

Passage aux normes IAS/IFRS : Quels effets sur les systèmes de contrôle de gestion ? Une exploration théorique

Transition to International Financial Reporting Standards IAS/IFRS: What effects on management control system? A theoretical exploration

EL IDRISSE RIOUI Samia

Doctorant, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Marrakech

Université CADI AYYAD - Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Etudes en Management des Organisations et
Droit de l'entreprise (LIRE-MD)

Samia.elidrissioui@gmail.com

RIGAR SIDI Mohamed

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Marrakech

Université CADI AYYAD - Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Etudes en Management des Organisations et
Droit de l'entreprise (LIRE-MD)

mrigar@gmail.com

GRINE Abdelhadi

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Marrakech

Université CADI AYYAD - Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Etudes en Management des Organisations et
Droit de l'entreprise (LIRE-MD)

abdelhadig@gmail.com

Date de soumission : 14/06/2020

Date d'acceptation : 15/07/2020

Pour citer cet article :

EL IDRISSE RIOUI S. & al (2020) « Passage aux normes IAS/IFRS : Quels effets sur les systèmes de contrôle de gestion ? Une exploration théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 1019 - 1042

Résumé

Les changements profonds qu'ont connus les pratiques au niveau international en matière de normalisation comptable et l'adoption des normes comptables internationales en Europe, affecte le contexte financier au Maroc à plus d'un titre. Plusieurs entreprises marocaines sont concernées par la présentation des états de synthèse en normes IAS/IFRS. L'objectif principal de cet article est de présenter les conséquences et les impacts de l'adoption des normes IFRS sur les systèmes de contrôle de gestion dans le contexte marocain. Plus particulièrement, ce travail consiste à analyser de manière théorique un corpus de normes significatives et leurs impacts sur l'information financière et sur les systèmes d'information. Les sociétés marocaines auront donc un travail important pour gérer le passage et la transition au nouveau référentiel comptable. Ce travail contribue à la littérature à travers une analyse des études portant sur les conséquences de l'adoption des IFRS publiées à ce jour par des revues dans le domaine de la comptabilité. Ainsi, nous aidons d'élaborer un guide qui permettra aux praticiens d'avoir un aperçu global sur les modifications à apporter pour mieux adapter leurs systèmes de contrôle de gestion lors du passage aux normes internationales.

Mots clés : La normalisation comptable ; les normes IAS/IFRS ; le contrôle de gestion ; Maroc

Abstract

The profound changes in international accounting standard practices and the adoption of international accounting standards in Europe have affected the financial context in Morocco. Several Moroccan companies are concerned by the presentation of summary statements in IAS / IFRS standards. The objective of this article is to present the impacts and consequences of the adoption of IFRS standards on the effectiveness of management control systems in the Moroccan context. More specifically, this work consists of theoretically analyzing a corpus of significant standards and their impacts on financial information and on information systems. Moroccan companies will therefore have an important job to manage the transition to the new accounting standards, particularly in terms of management control. This study contributes to the literature through an analysis of studies on the consequences of the adoption of IFRS published to date by journals in the field of accounting. Thus, we help to develop a guide will allow practitioners to have a global overview on the modifications to be made to better adapt their management control systems during the transition to international standards.

Keywords: Accounting standard ; IAS / IFRS standards ; Management control ; Morocco.

Introduction

Une entreprise est avant tout un projet économique dont l'objectif principal est de créer de la richesse à travers la mise en œuvre de ressources, que les financements soient fournis par un organisme prêteur ou d'autofinancements. Une société doit engager des ressources afin de démarrer son activité, la développer ou la pérenniser. Le processus de recherche des capitaux nécessaire à son développement passe généralement par le processus de recherche d'investisseurs. Dans un monde où règne la mondialisation, ces investisseurs deviennent de plus en plus des étrangers. Cela ne doit alors pas être rédhibitoire mais encore faut-il que les destinataires de l'information financière soient en mesure de la comprendre.

A cet effet, si la comptabilité est devenue la source la plus fiable de l'information financière, les normes comptables diffèrent énormément d'un pays à l'autre. Par conséquent, il n'est pas facile de comparer les états financiers de deux entreprises appliquant des normes comptables différentes. De ce fait, les investisseurs peuvent difficilement juger les performances d'une entreprise.

IASB a décidé de créer un nouveau référentiel comptable et financier commun, des normes comptables plus connues sous le nom d'IAS (International Accounting Standards) puis d'IFRS (International Financial Reporting Standards).

L'IASB a publié 41 normes comptables internationales (IAS) depuis 2001 et a fondé l'International Accounting Standards Board (IASB) en tant que nouvel organisme de normalisation. Les objectifs de l'IASB sont (1) d'élaborer un ensemble unique de normes comptables mondiales compréhensibles, de haute qualité et pratiques, et (2) de coopérer avec les normalisateurs comptables nationaux. Ainsi, l'IASB a révisé un grand nombre d'IAS et a publié neuf normes internationales d'information financière (IFRS).

Après l'adoption des normes IAS/IFRS, la comparabilité des comptes va être possible grâce à une meilleure homogénéité des informations financières produites. Cette adoption permettra également possible et plus facile le rapprochement objectif des données financières de plusieurs sociétés européennes.

En plus, en 2002, pour accroître les échanges entre les pays de l'Union européenne et l'efficacité économique, l'UE a approuvé qu'à partir de 2005, les entreprises de l'UE doivent préparer des états financiers consolidés basés sur les normes IFRS depuis 2005.

