier est publié en 2011 sur le Skattentytt akademisk årsskrift de Hanno Kirsch et Stefan Olsson intitulé " SPECIFIC ACCOUNTING RULES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES: THE IFRS FOR SMES-STANDARD OF THE IASB IN COMPARISON TO THE PROPOSED SWEDISH ACCOUNTING STANDARDS FOR SMES" qui ont comparé la norme IFRS pour PME avec les normes suédoises pour PME.

Quant au deuxième article publié sur le Journal of International Business Research qui s'intitule " A COMPARISON OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES (GAAP) FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (SMES) AND COMPLIANCES OF SOME ASIAN COUNTRIES TO IFRS " de Venus Ibarra et Martha G. Suez-Sales qui traite dans un premier lieu une comparaison entre la norme IFRS pour PME, les full IFRS et les US-GAAP ainsi qu'une étude de la conformité des dispositifs comptables des pays asiatiques avec les IFRS.

Au niveau national, la recherche sur la norme IFRS pour PME est quasi absente avec seulement deux articles publiés, le premier en 2016 traitant son applicabilité par les PME marocaines (El Haddad et Amzile, 2016) et l'autre en 2017 traitant une revue de littérature structurée sur ladite norme (Marghich et Benhayoun, 2017).

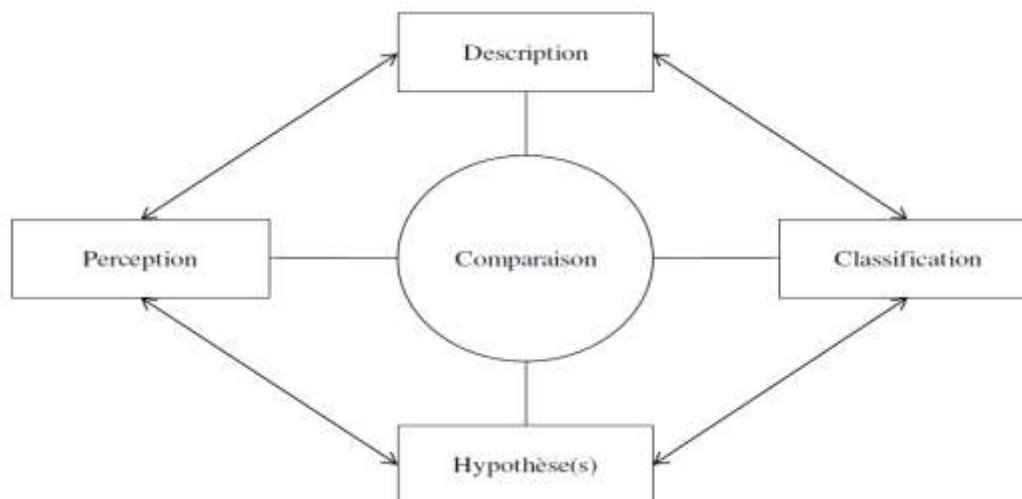
² Considéré par la communauté scientifique et les spécialistes des études bibliométriques comme étant le logiciel avec la couverture la plus large au niveau international des ressources scientifiques publiées ou non publiées sur les revues scientifiques.

2. La comparaison comme méthode de connaissance

Selon Leibniz (1903, p. 496) la comparaison peut être définie comme étant “ *l’activité d’observer, en quoi deux choses coïncident et en quoi elles se différencient de façon à ce que par la reconnaissance de l’une des deux choses l’autre puisse être reconnue* “. Cela signifie aussi, selon Brunswig (1910, p. 62), de “ *les observer attentivement sous l’aspect spécifique de leur relation mutuelle* “. Cette dernière peut être traduite par l’existence de variables communes aux objets comparables.

2.1. Les étapes de la comparaison

Selon Ritter (1997, p. 4) la comparaison passe par un processus composé de 4 étapes essentielles : la perception, la description, la classification et l’élaboration des hypothèses, au cours desquelles un comparateur avance et recule entre les étapes afin de corriger et de compléter les connaissances acquises (Ritter, 1997, p. 9).



Source : Figure des quatre étapes de la comparaison, Muriel Benkel (2013, p. 42)

2.1.1. La perception

Selon Kotler et Dubois (1971) la perception est un processus par lequel l’individu choisit, organise et interprète des éléments d’informations externes pour construire une image cohérente du monde qui l’entoure. Ainsi, la perception est un processus sélectif au cours duquel les stimuli des organes sensoriels sont transformés en une représentation de la réalité (Stout 1890, p. 22; Celan 2009, p. 56-57) Elle est donc un processus de construction de la réalité qui n’est pas tout à fait objectif puisqu’il est dépendant du sujet comparateur (Ritter 1997, p. 13, p. 15 et p. 34; Chambers 1966, p. 21-22).

2.1.2. La description

Il s'agit d'exprimer le résultat de la perception qui a été formulée après son processus. Il s'agit d'un filtrage de cette perception selon un certain nombre de critères (Ritter 1997, p. 4, p. 7 et p. 6). La description est définie par le *tertium comparationis*, qui est considéré comme étant un référentiel qui se développe par habitude, par détermination ou par un accord explicite (Schenk et Krause 2001, col. 677).

2.1.3. La classification

C'est la structuration des données perçues et décrites qui ne peuvent être traitées dans une approche comparative fondée par une sommation d'une masse de faits mais nécessite bien plus des préconceptions, des jugements et des estimations (Nobes 1992, p. 32; Ancel 1969, p. 214). La classification réduit ainsi la masse de données aux seuls points communs ou aux différences (majeures) des objets comparés et permet par là-même la description d'objets infiniment complexes (Ritter 1997, p. 6-7; Kalleberg 1966, p. 75). Elle est aussi dépendante de l'objectif de la comparaison (Berting 1982, p. 12).

2.1.4. La formulation d'hypothèses

C'est la dernière étape du processus de l'approche comparative par laquelle le comparateur tire des conclusions de sa comparaison au vue des objectifs de cette dernière (Ritter 1997, p. 7) car l'objectif de la recherche de connaissance diffère d'un domaine à un autre et influence à lui seul les conclusions tirées.

2.2. Les méthodes de comparaison

Comme notre travail s'articule autour d'une comparaison entre deux dispositifs comptables différents, la méthodologie du droit comparé nous a servi de base pour relever les différentes méthodes envisageables dans la mesure où le concept de dispositif comptable pourrait être assimilé au droit comptable d'un pays quelconque.

Selon B Jaluzot (2005), il existe plusieurs types de méthodes de comparaison. Elle a distingué entre :

- **L'approche descriptive** : qui se limite uniquement à l'étude de la loi et a donc été abandonnée du fait du champ d'étude réduit qu'elle offrait ;
- **L'approche évolutionniste** : qui est étroitement liée aux théories darwinistes, a elle aussi disparu puisqu'elle consistait à étudier un système ou une partie de ce système, partant du postulat que les sociétés évoluaient de manière identique.

- **L'approche conceptuelle** : qui a remplacé l'approche descriptive et consiste à étudier des notions ou des institutions de systèmes différents. C'est la méthode la plus utilisée par les auteurs, mais elle comporte de nombreux inconvénients liés à de fausses correspondances entre les notions et entre les éléments qui définissent ces notions.
- **L'approche fonctionnelle** : selon laquelle le comparatiste étudie la fonction occupée par la norme et sa capacité à remplir sa fonction. Cette démarche consiste à étudier les institutions, leur rôle et leurs objectifs.
- **L'approche factuelle** : qui a pour but de généraliser des éléments identiques, se rapportant à des situations concrètes, intelligibles par tous, notamment les observateurs. Pour certains auteurs, cette approche est le prolongement de l'approche fonctionnelle.
- **L'approche contextualiste ou culturelle** : étudie le droit en fonction de facteurs environnementaux tels que l'économie, l'histoire, la politique, ... Le but est de rendre compte de la complexité du phénomène juridique et ne pas se contenter d'une approche par les seuls textes.