En outre, l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV) a imposé aux sociétés actives sur les marchés internationaux de capitaux de déclarer leurs états financiers sur la base des normes IFRS.

Aujourd'hui, les normes IAS / IFRS ont été appliquées dans plus de 100 pays ; le Maroc n'a pas échappé à la règle et a opéré une normalisation comptable depuis la dernière décennie du 20e siècle. Pour ce dernier, ce n'est ni un choix ni une option parmi d'autres, c'est une obligation qui s'impose dans le contexte actuel de globalisation et de libre échange des produits, des capitaux et des services (Ahsina, 2014).

La littérature comptable internationale antérieure s'est généralement concentrée sur la compréhension et l'évaluation des environnements de reporting dans les pays développés (par exemple, (Eberhartinger, 1999 sur l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni) et les pays asiatiques émergents (Craig et Diga, 1996, sur Brunei, Indonésie, Malaisie, Philippines, Singapour et Thaïlande; Perera and Baydoun 2007, sur l'Indonésie; Ashraf & Ghani, 2005, sur le Pakistan; Mashayekhi & Mashayekh, 2008, sur Maroc ; Ahsina 2013; Ahsina, Taouab, and Cherqaoui 2014), etc. Cependant, force est de constater que ce type d'études reste encore absent dans plusieurs pays émergents comme le Maroc (Ahsina et al. 2014).

(Schipper. 2005 ; Daske 2006 ; Ball et al. 2003) considèrent les IAS/IFRS comme des standards de reporting financier de grande qualité. Cependant, il a été démontré que la qualité des états financiers ne découle pas du seul référentiel comptable utilisé mais aussi de la manière dont il est appliqué et interprété, en d'autres termes, des facteurs institutionnels (économiques, politiques et juridiques) des pays dans lesquels les informations financières sont élaborées (Ball et al. 2000, 2003 ; Soderstrom and Sun 2007; Ali et Hwang 2000).

Par conséquent, nous pouvons nous demander si l'adoption des normes internationales dans un même contexte peu réellement aboutit à de meilleures informations financières. Une réponse positive indiquerait que les IFRS pourraient s'accompagner d'un accroissement de la confiance des investisseurs envers les marchés financiers et ainsi se traduire par une amélioration de leur liquidité (Levitt 1998).

Nombreuses entreprises marocaines sont concernées aujourd'hui par la présentation des états de synthèse en normes IAS/IFRS. Elles auront un travail important pour gérer la transition et le passage au nouveau référentiel comptable et notamment au niveau du contrôle de gestion. Les conséquences de ces profonds changements seront visibles au sein de différents

départements de l'entreprise : la Direction Générale, les Ressources Humaines, la Direction Financière, le Contrôle de Gestion et les Systèmes d'Information.

Les normes IAS / IFRS ont un impact sur l'information financière et donc sur les systèmes d'information de la société. Le contrôleur de gestion aura donc un grand rôle dans la transition aux nouvelles normes étant donné son rôle au niveau du reporting et des systèmes d'information.

De ce fait, l'objectif de cette recherche est de présenter les impacts et les conséquences de l'adoption des normes IFRS sur les systèmes de contrôle de gestion dans le contexte marocain. Plus particulièrement, ce travail consiste à analyser de manière théorique un corpus de normes significatives et leurs impacts sur l'information financière et sur les systèmes d'information qui tentent de répondre à la problématique suivante : **quelles sont les conséquences des nouvelles normes IAS/IFRS sur les systèmes de contrôle de gestion ?**

Cette étude contribue à la littérature à travers une analyse des études portant sur les conséquences de l'adoption des IFRS publiées à ce jour par des revues dans le domaine de la comptabilité. Ainsi, nous aidons d'élaborer un guide permettra aux praticiens d'avoir un aperçu global sur les modifications à apporter pour mieux adapter leurs systèmes de contrôle de gestion lors du passage aux normes internationales.

Après un aperçu sur le développement de la normalisation comptable au Maroc (2), une revue de littérature sera présentée (3), puis la méthodologie adoptée (4) et en dernier lieu nous discuterons les résultats de la recherche et en présenterons les principales incidences de ces normes (5).

1 Le développement de la normalisation comptable au Maroc

Au cours de XXème siècle, la comptabilité s'est adaptée aux exigences et aux besoins de la gestion moderne des entreprises, ainsi qu'aux impératifs de la mondialisation. Dans ce contexte, la comptabilité a connu un élargissement de son champ d'action et une mise en œuvre d'un processus visant à harmoniser les règles comptables au niveau international, notamment par le biais de la directive européenne. Ce processus du phénomène d'harmonisation comptable a été initié originellement en Europe puis a atteint d'autres pays compte tenu de l'accroissement des échanges et du décloisonnement des marchés. L'an 2000 a été marqué par la décision prise par l'Europe suite à la proposition faite par la Commission Européenne (CE) concernant l'adoption généralisée des normes IFRS par les sociétés cotées.

La grande volonté de voir appliquer un système comptable unique au sein de la communauté européenne a encouragé cette dernière à soutenir cette proposition et à la confirmer par le règlement du Parlement et du Conseil (règlement CE n° 1606/2002) du 19 juillet 2002 dont le but est l'adoption et l'application des normes et interprétations de l'IASB (International Accounting Standards Board) dans tous les États membres de l'UE pour les exercices ouverts commençant du 1er janvier 2005.

Cette date marque l'entrée en vigueur de la réglementation en juillet 2002, et les normes IAS/IFRS deviennent la base d'établissement des comptes consolidés de toutes les sociétés cotées de l'Union européenne. Depuis cette date, plusieurs autres pays ont accepté la publication selon les normes IFRS sur leurs marchés boursiers nationaux ou d'accélérer la transition de leur référentiel vers celui de l'IASB.

Depuis la dernière décennie du 20e siècle le Maroc a opéré une normalisation comptable. Après son indépendance en 1956, il a adopté le système comptable général français (PCG 1957). Il a publié le premier plan comptable local en 1986 (Moussa, 2010). Par ailleurs, la création du Conseil national de comptabilité (NAC) en 1989 (décret n ° 2.88.19 du 16 novembre 1989) a largement contribué aux normes comptables marocaines. Le CNA a mis en œuvre le Code général de normalisation comptable le 26 juillet 1993 (Code général de normalisation comptable ; Zoubi & Al-Khazali, 2011). Le Code exigeait que quatre états financiers soient préparés par les entreprises, à savoir le compte de résultat, le bilan, l'état des flux de trésorerie et les notes aux états financiers. Ce code ne faisait pas référence à l'état des variations des actions en tant qu'état financier séparé ou en tant que partie des notes aux états financiers. Plusieurs normes IAS n'ont pas été adoptées, par exemple, IAS 19 (Avantages du personnel), IAS 12 (Impôts différés), IAS 33 (Résultat par action), IAS 37 (Provisions, actifs et passifs éventuels), IAS 36 (Dépréciation d'actifs) et IAS 39 (Instruments financiers) (Ben Otman, 2006). Aucune indication claire n'a été fournie sur la façon de calculer la valeur recouvrable à la fin de la période. Concernant des secteurs spécifiques, le NAC¹ a publié le plan comptable des compagnies d'assurance le 8 mai 1996, suivi des institutions financières le 23 août 1999 et des entreprises de construction le 11 mars 2003. La convergence avec les IFRS a permis au NAC d'émettre son avis n ° 5 le 26 Mai 2005, qui exigeait des sociétés qu'elles présentent des états financiers consolidés. La circulaire n ° 56 / G / 2007 exigeait des sociétés qu'elles établissent les états financiers consolidés selon les IFRS comme suit: (1) les

¹ Conseil National de comptabilité

filiales de sociétés européennes cotées, (2) les sociétés tenues par leurs sociétés mères de déclarer leurs états financiers conformément aux IFRS, (3) les sociétés qui émettent des dettes ou des obligations à long terme sur les marchés financiers européens et (iv) les sociétés mères de filiales étrangères qui adoptent les IFRS. Ces normes sont également autorisées pour les sociétés cotées à la Bourse marocaine (Elad, 2015).

Le tableau 1 résume les événements importants et l'évolution des systèmes comptables au Maroc.

Tableau N°1 : Résumé de l'évolution des règlements comptables au Maroc

Période	Développement de la réglementation comptable Marocaine
Années 50 et 60 du 20e siècle	Le PCG 1957 a fonctionné de 1956 à 1993
Années 70 à la fin du 20e siècle	En 1989, les autorités financières marocaines ont créé le Conseil national de la comptabilité (CNC). En 1993, le Code général de normalisation comptable (CGNC ²) a été promulgué, avec l'adoption de normes spécifiques pour les compagnies d'assurance en 1996, les institutions financières en 1999 et les entreprises de construction en 2003
La première décennie du 21e siècle	En 2005, certaines sociétés (institutions financières, filiales de sociétés européennes cotées) ont dû mettre en œuvre les normes IFRS

Source : Auteurs

2 Revue de littérature

Le changement du système d'information peut être interprété selon deux approches théoriques principales, qui sont adoptées dans cet article.

Le premier est décrit par la littérature connue et large de la théorie de la contingence, qui considère l'efficacité de la structure organisationnelle à partir d'une évaluation rationnelle de l'environnement de l'entreprise, de la stratégie et de la technologie. Dans les développements ultérieurs, de nombreuses contributions relient les modifications du système d'information aux caractéristiques de l'environnement extérieur et aux choix stratégiques qui en résultent.

² Code Général de Normalisation Comptable

La deuxième approche théorique du changement système de contrôle de gestion est l'isomorphisme institutionnel, qui considère le changement comme une adaptation, plus ou moins obligatoire (coercitive, mimétique, normative) aux pratiques et procédures externes.

R.N. Anthony (1965) définit le contrôle de gestion comme un processus destiné à motiver les responsables et à les encourager à atteindre les objectifs organisationnels.

Il permet de s'assurer la qualité de l'information financière dans les services décentralisés. Les entreprises sont de plus en plus décentralisées et le contrôleur de gestion devient aujourd'hui le garant de l'information financière.

Les systèmes de contrôle de gestion apportent une vision transversale en structurant la démarche des différents métiers dans tout projet de système d'information. L'implication de ce système dans la définition conceptuelle et technique d'un nouveau Système d'information est un facteur de succès et de réussite pour un tel projet qui doit servir la stratégie et les objectifs de la société.

Dans ce cadre, le contrôleur de gestion a une fonction d'accompagnateur du changement et de porteur du dialogue de gestion. L'utilisation des systèmes d'information permettent au contrôleur de gestion de mieux mesurer la performance pour mieux la piloter.

L'adoption des normes IAS/IFRS est un chantier d'envergure et soulève de nombreuses difficultés aux entreprises. Ces normes ont été créées dans un souci de meilleure transparence financière, ce qui aura nécessairement un impact sur le reporting des sociétés, leur système d'information et leur communication financière.