3. IFRS pour PME vs CGNC

Durant cette section nous allons nous baser sur une approche fonctionnelle (B Jaluzot, 2005, p.39) qui consiste à étudier la fonction de chaque norme, qui dans notre cas s'assimile aux sections de la norme IFRS pour PME et ses semblables du CGNC.

Tableau 1 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur la Définition de la PME

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Définition de la PME</u>	<p><u>Section 1 :</u> Cette première section fournit une définition de la norme IFRS pour PME selon laquelle une PME est considérée comme telle quand :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Elle n'exerce pas une responsabilité publique, autrement dit, lorsqu'elle a émis ou va émettre des instruments de dettes ou de capitaux propres sur un marché public et lorsqu'elle détient des actifs à titre financier pour un large groupe de tiers (comme par exemple une banque ou une compagnie d'assurance) ; et - quand elle est dans l'obligation de présenter des états financiers pour des utilisateurs externes. 	<p>LE CGNC définit une PME comme étant une entreprise ne dépassant pas certains seuils de taille fixés par les textes (p.31)</p>

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que les critères définis par le CGNC sont quantitatifs (taille) alors que les critères fournis par la norme IFRS pour PME sont qualitatifs (avoir la responsabilité

publique) et qui laissent libre arbitre aux juridictions souhaitant adopter la norme de les fixer. Et il est constaté aussi qu'il y a une absence d'une section dédiée aux PME dans le CGNC. Le modèle simplifié est considéré comme étant une version "emboitable" de la version normale.

Tableau 2 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur les objectifs et qualités

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<p><u>Objectifs et qualités</u></p>	<p><u>Section 2</u> Cette section est consacrée aux objectifs ainsi qu'aux qualités de l'information financière</p> <p>1) Objectifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fournir l'information sur la position financière, la performance ainsi que sur le flux de trésorerie d'une entité ; - Relever les résultats de la gérance et de sa responsabilité. <p>2) Qualités de l'information financière :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Intelligibilité (understandability)</i> : L'information doit être présentée selon une manière qui la rend compréhensible par les utilisateurs qui ont un savoir raisonnable des activités et de la comptabilité d'une entité et qui ont la volonté d'étudier l'information fournie avec une certaine diligence. - <i>Pertinence (Relevance)</i> : L'information doit être pertinente et elle l'est quand elle est capable d'influencer les décisions économiques des utilisateurs. - <i>L'importance relative (materiality)</i> : L'information est significative si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions économiques prises sur la base des états financiers. - <i>Fiabilité (reliability)</i> : Une information est fiable quand elle est exempte d'erreurs matérielles et biais et représente fidèlement ce qu'elle est censée représenter ou dont on peut raisonnablement s'attendre à représenter. - <i>Prééminence de la substance sur la forme (Substance over form)</i> : Les transactions et autres événements et conditions doivent être comptabilisés pour et présentés en fonction de leur substance et non pas de leur forme juridique. - <i>Prudence (Prudence)</i> : C'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 surevalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. - <i>Exhaustivité (completeness)</i> : L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, compte tenu des contraintes d'importance relative et de coût - <i>Comparabilité (comparability)</i> : Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité et de différentes entités dans le temps afin d'identifier les tendances de leur situation financière, de leur performance ainsi que de leurs flux de trésorerie. - <i>Célérité (timeliness)</i> : Il s'agit de fournir l'information à temps. Si l'information est fournie avec un retard indu elle perd de sa pertinence et donc pourrait influencer les décisions économiques d'une entité donnée. - <i>Rapport Cout/avantage (balance between benefit and cost)</i> : Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. - <i>Cout ou effort indu (undue cost or effort)</i> : Une entité est tenue d'appliquer les principes comptables pertinents pour une quelconque transaction ou événement sauf si ça requiert un effort ou cout indu. 	<p><u>Caractères fondamentaux de la norme (p.4):</u> Le titre " Caractères fondamentaux de la norme " traite les objectifs ainsi que les caractéristiques du CGNC.</p> <p>1) Objectifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ; - Fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics. <p>2) Caractéristiques de la Norme Générale Comptable : La norme générale comptable se caractérise par :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>1- son objectif d'information</u> : il s'agit de fournir à l'entreprise elle-même comme à tous les utilisateurs une information économique et financière <i>pertinente et fiable</i> ; <ul style="list-style-type: none"> • La <i>Pertinence</i> des informations tient à l'adéquation existant entre leur contenu et leur objet autrement dit, une information pertinente doit représenter convenablement, fidèlement, les faits ou les concepts qu'elle énonce. L'objectif c'est de ne pas se tromper ni de tromper les tiers. • La <i>Fiabilité</i> tient, elle, davantage à leur caractère quantitatif ; les montants qui apparaissent dans les comptes ou dans les états de synthèse doivent être sûrs. - <u>2- le moyen qu'elle emploie</u> : il s'agit de présenter un dispositif légal cohérent quant au fond et quant à la forme de la comptabilité normalisée. Dans cette section nous allons nous atteler sur les principes comptables fondamentaux. <ul style="list-style-type: none"> - <i>Continuité d'exploitation</i> : Selon ce principe l'entreprise doit établir ses états de synthèse dans la perspective d'une poursuite normale de ses activités. - <i>Permanence des méthodes</i> : l'entreprise établit ses états de synthèse en appliquant les mêmes règles d'évaluation et de présentation d'un exercice à l'autre. - <i>Cout historique</i> : la valeur d'entrée d'un élément inscrit en comptabilité pour son montant exprimé en unités monétaires courantes à la date d'entrée reste intangible quelle que soit l'évolution ultérieure du pouvoir d'achat de la monnaie ou de la valeur actuelle de l'élément, sous réserve de l'application du principe de prudence. - <i>Spécialisation des exercices</i> : Les charges et les produits doivent être, en vertu du principe de spécialisation des exercices, rattachés à l'exercice qui les concerne effectivement et à celui-là seulement. - <i>Prudence</i> : les incertitudes présentes susceptibles d'entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice doivent être prises en considération dans le calcul du résultat de cet exercice. - <i>Clarté</i> : Selon ce principe : <ul style="list-style-type: none"> • les opérations et informations doivent être inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles ; • les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément ; • les éléments des états de synthèse doivent être inscrits dans les postes adéquats sans aucune compensation entre ces postes. - <i>Importance significative</i> : les états de synthèse doivent révéler tous les éléments dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions.

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que la norme IFRS pour PME annonce parmi ses objectifs une communication sur les flux de trésorerie aux antipodes du CGNC ainsi que les objectifs de la norme IFRS pour PME sont moins détaillés que ceux du CGNC.

Cette norme diffère du CGNC par trois caractéristiques et/ou principes majeurs. La prééminence du fond sur la forme qui constitue un principe prépondérant dans l'esprit IFRS, le Rapport Cout/avantage et finalement la dernière caractéristique qui constitue la nouveauté des derniers amendements de 2015 sur la norme IFRS pour PME, qu'est le cout ou effort indu.