Le contrôleur de gestion va donc avoir un grand rôle dans ce passage aux nouvelles normes étant donné son rôle au niveau des systèmes d'information et du reporting.

L'objectif principal de ce travail est d'étudier les modèles de comportement possibles dans les entreprises Marocaines, qui ont un impact sur les systèmes d'information, et en second lieu identifier les changements possibles au niveau des systèmes d'information et du reporting.

3 Méthodologie

Les recherches des travaux ont été effectuées sur plusieurs bases de données telles que : Sciences Direct, Ebsco, HAL, Cairn et par le biais du moteur de recherche Google Scholar.

Les articles ont été sélectionnés selon un critère de parution dans une revue académique sérieuse (des articles proviennent de la « Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit », du « La Revue Gestion et Organisation », « International Journal of Accounting and Financial Reporting », « International Journal of Innovation and Applied Studies » , et de la « revue

Marocaine de contrôle de Gestion », ou sur des sites internet académiques). Nous avons, ensuite, utilisé le programme Excel de Microsoft pour organiser notre revue de littérature et nous avons mis en place des tableaux croisés dynamiques pour avoir un meilleur aperçu sur la littérature identifiée.

4 Analyse des résultats

La mise en œuvre des normes IAS/IFRS est un chantier d'envergure et soulève de nombreuses difficultés dans les entreprises. Ces normes ont été créées dans un souci de meilleure transparence financière, ce qui aura nécessairement un impact sur le reporting des entreprises, leur système d'information et leur communication financière.

Le contrôleur de gestion va donc avoir un grand rôle dans la transition aux nouvelles normes étant donné son rôle au niveau du reporting et des systèmes d'information.

Le nouveau référentiel comptable IAS/IFRS est composé de 41 normes, chacune traitant d'un point particulier. Le contrôle de gestion est concerné par la totalité de ces normes comptables mais certaines ont plus d'impacts que d'autres. Nous analyserons donc de manière théorique un corpus de normes significatives et leurs incidences en termes d'information financière et de système d'information. Afin de contribuer à l'élaboration d'un guide qui permettra aux praticiens d'avoir un aperçu global sur les modifications et les changements à apporter pour mieux adapter leur système de contrôle de gestion au passage aux normes internationales.

Nous analyserons donc les normes comptables suivantes :

IAS 2 : Stocks ; IAS 11 : Contrats de construction ; IAS 14 : Information sectorielle ; IAS 16 : Immobilisations corporelles ; IAS 17 : Contrats de location ; IAS 36 : Dépréciation d'actifs ; IAS 32-39 : Instruments financiers ; IAS 37 : Provisions, passifs et actifs éventuels ; IAS 38 : Immobilisations incorporelles

4.1 Norme IAS 2 : Stocks

IAS 2 montre que le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition et les coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent les droits de douane et autres taxes, le prix d'achat, ainsi que les frais de transport, les frais de manutention et tous les autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

4.1.1 Incidences sur l'information financière

- Le reclassement des pièces détachées en immobilisation corporelles :

Les stocks de pièces détachées sont enregistrés et classés au bilan en tant que stocks.

- La valeur brute des stocks :

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est basée sur la capacité normale des installations de production. D'après la norme IAS 2, la capacité normale de production est la production moyenne attendue sur un certain nombre de périodes dans des circonstances normales en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié.

Donc cette modification d'affectation des frais généraux aura une incidence sur la valorisation des stocks. Elle ne permet pas de prendre en compte l'exercice réel de production si celui-ci est proche de la capacité de production normale.

- La valeur nette de réalisation :

La valeur nette de réalisation est le seul critère de dépréciation, le montant figurant dans les actifs ne doit pas être supérieur à celui que l'on s'attend à obtenir lors de leur vente ou de leur utilisation.

- Information à fournir :

La société doit fournir en annexe, le détail du montant de reprise de provision provenant de la vente des stocks et de celui provenant de l'augmentation de la valeur nette de réalisation.

4.1.2 Incidences sur les systèmes d'information

Les systèmes d'information devront permettre d'avoir de nombreuses données issues de différentes sources. Des liens spécifiques ou directs doivent être mis en place entre les différentes applications. Il est en outre nécessaire de développer et de fiabiliser les données relatives aux statistiques commerciales et d'approvisionnement. Les référentiels de produit et références en stock doivent être harmonisés. Et les applications d'immobilisations devront être capables d'intégrer un suivi des pièces détachées.

4.1.3 L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

Cette norme comptable concernant les stocks introduit une nouvelle notion qui est la valeur nette de réalisation utilisée comme critère unique de dépréciation. Cela va nécessiter une intervention des opérationnels et une adaptation des systèmes d'information, qui devront prendre en compte les nouvelles modalités de calcul.

4.2 Norme IAS 11 : Contrats de construction

La norme IAS 11 présente la notion de contrat de construction et les traitements comptables à appliquer aux revenus et aux coûts liés aux contrats de construction.

IAS 11 privilégie la méthode à l'avancement pour les contrats de construction. Les produits du contrat et les coûts associés doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture.

4.2.1 Incidences sur l'information financière

L'impact et l'incidence de l'application de la méthode d'avancement est double :

- D'une part, elle va porter le bilan d'ouverture avec retraitement des contrats en cours à la date de transition sur la base de la méthode de l'avancement.
- En d'autre part, elle aura une conséquence récurrente sur la façon dont la société présente et mesure son résultat.