Tableau 3 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur la performance

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
Performance	<p>Performance : C'est la relation entre les produits et les charges d'une entité, pendant la période de présentation de l'information financière</p> <p>- Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres, autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres. On distingue :</p> <p>a) <i>Les produits des activités ordinaires</i> sont les produits générés par les activités ordinaires d'une entité et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyer.</p> <p>b) <i>Les profits</i> sont d'autres éléments qui répondent à la définition de produits, mais ne sont pas des produits des activités ordinaires. Lorsque des profits sont comptabilisés dans l'état du résultat global, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.</p> <p>- Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs ou de prise en charge de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres. On distingue :</p> <p>a) <i>Les charges des activités ordinaires</i> de l'entité comprennent, par exemple, le coût des ventes, les salaires et les amortissements. Elles prennent habituellement la forme d'une sortie ou d'une diminution d'actifs tels que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les stocks, les immobilisations corporelles.</p> <p>b) <i>Les pertes</i> représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition de charges et peuvent survenir au cours des activités ordinaires de l'entité. Lorsque des pertes sont comptabilisées dans l'état du résultat global, elles sont habituellement présentées séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.</p>	<p>- Les produits sont formés principalement des ventes de biens ou de services (production), des produits financiers (intérêts, différences de changes favorables, de produits "calculés" - telles les reprises de provisions - et d'autres produits divers, accessoires ou exceptionnels. Ils correspondent à un enrichissement potentiel de l'entreprise ; ils sont générateurs de bénéfice dans la mesure où le niveau des charges correspondantes leur reste inférieur.</p> <p>- Les charges sont formées principalement des achats consommés de biens et de services utilisés dans le cycle d'exploitation de l'entreprise (consommation) ainsi que de la rémunération des divers facteurs de production : impôts, charges de personnel, intérêts, ... Elles comprennent également les charges "calculées" que sont les "dotations" aux amortissements et aux provisions, d'autres charges diverses accessoires ou exceptionnelles ainsi que les impôts sur les résultats. Elles correspondent à un appauvrissement potentiel de l'entreprise ; elles sont génératrices de pertes dans la mesure où le niveau des produits correspondants leur reste inférieur.</p>

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que le raisonnement IFRS est beaucoup plus orienté vers les avantages économiques futurs à l'inverse de la logique CGNC qui décrit les composantes de chacun des produits et/ou charges. Aussi, la norme IFRS pour PME distingue entre les produits et charges des activités ordinaires et les pertes et profits, chose qui n'est pas faite au niveau du CGNC. L'avantages de la distinction est l'étendue du champ de la définition des produits et charges.

Tableau 4 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur la comptabilisation et évaluation

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<p><u>Comptabilisation et évaluation</u></p>	<p>C'est le processus de détermination des montants auxquels une entité évalue les actifs, les passifs, les produits et les charges dans ses états financiers. Cependant l'entité doit choisir entre deux bases d'évaluation de ses éléments à savoir :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le coût historique : <ul style="list-style-type: none"> • <i>Actif</i> : C'est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir l'actif au moment de son acquisition. • <i>Passif</i> : C'est le montant du produit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie reçus ou la juste valeur d'actifs sans effet de trésorerie reçus en échange de l'obligation au moment où celle-ci est encourue ou, dans certaines circonstances (par exemple, l'impôt sur le résultat), les montants de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à payer pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité - La juste valeur : C'est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale. <p>Il existe deux critères pour comptabiliser un actif, passif, produits ou charges, en plus du fait que le bien doit répondre à leurs définitions :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Probabilité d'avantages économiques futurs : C'est-à-dire le degré d'incertitude qu'un avantage économique futur associé à un bien ira à l'entité ou en sortira. L'appréciation de ce degré est faite sur la base d'éléments probants disponibles à la fin de la période de Reporting. - Fiabilité de l'évaluation : Un élément doit avoir une valeur, fixée au début ou estimative. Dans ce cas, l'estimation doit être raisonnable et ne met pas en cause la fiabilité des états financiers. Quand une estimation raisonnable ne peut pas être faite, les états financiers ne doivent pas inclure l'élément en question. <p>Quand un élément ne répond pas à l'un de ces critères pourrait être inclus dans les notes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Ce qui est approprié lorsque la connaissance de cet élément est considérée comme étant pertinente.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1 - Les méthodes d'évaluation dépendent étroitement des principes comptables fondamentaux retenus et notamment des principes de continuité d'exploitation, de prudence et du coût historique. 2 - L'évaluation des éléments inscrits en comptabilité étant fondée sur le principe du coût historique, la réévaluation des comptes constitue une dérogation à ce principe. 3 - La valeur d'un élément revêt trois formes distinctes : <ul style="list-style-type: none"> • La valeur d'entrée dans le patrimoine ; • La valeur actuelle à une date quelconque et notamment à la date de l'inventaire ; • La valeur comptable nette figurant au bilan. 4 - L'entreprise procède à la fin de chaque exercice au recensement et à l'évaluation de ses éléments patrimoniaux. 5 - Les éléments constitutifs de chacun des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément.

Source : Elaboré par l'auteur

Il existe deux bases d'évaluation ou principes d'évaluation pour les deux dispositifs comptables, que ça soit l'IFRS PME ou le CGNC le coût historique et la juste valeur. Cependant, le CGNC considère que le principe de la juste valeur ne constitue qu'une dérogation au principe du coût historique alors que l'IFRS PME le considère au même pied d'égalité et parfois l'impose dans des cas précis e.i. Participations dans les entreprises associées ou les coentreprises, les immeubles de placements et les actifs biologiques (2.50).

En outre, le CGNC ajoute que le bien pourrait avoir trois formes valeur (valeur d'entrée, valeur actuelle et valeur nette comptable) alors que l'IFRS PME distingue entre deux grande catégorie d'évaluation, l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et l'évaluation ultérieure qui, elle-même, composée de deux éventuelles évaluations, la valeur recouvrable, le cout amorti et la juste valeur. Cependant, l'IFRS PME insiste sur deux notions pour comptabiliser un élément. La probabilité d'avantages économiques futurs et la fiabilité de l'évaluation qui sont de nature économique que le CGNC ne prévoit puisqu'il privilégie une approche beaucoup plus juridique (la propriété).

Tableau 5 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur les états financiers

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<p><u>Etats financiers</u></p>	<p>La section 3 de la norme IFRS pour PME explique ce qu'est l'image fidèle, la conformité à la norme et le jeu complet d'états financiers. La présentation d'une image fidèle impose de donner une représentation fidèle des effets des transactions, des autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncées dans la Section2 Concepts et principes généraux. Un jeu complet d'états financiers d'une entité doit inclure tous les éléments suivants :</p> <p>(a) un état de la situation financière à la date de clôture. (b) soit :</p> <p>(i) un seul état du résultat global pour la période de présentation de l'information financière présentant tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours de la période, y compris les éléments comptabilisés en résultat net (soit un sous-total de l'état du résultat global) et les autres éléments du résultat global, ou</p> <p>(ii) un compte de résultat individuel et un état du résultat global individuel. Si une entité choisit de présenter un compte de résultat et un état du résultat global, l'état du résultat global commence par le résultat net, puis présente les autres éléments du résultat global.</p> <p>(c) un état des variations des capitaux propres pour la période de présentation de l'information financière ;</p> <p>(d) un tableau des flux de trésorerie pour la période de présentation de l'information financière ;</p> <p>(e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.</p> <p>- Lors de l'établissement des états financiers, la direction d'une entité appliquant cette IFRS doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une entité est en continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture.</p> <p>- Une entité doit présenter un jeu complet d'états financiers (comprenant des informations comparatives – voir le paragraphe 3.14) au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie la date de clôture de sa période de présentation de l'information financière et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit indiquer les éléments suivants :</p> <p>(a) ce fait ; (b) la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte ; (c) le fait que les montants comparatifs présentés dans les états financiers (y compris les notes d'accompagnement) ne sont pas totalement comparables.</p> <p>- Une entité doit conserver la présentation et le classement des postes dans les états financiers d'une période à l'autre.</p> <p>- Sauf autorisation ou disposition contraire de cette IFRS, une entité doit présenter des informations comparatives au titre de la période précédente comparable pour tous les montants figurant dans les états financiers de la période considérée. Une entité doit inclure des informations comparatives sous forme narrative et descriptive lorsque cela est pertinent pour la bonne compréhension des états financiers de la période considérée.</p> <p>- Cette IFRS ne traite pas de la présentation des informations sectorielles, des résultats par action ni des rapports financiers intermédiaires par les petites et moyennes entités.</p>	<p>- Etablis selon les principes et règles du Code Général de la Normalisation Comptable, ils doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, même au moyen - dans des cas exceptionnels à justifier - de dérogations à ces principes et règles, dans l'hypothèse où l'application de ces règles et principes ne permet pas l'obtenir cette image fidèle.</p> <p>3 - La représentation fidèle du patrimoine, de la situation - financière et de la formation des résultats de l'entreprise est assurée par cinq documents formant un tout indissociable :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le Bilan (BL) ; • le Compte de Produits et Charges (CPC) ; • l'Etat des Soldes de Gestion (ESG) ; • le Tableau de Financement (TF) ; • L'Etat des Informations Complémentaires (ETIC) <p>- Les états de synthèse sont établis dans le respect des principes comptables fondamentaux qui ont précisément pour but d'en assurer la pertinence, la fiabilité et la comparabilité dans le temps et dans l'espace.</p> <p>- Parmi ces principes comptables fondamentaux, la continuité d'exploitation, la permanence des méthodes, la spécialisation des exercices, la clarté, l'importance significative joue un rôle prépondérant dans la préparation comme dans la présentation des états de synthèse.</p> <p>- Dans l'intérêt de l'entreprise, pour sa propre information notamment, les états de synthèse peuvent être établis avec une périodicité semestrielle, trimestrielle ou mensuelle ; en tout état de cause ils doivent être établis au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci.</p> <p>- Leur présentation, identique d'un exercice à l'autre, doit être faite selon l'un des deux "modèles" proposés par le Code Général de la Normalisation Comptable :</p> <ul style="list-style-type: none"> • "Modèle Normal", appliqué plus spécialement aux moyennes et grandes entreprises ; • "Modèle Simplifié", réservé aux petites entreprises ne dépassant pas certains seuils de taille fixés par les textes ; ces petites entreprises peuvent, à leur convenance, ne pas user de cette possibilité et utiliser le modèle Normal.

Source : Elaboré par l'auteur

Déjà nous remarquons que la norme IFRS pour PME intitule les états financiers comme tel alors que le CGNC les nomme états de synthèse. Ce explique l'orientation financière de la norme IFRS pour PME. Le CGNC prévoit 5 états financiers au même titre que la norme IFRS pour PME dont 3 pourrait être assimilés quant à leur objectif ou finalité. Le bilan du CGNC et l'état de la situation financière de l'IFRS PME, le Compte de produits et charges et l'état du résultat global, individuel ou global individuel et finalement l'état des informations complémentaires et les notes. Le CGNC ne prévoit pas un état dédié aux variations des capitaux propres. Mais indique sur le tableau de financement une information relative à cet égard et ne prévoit pas aussi un tableau dédié aux flux de trésorerie d'un exercice donné. Et la norme IFRS pour PME de sa part ne prévoit pas un état des soldes de gestion ni un tableau de financement. Les deux dispositifs s'accordent sur les principes de la continuité d'exploitation, la permanence de la présentation ou méthode, le besoin de comparaison et la fréquence d'établissement. Cependant cette périodicité peut être de 12 mois ou moins pour le

CGNC alors que l'IFRS permet d'excéder la période de 12 mois. Nous remarquons que la norme IFRS pour PME exclue quelques dispositions de la version complète des IFRS (la présentation des informations sectorielles, des résultats par action ni des rapports financiers intermédiaires) et s'assimile de ce fait au CGNC. Le CGNC quant à lui distingue entre deux modèles de présentations des états financiers (le modèle normal dédié aux grandes entreprises et le modèle simplifié dédié aux petites et moyennes entreprises). Par ailleurs ces deux modèles diffèrent uniquement sur le plan de la forme puisque aucune disposition n'est adaptée aux PME.

Tableau 6 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le Bilan (ou la situation financière)

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<p>Le Bilan (ou état de la situation financière)</p>	<p>La section 4 de la norme expose les informations devant être présentées dans un état de la situation financière et la manière de le faire. L'état de la situation financière (parfois appelé bilan) présente les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité à une date donnée, la fin de la période de présentation de l'information financière.</p> <p>Une entité doit présenter séparément dans l'état de la situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 4.5 à 4.8, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être présentés par ordre de liquidité (croissant ou décroissant).</p> <p>Actifs courants</p> <p>Une entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque :</p> <p>(a) elle s'attend à réaliser l'actif ou a l'intention de le vendre ou de le consommer dans le cadre de son cycle normal d'exploitation ;</p> <p>(b) elle détient l'actif principalement à des fins de transaction ;</p> <p>(c) elle s'attend à réaliser l'actif dans un délai de douze mois qui suit la date de clôture ; ou</p> <p>(d) l'actif est de la trésorerie ou un 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.</p> <p>Une entité doit classer tous les autres actifs en actifs non courants. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.</p> <p>Passifs courants</p> <p>Une entité doit classer un passif en tant que passif courant lorsque :</p> <p>(a) elle s'attend à régler le passif dans le cadre de son cycle normal d'exploitation ;</p> <p>(b) elle détient le passif principalement à des fins de transaction ;</p> <p>(c) le passif doit être réglé dans les douze mois qui suivent la date de clôture ; ou</p> <p>(d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pendant au moins douze mois après la date de clôture.</p> <p>Une entité doit classer tous les autres passifs en passifs non courants.</p>	<p>C'est l'état de synthèse traduisant en termes comptables d'emplois (à l'actif) et de ressources (au passif) la situation patrimoniale de l'entreprise :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le passif du bilan décrit les ressources ou origines de financement (en capitaux propres et capitaux d'emprunts ou dettes) à la disposition de l'entreprise à la date considérée ; • l'actif du bilan décrit les emplois économiques qui sont faits, à la même date, de ces capitaux (emplois en biens, en titres, en créances...). <p>Le bilan est établi à partir des "Comptes de situation" arrêtés à la fin de l'exercice, après les écritures d'inventaires telles que corrections de valeur par amortissements et provisions, ajustements pour rattachement à l'exercice et régularisations... Il reprend, au passif, le résultat net de l'exercice, bénéficiaire ou déficitaire, déterminé dans le compte de produits et charges.</p> <p>Le CGNC retient la règle d'intangibilité du bilan" selon laquelle le bilan d'ouverture d'un exercice est le bilan de clôture de l'exercice précédent ; les soldes des comptes du bilan de clôture d'un exercice sont systématiquement repris à l'ouverture de l'exercice suivant, sans qu'aucune correction ni modification puisse être apportée à ces soldes.</p> <p>Les "masses" constitutives du passif et de l'actif du bilan sont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • PASSIF <ul style="list-style-type: none"> - Financement Permanent - Passif Circulant hors trésorerie - Trésorerie - Passif • ACTIF <ul style="list-style-type: none"> - Actif immobilisé - Actif circulant hors trésorerie - Trésorerie - Actif <p>La présentation du bilan est faite en "tableau" actif - passif selon l'un des deux modèles présentés dans la deuxième partie du CGNC. Il s'agit du bilan de fin d'exercice "avant répartition du résultat net".</p>

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que le CGNC parle d'emplois et de ressources et considère l'actif comme étant l'ensemble des emplois de l'entre et le passif comme étant l'ensemble des ressources de l'entreprise que ça soit des capitaux propres ou des dettes de financement. De là, cette norme sépare dans sa définition entre les capitaux propres et le passif. Elle classe les éléments de l'état de la situation financière selon l'aspect courant (ou non courant) desdits éléments sauf quand le critère de liquidité apporte des informations plus fiables et pertinentes alors que le CGNC classe les éléments du Bilan selon leur durée et non la liquidité et/ou l'aspect courant (ou non).