S'il existe une incertitude dans l'estimation des données à terminaison, cette norme préconise d'utiliser la méthode du recouvrement des coûts. Selon la norme IAS 11, le regroupement et la distinction de contrats de construction dépendent essentiellement de deux critères de base qui sont la nature des actifs construits et la négociation du prix. Un ensemble de contrats est considéré comme un contrat de construction unique lorsque ces contrats sont étroitement liés par la conception, la fonction des actifs ou la technologie et qu'ils sont négociés comme un marché global.

4.2.2 Incidences sur les systèmes d'information

L'entreprise devra disposer de véritables outils de suivi d'affaires. Le système ou module de gestion des affaires devra permettre :

- L'identification des éléments de trésorerie correspondants,
- Un suivi dès l'enregistrement en carnet de commandes,
- La production et la mise à jour des données prévisionnelles (prévisions, budget initial ...) et en fin d'affaires (CA, marge brute, coûts, marge nette).

Les systèmes comptables et de gestion des affaires devront être interfacés et paramétrés de façon à calculer l'avancement par affaire, générer et valider automatiquement les écritures d'avancement et produire une information de gestion détaillée.

4.2.3 L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

« L'IAS 11 a de multiples conséquences et nécessite une masse plus importante d'informations à fournir. Il apparaît également que le recours aux opérationnels ou aux

chargés d'affaires est primordial pour permettre le suivi à l'avancement des contrats et des calculs qui s'y rattachent. Alors l'application de cette norme va renforcer le recours à l'expertise et à la connaissance des opérationnels car leur implication devient primordiale pour la séparation et le regroupement des contrats. »

4.3 Norme IAS 14 : Information sectorielle

La norme IAS 14 impose deux niveaux de présentation sectorielle :

Une répartition par **activité** (groupes de produits ou de services liés) et d'autre **géographique** (fondée sur la localisation géographique, soit des clients, soit des actifs).

Une analyse **principale** est présentée à l'aide de neuf indicateurs, puis une analyse **secondaire** qui est composée de quatre indicateurs.

La société doit étudier la structure de son organisation interne et son système d'information interne pour identifier les secteurs. Si les secteurs internes ne sont établis ni sur la base des groupes d'activités, ni sur une base géographique, cette norme impose à l'entreprise d'examiner le niveau inférieur de segmentation interne pour identifier les secteurs à présenter.

4.3.1 Incidences sur l'information financière

La norme comptable IAS 14 impose de présenter distinctement un secteur géographique ou un secteur d'activités si :

- La majorité de ses produits provient des ventes à des clients externes et s'il représente au moins 10% du total consolidé du chiffres d'affaires de l'ensemble des secteurs.
- Il se caractérise par des risques et des taux de rentabilité différents de ceux des autres secteurs.

Si le total des produits externes des secteurs présentés n'atteint pas 75% des produits totaux consolidés, alors il faut identifier d'autres secteurs à présenter.

De nombreuses informations à fournir par secteur :

- Actifs et passifs sectoriels (valeur nette comptable totale des actifs et passifs opérationnels pour chaque secteur + goodwill + total des coûts encourus au cours de l'exercice au titre de l'acquisition d'actifs sectoriels destinés à être utilisés durant plusieurs exercices).
- Résultat net sectoriel (ensemble des éléments du résultat net provenant des actifs ou passifs affectés au secteur + éléments exceptionnels + goodwill affectés au secteur et

pertes de valeur sur immobilisations incorporelles).

- Informations géographiques à fournir lorsque le premier niveau sectoriel est le secteur d'activité.
- Informations par activité à fournir lorsque le premier niveau sectoriel est géographique chaque société doit donc déterminer si ces incidences sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

4.3.2 Incidences sur les systèmes d'information

Les applications informatiques liées à l'information sectorielle devront ajuster leur capacité pour :

- Formater l'information très en amont.
- Traiter et restituer des données analytiques très détaillées des données.
- Adapter les formats de reporting.

4.3.3 L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

« Toutes les sociétés sont concernées par la norme IAS 14 sur l'information sectorielle. Celle-ci a certes de nombreux impacts et notamment en termes de communication financière et d'adaptation des systèmes d'information, mais elle paraît claire et ne pose a priori pas de problèmes particuliers. »

4.4 Norme IAS 16 : Immobilisations corporelles

Principales questions traitées par IAS 16 qui traite les immobilisations corporelles :

- Date de comptabilisation des actifs.
- Comptabilisation des dotations aux amortissements.
- Détermination de la valeur comptable de ces actifs.

4.4.1 Incidences sur l'information financière :

Le montant des immobilisations brutes peut être modifié :

- Tous les frais directement attribuables font partie du coût de l'immobilisation.
- Les coûts devront être immobilisés dès qu'ils peuvent être évalués de façon fiable et que les avantages économiques qu'ils procureront iront à la société.
- Les frais similaires et les frais de démarrage et de pré exploitation n'entrent pas dans le coût d'un actif.

- Le crédit fournisseur « gratuit » ou avantageux au regard des conditions de marché entraîne une diminution du coût.

Toutes les dépenses qui prolongent la durée d'utilité d'un actif doivent être immobilisées ce qui devrait affecter sur la nature des charges mais pas sur le résultat net.

En effet, la norme IAS 16 impose plus de transparence avec le développement des informations sur les durées d'amortissement et la distinction entre amortissement et perte de valeur dans la justification des variations d'immobilisations.

4.4.2 Incidences sur les systèmes d'information :

Les incidences pour les applications informatiques liées au suivi des immobilisations et au système de consolidation sont nombreuses.

Il faudra tenir compte :

- De la valeur résiduelle
- De l'approche par composants
- De l'intégration des éléments de faible valeur unitaire.

De plus, nous notons un impact majeur sur les applications de suivi de gestion des immobilisations avec une mise à niveau des systèmes :

- Paramétrage des données par exemple : durée...
- Codification des catégories d'immobilisations.
- Intégration de nouveaux sous-groupes.

Enfin, il devient nécessaire de gérer un double référentiel pour des raisons fiscales :

- Un pour les comptes consolidés.
- Un pour les comptes individuels

4.4.3 L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

« La comptabilisation des immobilisations corporelles va subir des modifications avec une modification possible des bases de calcul et de la durée d'amortissement. Ce qui va demander des explications claires en termes de communication et un paramétrage des systèmes faisant intervenir les opérationnels. Pour valider la durée et le mode d'amortissement des immobilisations, les composantes du coût des immobilisations, ainsi donner des jugements sur les dépenses engagées, et enfin faire une révision régulière des durées et modes d'amortissement et des valeurs résiduelles. »

4.5 Norme IAS 17 : Contrats de Location

La norme IAS 17 s'applique à tous les contrats de location sauf :

- Accords de licence portant sur des éléments comme des films cinématographiques, des

pièces de théâtre, des enregistrements vidéo des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur,

- Contrats de location portant sur l'exploitation ou l'utilisation de ressources non renouvelables (pétrole, minerais, gaz naturel...),
- Evaluation des actifs biologiques.
- Evaluation des immeubles de placement,

Cette norme distingue deux natures de contrats en fonction du degré d'attribution au bailleur ou au preneur des responsabilités :

- Contrat de location simple qui regroupe tous les contrats qui ne sont pas des contrats de location-financement.
- Contrat de location-financement qui transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif loué.

La distinction entre les deux n'est pas toujours aisée. Elle dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat.

4.5.1 Incidences sur l'information financière

La majorité des sociétés participant au projet traitent les contrats de location financement dans leurs comptes consolidés comme des immobilisations. Cependant, cette méthode de comptabilisation est optionnelle au Maroc. En outre, certains contrats considérés comme des locations simples dans le principe Marocain, pourraient devoir être requalifiés de location financement selon IAS 17.

4.5.2 Incidences sur les systèmes d'information

- Nécessité de gérer un triple référentiel : comptabilité IFRS, comptabilité française et fiscalité
- Gestion d'un « multi » référentiel
- Mise en place des outils de suivi et de retraitement des contrats de location financement
- Prises-en compte des actifs dans les systèmes de suivi des immobilisations et des dettes financières
- Identification des contrats de location financement
- Calcul des retraitements des contrats de location financement
- Adaptation des formats de reporting

- Nécessité de présenter des informations quantitatives et qualitatives pour les locations financements et les locations simples

4.5.3 *L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS*

« La norme IAS 17 soulève peu de problèmes car il s'agit d'un des principes dits 'préférentiels' que de nombreuses entreprises ont déjà choisi d'adopter. »

4.6 Norme IAS 36 : Dépréciation d'actifs

La norme IAS 36 traite de la comptabilisation, de l'identification, de l'évaluation, et des informations à fournir relatives à la dépréciation des actifs. Ne sont pas compris les stocks, les actifs d'impôt différé, les actifs résultant d'avantages du personnel, les actifs résultant des contrats de construction, les actifs financiers, les immeubles de placement lorsque ceux-ci sont évalués à leur juste valeur et les actifs biologiques évalués à leur juste valeur qui sont traités par d'autres normes internationales.

4.6.1 *Incidences sur l'information financière*

Tout d'abord, cette nouvelle norme va entraîner une augmentation probable des dépréciations comptabilisées du fait, en particulier, du caractère obligatoire des tests de valeur en cas d'indices de perte de valeur, de modalités de calcul plus précises et du niveau auquel l'existence de ces pertes de valeur doit être recherché. Ensuite, l'IAS 36 obligera d'adopter une présentation différente des pertes de valeur dans le compte de résultat. Enfin, elle permettra d'offrir une plus grande transparence car les entreprises auront l'obligation de fournir beaucoup plus d'informations.

4.6.2 *Incidences sur les systèmes d'information*

La norme IAS 36 aura également des impacts sur les systèmes d'information en termes de gestion des immobilisations, de comptes consolidés et de reporting. La société pourra disposer de données consolidées qui seront issues de différentes sources. Il faudra d'abord identifier et effectuer une synthèse des données consécutives d'une unité génératrice de trésorerie. Ensuite, il faudra déterminer des éléments permettant d'identifier les immobilisations incorporelles et corporelles concernées par d'éventuelles dépréciations qui devront aussi être fournis ainsi que leur suivi dans le temps.

4.6.3 *L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS*

« La norme IAS 36 a principalement des incidences sur l'information financière mais, il est important de constater que les niveaux opérationnels de la société sont aussi concernés par les changements impliqués par cette nouvelle norme.

L'application de cette norme va demander la participation de personnes n'appartenant le plus souvent ni aux services comptables ni à la direction financière.