Tableau 7 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le CPC

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<p><u>Compte de produits et de charges (ou état du résultat global)</u></p>	<p>Cette section impose à une entité de présenter son résultat global total pour une période, c'est-à-dire sa performance financière pour la période, en un ou deux états financiers. Elle énonce les informations à présenter dans ces états et la manière de le faire. Une entité doit présenter son résultat global total pour une période, soit :</p> <p>(a) en un seul état de résultat global, auquel cas l'état de résultat global présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans la période ; ou</p> <p>(b) en deux états, un compte de résultat et un état du résultat global, auquel cas le compte de résultat présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans la période à l'exception de ceux qui sont comptabilisés en dehors du résultat net dans le résultat global total, tel que permis ou imposé par cette IFRS.</p> <p>Un changement de l'approche de l'état unique à l'approche de deux états, ou l'inverse, constitue un changement de méthode comptable auquel s'applique la Section 10 Méthodes comptables, estimations et erreurs.</p> <p>Approche de l'état unique</p> <p>Selon l'approche de l'état unique, l'état de résultat global doit inclure tous les éléments de produits et de charges comptabilisés pendant une période sauf si cette IFRS impose de faire autrement. Cette IFRS prévoit différents traitements dans les circonstances suivantes :</p> <p>(a) Les effets des corrections d'erreurs et des changements de méthodes comptables sont présentés comme des ajustements rétrospectifs des périodes précédentes plutôt que comme faisant partie du résultat net de la période au cours de laquelle ils surviennent (voir la Section 10).</p> <p>(b) Trois types d'autres éléments du résultat global sont comptabilisés dans le résultat global total, en dehors du résultat net, lorsqu'ils surviennent :</p> <p>(i) certains profits et pertes résultant de la conversion des états financiers d'un établissement à l'étranger (voir la Section 30 Conversion des monnaies étrangères) ;</p> <p>(ii) certains écarts actuariels (voir la Section 28 Avantages du personnel) ;</p> <p>(iii) certaines variations de la juste valeur d'instruments de couverture (voir la Section 12 Autres sujets liés aux instruments financiers).</p> <p>Au minimum, une entité doit présenter dans l'état du résultat global les postes présentant les montants suivants au titre de la période :</p> <p>(a) les produits des activités ordinaires ;</p> <p>(b) les charges financières ;</p> <p>(c) la quote-part dans le résultat net des participations dans les entreprises associées (voir la Section 14 Participations dans des entreprises associées) et les entités contrôlées conjointement (voir la Section 15 Participations dans des coentreprises) comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;</p> <p>(d) la charge d'impôt sur le résultat à l'exclusion des impôts imputables aux éléments (e), (g) et (h) ci-dessous (voir le paragraphe 29.27) ;</p> <p>(e) un montant unique comprenant le total :</p> <p>(i) du résultat net après impôt d'une activité abandonnée, et</p> <p>(ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la sortie des actifs nets constituant l'activité abandonnée ;</p> <p>(f) le résultat net (si une entité n'a aucun poste d'autres éléments du résultat global, la présentation de ce poste n'est pas requise) ;</p> <p>(g) chaque composante des autres éléments du résultat global (voir le paragraphe 5.4(b)) classée par nature (à l'exception des montants en (h)) ;</p> <p>(h) la quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées et des entités contrôlées conjointement comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;</p> <p>(i) le résultat global total (si une entité n'a aucun poste d'autres éléments du résultat global, elle peut utiliser un autre terme pour ce poste, comme le résultat net).</p> <p>Une entité doit présenter séparément les postes suivants dans l'état du résultat global en tant qu'affectations du résultat de la période :</p> <p>(a) résultat net de la période attribuable :</p> <p>(i) à une participation ne donnant pas le contrôle;</p> <p>(ii) aux actionnaires de la société mère.</p> <p>(b) au résultat global total pour la période attribuable :</p> <p>(i) à une participation ne donnant pas le contrôle ;</p> <p>(ii) aux actionnaires de la société mère.</p> <p>Approche en deux états</p> <p>Selon l'approche en deux états, le compte de résultat doit indiquer, au minimum, les postes qui présentent les montants demandés aux paragraphes 5.5(a) à 5.5(f) pour la période, et le résultat net en dernière ligne. L'état du résultat global doit commencer par le résultat net en première ligne et indiquer, au minimum, les postes qui présentent les montants demandés aux paragraphes 5.5(g) à 5.5(i) et au paragraphe 5.6 pour la période.</p> <p>Une entité doit présenter une analyse des charges en utilisant un classement reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes.</p> <p>Analyse par nature de charges</p> <p>(a) Selon cette méthode de classement, les charges de l'état du résultat global sont regroupées selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et ne sont pas réallouées aux différentes fonctions de l'entité.</p> <p>Analyse par fonction de charges</p> <p>(b) Selon cette méthode de classement, les charges sont regroupées selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Selon cette méthode, l'entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres charges.</p>	<p>C'est l'état de synthèse décrivant, en termes comptables de produits et de charges, les composantes du résultat net final :</p> <ul style="list-style-type: none"> • "les produits" sont formés principalement des ventes de biens ou de services (production), des produits financiers (intérêts, différences de changes favorables, de produits "calculés" - telles les reprises de provisions - et d'autres produits divers, accessoires ou exceptionnels. Ils correspondent à un enrichissement potentiel de l'entreprise ; ils sont générateurs de bénéfice dans la mesure où le niveau des charges correspondantes leur reste inférieur. • "les charges" sont formées principalement des achats consommés de biens et de services utilisés dans le cycle d'exploitation de l'entreprise (consommation) ainsi que de la rémunération des divers facteurs de production : impôts, charges de personnel, intérêts, ... Elles comprennent également les charges "calculées" que sont les "dotations" aux amortissements et aux provisions, d'autres charges diverses accessoires ou exceptionnelles ainsi que les impôts sur les résultats. Elles correspondent à un appauvrissement potentiel de l'entreprise ; elles sont génératrices de pertes dans la mesure où le niveau des produits correspondants leur reste inférieur. <p>Le CPC est établi à partir des "comptes de gestion", produits et charges, tenus durant l'exercice et corrigés, en fin d'exercice, par les diverses écritures d'inventaire. Son solde créditeur (excédent des produits sur les charges) exprime un résultat bénéficiaire (bénéfice net), son solde débiteur (excédent des charges sur les produits) un résultat déficitaire (perte nette). Le report de ce solde dans le bilan de fin d'exercice et l'équilibre arithmétique de ce bilan illustrent la méthode de "la partie double" utilisée par la comptabilité normalisée.</p> <p>Les rubriques constitutives du CPC sont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • PRODUITS <ul style="list-style-type: none"> o Produits courants <ul style="list-style-type: none"> - Produits d'exploitation - Produits financiers o Produits non-courants • CHARGES <ul style="list-style-type: none"> o Charges courantes <ul style="list-style-type: none"> - Charges d'exploitation - Charges financières o Charges non -courantes o Impôts sur les résultats. • RESULTATS <ul style="list-style-type: none"> - Résultat d'exploitation - Résultat financier o Résultat courant o Résultat non courant o Résultat avant impôts o Résultat net <p>La structure du CPC présente donc trois niveaux partiels (exploitation, financier, non-courant), complétés par un niveau global (impôts sur les résultats).</p> <p>La présentation du CPC est faite en liste selon les modèles normalisés présentés dans la deuxième partie du CGNC.</p> <p>Les produits et charges sont présentés dans le CPC sous forme de rubriques et de postes classés selon la nature de ces éléments.</p>

Source : Elaboré par l'auteur

Alors que la norme IFRS pour PME admet deux éventuelles approches pour la présentation de l'état du résultat (l'approche de l'état unique et l'approche en deux états), le CGNC n'admet qu'une unique et seule présentation celle d'un état unique et ce parce la notion de résultat global n'existe pas.