Le rôle des hommes du plan et de la stratégie, et surtout celui du contrôle de gestion devrait être primordial pour l'identification et la composition des unités génératrices de trésorerie, et la préparation des projecteurs de flux de trésorerie utilisées pour calculer les valeurs d'utilité. Dans l'application de la norme IAS 36, le contrôle de gestion devra permettre à la société de mieux identifier les changements à effectuer et donc de mieux appréhender le passage aux nouvelles normes IFRS. »

4.7 Norme IAS 32 / 39 : Instruments financiers

Les normes IAS 32-39 constituent un couple complémentaire et indissociable sur les instruments financiers. Il convient toutefois de signaler que ces normes comptables ne sont pas encore définitives et qu'elles sont sujettes à de nombreuses controverses. Selon la norme IAS 32, un instrument financier est « un contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité ». Cette norme traite de l'information à fournir sur les instruments financiers et de leur présentation dans le bilan. L'IAS 39 concerne la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Il est complémentaire à l'IAS 32 dans le sens où ce dernier traite des informations à fournir. Ainsi les principales évolutions introduites par les IAS 39 et 32 peuvent être résumées comme suit :

- Enregistrement des tous les produits dérivés dans le bilan à la valeur de marché
- Séparation de certains produits dérivés des contrats hôtes dans lesquels ils sont incorporés
- Redéfinition du terme de couverture
- Utilisation de la juste valeur
- Enregistrement des variations de juste valeur soit directement en résultat, soit en capitaux propres.

4.7.1 *Incidences sur l'information financière*

Avec l'application de ces nouvelles normes, la fonction comptabilité détiendra désormais des

informations de plus en plus stratégiques qui se tournent désormais vers les investisseurs. La norme 32 soulève notamment le problème de l'information à fournir concernant les instruments financiers. Les principales incidences du couple IAS 32 /39 sont les suivantes :

- Une comptabilisation systématique de tous les instruments financiers, sources de volatilité dans le compte de résultat
- L'introduction de nouvelles sources de variations des capitaux propres
- Des divergences potentielles entre couverture économique et couverture comptable
- Des impacts sur le montant de la dette
- Un alourdissement substantiel des informations à fournir
- Enregistrement des intérêts courus au taux d'intérêt effectif de la dette, non plus au taux facial.

4.7.2 Incidences sur les systèmes d'information

Un réaménagement des systèmes d'information va s'avérer nécessaire pour tenir compte des nouveaux principes introduits par les normes 32 et 39, que ce soit au niveau de la valorisation, du suivi des opérations de couverture mais également des chaînes comptables.

Il apparaît également important de souligner la nécessité d'établir des bases de données de marché utiles à l'évaluation à la juste valeur. La constitution de base de données historiques représentera également un important travail auquel le contrôleur de gestion devra prendre part. Une des plus importantes sources d'informations pour le contrôle de gestion s'avère être le référentiel comptable. C'est pourquoi les modifications touchant aux principes comptables concernent également le contrôleur de gestion.

4.7.3 L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

« Cette norme introduit un concept totalement nouveau qui est la juste valeur et qui suscite de nombreux débats et une comptabilisation différente des instruments dérivés notamment. Cela a beaucoup d'impacts notamment pour les groupes bancaires et assurances. »

4.8 Norme IAS 37 : Provisions, passifs et actifs éventuels

La norme IAS 37 définit un passif, un passif éventuel et une provision pour risques et charges et fixe les règles de leur comptabilisation ainsi que les informations à fournir en annexe. Elle ne traite ni des instruments financiers comptabilisés à la juste valeur, ni des passifs résultant

des contrats d'assurance, ni des impôts. La provision ne doit inclure que les dépenses qui lui sont directement liées et qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entreprise.

4.8.1 *Incidences sur l'information financière :*

La norme IAS 37 est assez proche du référentiel français. Cependant, les travaux menés avec les entreprises ont montré un certain nombre de différences qui auront une incidence directe sur l'information financière et donc sur le contrôle de gestion. Le cadre du groupe de travail porte sur les points suivants :

- Des provisions moins importantes (disparitions des provisions pour grosses réparations ou actualisation obligatoire...)
- Des informations à fournir beaucoup plus nombreuses

4.8.2 *Incidences sur les systèmes d'information :*

Pour les entreprises concernées, les problématiques liées aux provisions, passifs et actifs éventuels concerneront principalement les applications informatiques liées à la comptabilité générale et analytique d'une part, et au reporting et la consolidation d'autre part. L'objectif sera tout d'abord de fiabiliser les évaluations grâce à un aménagement des systèmes d'information. Il sera nécessaire de déterminer la meilleure estimation en recensant les méthodes de calcul possibles et en constituant des bases de données statistiques et leur suivi. Le contrôleur de gestion interviendra surtout dans l'adaptation du format de reporting qui devra bien sûr, supporter de nombreux changements pour s'adapter à ces nouvelles normes. L'aménagement du système de reporting devra restituer des informations complémentaires requises au niveau quantitatif (liste des provisions, leur évolution dans le temps), et au niveau qualitatif (éléments d'information nécessaires à la justification de ces provisions). Ces aménagements consisteront principalement en une adaptation du paramétrage et du formatage des états. Le contrôleur de gestion sera donc garant du bon fonctionnement de ces aménagements qui devront apporter une plus grande clarté au reporting.

4.8.3 *L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS :*

« L'IAS 37 traite des critères de reconnaissance et des bases de mesure concernant les provisions, passifs et actifs. Elle nécessite également des explications à fournir afin de permettre une bonne compréhension de la classification de leur nature, calendrier et montant ».