Nous remarquons aussi que l'analyse des charges se fait au niveau du CGNC uniquement par nature des charges alors qu'au niveau de la norme IFRS pour PME, elle se fait aussi par la fonction de la charge (par exemple, cout des ventes, couts administratifs ...etc.)

Tableau 8 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur l'état des variations des capitaux propres

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<p><u>État des variations des capitaux propres</u></p>	<p>La section 6 de la norme expose les dispositions de présentation des variations des capitaux propres d'une entité pour une période, soit dans un état des variations des capitaux propres, soit, si des conditions spécifiées sont satisfaites et qu'une entité le choisit, dans un compte de résultat et des résultats non distribués.</p> <p>État des variations des capitaux propres</p> <p>Objet</p> <p>L'état des variations des capitaux propres présente le résultat net d'une entité au titre d'une période de présentation de l'information financière, les éléments de produits et de charges comptabilisés dans les autres éléments du résultat global de la période, les effets des changements de méthode comptable et les corrections d'erreurs comptabilisées au cours de la période, et les montants d'apport en capital des porteurs de capitaux propres et les dividendes et autres distributions qui leur ont été accordés au cours de la période.</p> <p>Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres présentant :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) le résultat global total de la période, présentant séparément les montants totaux attribuables aux actionnaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle ; (b) pour chaque composante des capitaux propres, les effets d'une application rétrospective ou d'un retraitement rétrospectif comptabilisés selon la Section 10 Méthodes comptables, estimations et erreurs ; (c) pour chaque composante des capitaux propres, un rapprochement entre la valeur comptable au début et à la fin de la période, indiquant séparément chaque élément de variation trouvant son origine dans : <ul style="list-style-type: none"> (i) le résultat net ; (ii) chacun des autres éléments du résultat global ; (iii) les montants d'apport en capital effectués par les actionnaires, les dividendes et autres distributions qui leur ont été accordés, en présentant séparément les émissions d'actions, les transactions sur actions propres, ainsi que les dividendes et autres distributions accordés aux actionnaires, et les changements dans les parts d'intérêt de la société mère dans une filiale qui ne se traduisent pas par une perte de contrôle. <p>Compte de résultat et des résultats non distribués</p> <p>Objet</p> <p>Le compte de résultat et des résultats non distribués présente le résultat net d'une entité ainsi que les variations des résultats non distribués au titre d'une période de présentation de l'information financière. Le paragraphe 3.18 autorise une entité à présenter un compte de résultat et des résultats non distribués au lieu de l'état du résultat global et de l'état des variations des capitaux propres si les seules variations de ses capitaux propres pendant les périodes de présentation de l'information financière découlent du résultat net, du paiement de dividendes, des corrections d'erreurs au titre d'une période précédente et de changements de méthode comptable.</p> <p>Une entité doit présenter dans le compte de résultat et des résultats non distribués les éléments suivants en plus des informations imposées par la Section 5 État du résultat global et compte de résultat :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les résultats non distribués au début de la période de présentation de l'information financière ; (b) les dividendes déclarés et payés ou à payer pendant la période ; (c) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux corrections d'erreurs d'une période précédente ; (d) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux changements de méthode comptable ; (e) les résultats non distribués à la fin de la période de présentation de l'information financière. 	<p>Néant</p>

Source : Elaboré par l'auteur

Le CGNC ne prévoit pas une disposition similaire à celle de la norme concernant cet aspect

Tableau 9 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le tableau des flux de trésorerie

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Tableau des flux de trésorerie</u>	<p>La section 7 de la norme expose les informations devant être présentées dans un tableau des flux de trésorerie et la manière de le faire. Le tableau des flux de trésorerie fournit une information sur l'évolution de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité en montrant séparément les variations, pendant la période de présentation de l'information financière, des activités opérationnelles, d'investissement et de financement.</p> <p>Les équivalents de trésorerie sont des placements très liquides à court terme détenus dans le but de faire face à des engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. 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. Les découverts bancaires sont normalement considérés comme des activités de financement semblables aux emprunts. Toutefois, s'ils sont remboursables à vue et font partie intégrante de la gestion de trésorerie d'une entité, les découverts bancaires sont une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.</p> <p>Une entité doit présenter un tableau des flux de trésorerie qui indique les flux de trésorerie d'une période de présentation de l'information financière classés en activités opérationnelles, activités d'investissement et activités de financement.</p> <p>Une entité doit présenter les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, en utilisant :</p> <p>(a) soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat est ajusté des impacts des transactions sans effet de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelle passées ou futures et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie d'investissement ou de financement ; soit</p> <p>(b) la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;</p>	Néant

Source : Elaboré par l'auteur

Le CGNC ne prévoit pas une disposition similaire à celle de la norme concernant cet aspect.

Tableau 10 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur l'état des soldes de gestion

Contenu	IFRS PME	CGNC
<u>L'Etat des soldes de gestion</u>	Néant	<p>L'ESG décrit en deux tableaux "en cascade" la formation du résultat net et celle de l'autofinancement.</p> <p>Le tableau de formation des résultats (TFR) qui fait apparaître les soldes caractéristiques de gestion issus des comptes de gestion dans l'ordre suivant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Marge brute sur ventes en l'état (MB) - Valeur ajoutée (VA) - Excédent brut d'exploitation (EBE), ou insuffisance brute (IBE) - Résultat d'exploitation (RE) - Résultat financier (RF) - Résultat courant (RC) - Résultat non courant (RNC) - Résultat net (RN) <p>Le tableau de détermination de l'autofinancement, qui fait apparaître les soldes caractéristiques financiers suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capacité ou insuffisance d'autofinancement (CAF), ou (IAF) - Autofinancement (AF).

Source : Elaboré par l'auteur

L'IFRS PME ne prévoit pas une disposition similaire à celle du CGNC concernant cet aspect.

Tableau 11 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le tableau de financement

Contenu	IFRS PME	CGNC
Le tableau de financement	Néant	<p>C'est l'état de synthèse qui met en évidence l'évolution financière de l'entreprise au cours de l'exercice, en décrivant les ressources dont elle a disposé et les emplois qu'elle en a effectués. Il s'agit des :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ressources de financement de caractère stable (tels l'autofinancement et les nouveaux emprunts) ou de caractère cyclique ou fortuit (tels l'accroissement du passif circulant ou la réduction de l'actif circulant) ; - Emplois financiers de caractère stable et définitif (tels les investissements réalisés, les remboursements d'emprunts, ou les distributions de dividendes) ou de caractère cyclique ou fortuit (tels l'accroissement de l'actif circulant ou la réduction du passif circulant). <p>Le tableau de financement représente des mouvements bruts (ou flux) au niveau des emplois et des ressources stables ; au niveau des autres postes, qui concernent les actifs et passifs circulants ainsi que la trésorerie, la représentation se limite au mouvement net des postes du bilan durant l'exercice (variations annuelles).</p> <p>Le TF est généré directement par la comptabilité à partir :</p> <ul style="list-style-type: none"> - De la capacité d'autofinancement déterminée au niveau de l'ESG ; cette capacité diminuée des dividendes distribués de l'exercice forme l'autofinancement de l'exercice ; - Des mouvements bruts de valeur (ou flux) de ressources ou d'emplois stables figurant dans les comptes de financement permanent et d'actif immobilisé à la fin de l'exercice ; - Des variations des soldes des comptes d'actif et passif circulants et de trésorerie. <p>Structure du tableau de financement :</p> <p><i>o Ressources :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Ressources stables : autofinancement, cessions d'actifs immobilisés, apports nouveaux, emprunts nouveaux... - Ressources sur actifs et passifs circulants : accroissement du crédit fournisseurs et comptes de régularisation, réduction des stocks, des créances... - Ressources sur trésorerie : réduction de la trésorerie. <p><i>o Emplois :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Emplois stables : investissements, non-valeurs, remboursements d'emprunts... - Emplois en actifs et passifs circulants : accroissement des stocks, des réductions des crédits fournisseurs... - Emplois en trésorerie : accroissement de la trésorerie. <p>Cette structure apparaît dans les deux modules formant le TF :</p> <ul style="list-style-type: none"> - La synthèse des masses du bilan qui met en relief la variation du Fonds de Roulement Fonctionnel (FRF) et celle du Besoin de Financement Global (BFG) ; - Le tableau d'emplois et ressources qui détaille les flux de ressources stables des emplois stables de l'exercice.

Source : Elaboré par l'auteur

L'IFRS PME ne prévoit pas une disposition similaire à celle du CGNC concernant cet aspect.

Tableau 12 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur les notes annexes (ETIC)

Contenu	IFRS PME	CGNC
Notes annexes (ou ETIC)	<p>La section 8 expose les principes sous-jacents aux informations devant être présentées dans les notes aux états financiers et la manière de le faire. Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, le compte de résultat (s'il est présenté), le compte de résultat et des résultats non distribués combiné (s'il est présenté), l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états. Outre les dispositions de cette section, presque toutes les autres sections de cette IFRS imposent des obligations en matière d'informations à fournir qui sont normalement présentées dans les notes.</p> <p>Structure des notes Les notes doivent :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées selon les paragraphes 8.5 à 8.7 ; (b) fournir l'information imposée par cette IFRS qui n'est pas présentée ailleurs dans les états financiers ; et (c) fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont pertinentes pour les comprendre. <p>Une entité doit, dans la mesure du possible, présenter les notes de façon systématique. Une entité doit effectuer un renvoi de chaque élément des états financiers à toute information correspondante dans les notes.</p> <p>Une entité présente normalement les notes dans l'ordre suivant :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) une déclaration selon laquelle les états financiers ont été préparés en conformité avec l'IFRS pour les PME (voir le paragraphe 3.3) ; (b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir le paragraphe 8.5) ; (c) les informations supplémentaires pour les éléments présentés dans les états financiers, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes ; et (d) toute autre information à fournir. <p>Informations à fournir sur les méthodes comptables Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur les éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la base (ou les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers ; (b) les autres méthodes comptables utilisées qui sont pertinentes pour une bonne compréhension des états financiers. <p>Informations sur les jugements Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans d'autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 8.7), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.</p> <p>Informations sur les sources principales d'incertitude relative aux estimations Une entité doit fournir dans les notes une information sur les hypothèses-clés relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs au cours de la période suivante.</p> <p>Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) leur nature ; (b) leur valeur comptable à la fin de la période de présentation de l'information financière. 	<p>L'Etat des informations complémentaires ou ETIC, complète et commente l'information donnée par les quatre autres états de synthèse, dont il est indissociable.</p> <p>L'ETIC doit comporter tous compléments et précisions nécessaires à l'obtention d'une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, à travers les états de synthèse fournis.</p> <p>Pour être pertinentes, les informations de l'ETIC doivent être d'une importance significative, c'est à dire susceptibles d'influencer l'opinion que les lecteurs des états de synthèse peuvent avoir sur la situation patrimoniale et financière de l'entreprise et sur ses résultats.</p> <p>L'ETIC comporte, en raison de sa nature même, des informations qualitatives et des informations qualitatives. Il importe de rechercher précision et concision dans l'expression écrite des informations qualitatives.</p> <p>L'ETIC ne doit pas présenter de données faisant double emploi avec celles qui figurent dans les quatre autres états.</p> <p>Les ensembles constitutifs de l'ETIC sont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Principes et Méthodes comptables : indication des méthodes utilisées lorsqu'il n'existe pas dans le CGNC de solution univoque ; dérogations exceptionnellement pratiquées au nom de l'objectif d'obtention d'une "image fidèle" ; changements de méthodes ... - Compléments d'informations au bilan et au compte de produits et charges ; Tableaux des immobilisations, des amortissements, des provisions ; - précisions sur des postes particuliers tels que non-valeurs ; tableau des échéances, des créances et des dettes ; engagements ; crédit-bail... - Autres informations complémentaires : telles que l'affectation des résultats, la répartition du capital social, les opérations en devises, etc...

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que le contenu des annexes de la norme est beaucoup plus consistant que celui du CGNC, par exemple la norme IFRS pour PME exige de fournir les informations relatives aux méthodes comptables, aux jugements ainsi que les sources principales d'incertitude relative aux estimations

4. Principaux résultats

Au terme de notre comparaison entre la norme IFRS pour PME et le CGNC, nous avons pu déceler les principaux résultats suivants :

- La PME est définie par la norme IFRS pour PME selon des critères qualitatifs (responsabilité publique, obligation de présenter des états financiers) tandis que le CGNC, qui reste peu ou prou ambigu, la définit selon des critères quantitatifs (certains seuils de taille) ;
- La norme IFRS pour PME inclut parmi ses objectifs la communication sur les flux de trésorerie, et par conséquent un état financier qui y est dédiée aux antipodes du CGNC qui, outre ses objectifs peu développés vis-à-vis de la norme IFRS pour PME, ne prévoit pas un tel objectif ;
- La norme IFRS pour PME diffère du CGNC par trois caractéristiques et/ou principes majeurs. La prééminence du fond sur la forme qui constitue un principe prépondérant dans l'esprit IFRS, le Rapport Cout/avantage et finalement la dernière caractéristique qui constitue la nouveauté des dernières corrections de 2015 sur la norme IFRS pour PME, qu'est le cout ou effort indu ;
- A l'inverse du CGNC, la norme IFRS pour PME distingue entre le passif et les capitaux propres et définit le passif comme étant une OBLIGATION actuelle qui devrait se traduire par une sortie de ressource et non pas une ressource en soi. Ceci s'explique par le système économique dans lequel le CGNC s'inscrit. En fait, l'économie marocaine est une économie d'endettement aux antipodes des autres économies qui sont supposées adopter les IFRS ;
- Quant aux produits et charges, nous remarquons que le raisonnement IFRS est beaucoup plus orienté vers les avantages économiques futurs à l'inverse de la logique CGNC qui décrit les composantes de chacun des produits et/ou charges. D'autant plus que la norme IFRS pour PME distingue entre les produits et charges des activités

ordinaires et les pertes et profits, chose qui n'est pas faite au niveau du CGNC. L'avantage de la distinction est l'étendue du champ de la définition des produits et charges ;

- La norme IFRS pour PME insiste sur deux notions pour comptabiliser un élément. La probabilité d'avantages économiques futurs et la fiabilité de l'évaluation qui sont de nature économique que le CGNC ne prévoit pas puisqu'il privilégie une approche beaucoup plus juridique (la propriété) ;
- Sur le plan des états financiers (ou de synthèse), la norme IFRS pour PME se distingue par 2 états financiers (tableau de flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres) et le CGNC par 2 autres (Le tableau de financement et l'état des soldes de gestion). En outre, les deux dispositifs s'accordent sur les principes de la continuité d'exploitation, la permanence de la présentation ou méthode, le besoin de comparaison et la fréquence d'établissement. Cependant cette périodicité peut être de 12 mois au maximum pour le CGNC alors que l'IFRS pour PME permet d'excéder cette durée ;
- La norme IFRS pour PME classe les éléments de l'état de la situation financière selon l'aspect courant (ou non courant) desdits éléments sauf quand le critère de liquidité apporte des informations plus fiables et pertinentes alors que le CGNC classe les éléments du Bilan selon leur durée et non la liquidité et/ou l'aspect courant (ou non) ;
- Alors que la norme IFRS pour PME admet deux éventuelles approches pour la présentation de l'état du résultat (l'approche de l'état unique et l'approche en deux états), le CGNC n'admet qu'une unique et seule présentation celle d'un état unique et ce parce que la notion de résultat global n'existe pas. Nous remarquons aussi que l'analyse des charges se fait au niveau du CGNC uniquement par nature des charges alors qu'au niveau de la norme IFRS pour PME, elle se fait aussi par la fonction de la charge (par exemple, cout des ventes, couts administratifs ...etc.) ;
- Le contenu des annexes de la norme IFRS pour PME est beaucoup plus consistant que celui du CGNC, par exemple la norme IFRS pour PME exige de fournir des informations relatives aux méthodes comptables, aux jugements ainsi que les sources principales d'incertitude relative aux estimations que le CGNC ne prévoit que d'une manière superficielle.

Conclusion

Le processus d'implémentation de la norme IFRS pour PME passe naturellement par plusieurs étapes. Tout d'abord et avant d'étudier sur le terrain l'acceptabilité d'un tel dispositif par les éventuelles parties prenantes impliquées, il va falloir mettre à plat ladite norme et le dispositif comptable objet de changement qui, dans notre cas, n'est autre que le CGNC, en vue d'opérer une comparaison scientifique entre leurs différentes composantes.

Notre travail s'est proposé comme étant une ébauche sur la problématique en question en traitant toute une panoplie de sections communes et à la fois différentes entre la norme IFRS pour PME et le CGNC.

Au commencement, nous avons amorcé notre travail par une brève revue de littérature sur la comparaison entre la norme IFRS pour PME et un quelconque dispositif comptable national. Les articles qui y sont afférents sont très peu nombreux, à savoir deux sur le plan international et national. Ce qui nous amène à insister sur la nécessité de fournir de plus approfondis et amples travaux sur la norme IFRS pour PME en vue de stimuler son implémentation.

Ensuite, nous avons exposé la méthodologie suivie en étudiant la comparaison comme étant une méthode de connaissance et ce en décelant les étapes de la comparaison ainsi que ses différentes méthodes, desquelles nous avons opté pour l'approche fonctionnelle, jugée comme étant la plus adaptée à notre étude et qui consiste à étudier la fonction occupée par la norme et sa capacité à remplir sa fonction.

Et finalement nous avons procédé à la comparaison entre la norme IFRS pour PME et le CGNC en mettant à plat 11 composantes principales des deux dispositifs en étudiant les points de convergence et de divergence. A nos yeux, le principe de la prééminence du fond sur la forme constitue une différence prépondérante qui chamboule le raisonnement comptable entre les deux dispositifs puisque le CGNC est beaucoup plus orienté vers un aspect juridique et comptable qui privilégie par exemple la propriété que les avantages économiques futurs, l'apanage principal de la norme IFRS pour PME.

Aussi sur le plan des états financiers, des différences majeures existent, par exemple pour le Bilan ou état de la situation financière ou le classement des éléments est en fonction du caractère courant ou liquide pour la norme IFRS pour PME et en fonction de la durée pour le CGNC. Pour le CPC ou l'état de résultat, le CGNC n'admet pas le principe du résultat global ni la possibilité d'analyser les charges par leur fonction et non leur nature. Quant aux ETIC ou

les notes sont beaucoup plus détaillées sous la norme IFRS pour PME que sous le CGNC. Cependant, deux états existent à l'IFRS pour PME et non au CGNC (Tableau de variation des capitaux propres et tableau de flux de trésorerie) et d'autres existent au CGNC et non pas à l'IFRS pour PME (Le Tableau de Financement et l'Etat des Soldes de Gestion).

Par ailleurs, notre travail ne prétend pas l'exhaustivité et présente plusieurs limites, à savoir :

- L'établissement d'une revue de littérature brève et non approfondie et structurée ;
- Le traitement d'une partie bien précise des sections de la norme IFRS pour PME et CGNC et non pas de leur exhaustivité ;
- La rareté de ressources scientifiques spécialisées en comparaison des normes comptables.

En épilogue, l'ensemble de ces points nous a fait rebondir sur des perspectives de recherche aussi prometteuses que fertiles pour les travaux futurs sur l'implémentation de la norme IFRS pour PME. En effet, les conclusions tirées de notre travail nous poussent à se poser la question tout d'abord sur les possibles pistes de théorisation sur l'implémentation d'une norme comptable au sein d'une économie et ensuite sur une éventuelle méthodologie d'implémentation prenant en considération des dimensions complexes, telles que l'aspect juridique, social, économique et culturel.

Bibliographie

Ancel, M. (1969). Réflexions sur la recherche et sur la méthode comparative. in *Ius Privatum Gentium, Festschrift für Max Rheinstein*, hrsg. von Ernst von Caemmerer/Soia Mentschikoff/Konrad Zweigert. 1969. 211–219.

Jaluzot, B. (2005). Méthodologie du droit comparé, Bilan et Perspectives. *Revue Internationale de Droit Comparé*. 57 (1) 29-48.

Berting, J. (1982). Why Compare in International Research? Theoretical and Practical Limitations of International Research, in: *International Comparative Research, Problems of Theory, Methodology and Organisation in Eastern and Western Europe*, hrsg. von Manfred Nießen/Jules Peschar, Oxford u.a. 5–16.

Brunswig, A. (1910). *Das Vergleichen und die Relationserkenntnis*, Leipzig/Berlin 1910.

Celan, P. (2009). Entdecken oder Erfinden? Wie läßt sich Verstehen verstehen?. in: *Einführung in den Konstruktivismus*, hrsg.von Heinz Gumin/Heinrich Meier, München 2009. 41–88.

Chambers, R. J. (1966). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, London u.a. 1966.

El Haddad. M., Amzile. R. (2016). La nouvelle norme comptable « IFRS pour PME »: Enquête sur son applicabilité aux PME marocaines. *International Journal of Innovation and Applied Studies*. 11 (2). 429-436.

Kirsch. H., Olsson. S. (2011). SPECIFIC ACCOUNTING RULES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES: THE IFRS FOR SMES-STANDARD OF THE IASB IN COMPARISON TO THE PROPOSED SWEDISH ACCOUNTING STANDARDS FOR SMES. *Skattenytt akademisk årsskrift*. 2011.

Kalleberg, A. L. (1966). The Logic of Comparison: a Methodological Note on the Comparative Study of Political Systems. *World Politics*. 19. 69–82.

Leibniz, G.W. (1903). *Phil*, VII D II, in: *Opuscles et fragments inédits*, Louis Couturat, Paris 1903 (Nachdruck 1961).

Benhayoun. I., Marghich. A. (2017). IFRS FOR SMES: A STRUCTURED LITERATURE REVIEW. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 7 (2). 538-561.

Benkel. M. (2013). *Comparaison du droit comptable allemand et du droit comptable français : une approche systémique*. Thèse en Gestion et management. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2013.

Nobes. C. (1992). *International Classification of Financial Reporting*, 2. ed., London/New York.

Ritter. U. (1997). *Vergleichende Volkswirtschaftslehre*, 2ème éd., München/Wien.

Obert. R. (2013). *Pratique des normes IFRS : Normes IFRS vs US GAAP*, Ed.5.

Schenk. G., Krause. A. (2001). Vergleich, in: *Historisches Wörterbuch der Philosophie*, Joachim Ritter/Karlfried Gründer. Bd. 11, Darmstadt 2001, vol. 676–680.

Stout. G. F. (1890). The Genesis of the Cognition of Physical Reality. *Mind*. Vol. os-XV. 22–45.

Venus. I., Suez-Sales. M. G. A COMPARISON OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES (GAAP) FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (SMES) AND COMPLIANCES OF SOME ASIAN COUNTRIES TO IFRS. *Journal of International Business Research*. 10(3). 35-62.