4.9 Norme IAS 38 : Immobilisations incorporelles

La norme IAS 38 définit le traitement comptable des immobilisations incorporelles. Elle exclut de son champ d'application les immobilisations incorporelles suivantes :

- Les droits miniers et dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de gaz naturel, de pétrole, et d'autres ressources non renouvelables similaires, qui peuvent nécessiter des traitements spéciaux.
- Les immobilisations incorporelles résultant des contrats avec les assurés dans compagnies d'assurance.
- Les immobilisations incorporelles couvertes par une autre norme internationale (goodwill résultants de regroupement des sociétés, actifs incorporels détenus en vue de leur vente dans le cadre d'une activité normale, actifs financiers ...).

4.9.1 Incidences sur l'information financière

Les principaux effets de l'application de la norme IAS 38 sur l'information financière portent sur les points suivants :

- Les amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles.
- La valeur brute des immobilisations incorporelles qui pourrait être modifiée.
- L'affectation des immobilisations incorporelles aux unités génératrices de trésorerie.
- L'activation obligatoire de toutes les dépenses de développement respectant certains critères
- Une information financière plus détaillée et plus transparente

4.9.2 Incidences sur les systèmes d'information

Les systèmes d'information des entreprises choisissant d'appliquer les normes IAS/IFRS auront à s'adapter en termes de gestion des immobilisations, de comptabilité générale et analytique et bien sûr, en termes de reporting et consolidation. Les réflexions sur la mise en conformité des systèmes d'information devront principalement s'intéresser aux points suivants :

- Les systèmes des actifs relatifs à la norme IAS 38 et en lien avec les impacts des normes IAS 36 et IAS 14
- L'identification dans les systèmes de ce qui doit être comptabilisé au titre des coûts de développement (coûts internes/coûts externes)
- L'aptitude des outils existants à suivre et à valoriser les coûts de projets de développement activables ou amortissables.

Ensuite, les systèmes d'information auront à gérer plusieurs référentiels. Les immobilisations incorporelles seront désormais soumises à des traitements différents selon le référentiel choisi (comptes individuels / comptes consolidés, IFRS /US GAAP).

Enfin, lors de l'application de la norme IAS 38, il faudra adapter le format de reporting en aménageant le système de collecte et de remontée des informations nécessaires à l'élaboration des annexes. Le contrôleur de gestion aura un rôle important dans l'élaboration de ce nouveau format où il devra rendre compte de l'impact de cette nouvelle norme sur les immobilisations incorporelles.

4.9.3 L'apport de la mise en œuvre des normes IAS/IFRS

« L'IAS 38 définit le traitement comptable des immobilisations incorporelles. Plusieurs aspects sont à étudier dans cette norme : la comptabilisation initiale de l'immobilisation suivie de son évaluation à sa valeur nette comptable ou sa juste valeur, le traitement des dépenses ultérieures et enfin son mode d'amortissement et sa perte de valeur. Comme toutes les normes étudiées, l'IAS 38 a une incidence particulière sur l'information financière. Les principaux changements pourraient être la modification de la valeur brute de l'immobilisation incorporelle, leur classement en 2 catégories selon leur durée de vie et ensuite une possible affectation des immobilisations incorporelles aux UGT. Nous notons également que l'application de l'IAS 38 entraînera l'activation obligatoire de toutes les dépenses de développement et donc une information financière plus détaillée et transparente. Non seulement l'organisation de l'entreprise sera impactée par la norme IAS 38 avec un transfert de responsabilités effectué en mettant plus en avant l'intervention des opérationnels ; mais aussi les systèmes d'information de l'entreprise qui devront s'adapter à la gestion de plusieurs référentiels comptables et offrir un meilleur traitement des informations. »

Conclusion

A travers l'étude de ces normes, nous avons dressé deux types d'impacts pouvant concerner le contrôle de gestion : impacts sur l'information financière à fournir et sur les systèmes d'information. L'aménagement des systèmes d'informations sera une étape nécessaire et importante du passage aux IAS/IFRS et le contrôleur de gestion en fera partie. Dans le but d'obtenir un niveau d'information plus détaillé, les systèmes d'information devront être performants et efficace pour s'adapter aux exigences de chaque norme et permettre une

collecte de l'information plus facile. Le contrôleur de gestion sera directement impacté par cet aménagement et devra s'assurer de la mise à jour de tous les logiciels utilisés par l'entreprise. Les systèmes d'information sont un des points à ne pas négliger lors de ce passage aux nouvelles normes. Nous assistons à une augmentation de l'information financière à fournir ayant pour but de garantir un degré élevé de transparence des états financiers et une meilleure comparabilité transnationale de ces derniers. Le contrôle de gestion va devoir s'adapter à cette exigence plus drastique et s'y plier. La masse de travail du contrôle de gestion va donc être accrue tandis que les investisseurs pourront avoir un meilleur suivi des performances des entreprises. L'information financière sera l'un des enjeux de ce changement comptable car elle entraîne une transformation importante en termes de qualité et de quantité. Le degré de transparence élevé demandé par l'IASB, pousse les entreprises à diffuser une information financière plus détaillée et répondant mieux aux exigences des acteurs extérieurs. L'impact sur l'information financière sera l'un des aspects les plus difficiles à gérer pour les entreprises car il demandera au contrôleur de gestion et à la direction financière plus de temps et impliquera une plus grande charge de travail sur l'établissement des états financiers et sur la communication financière afin d'avoir un système de contrôle de gestion efficace. Enfin, les normes IAS modifient donc l'organisation de l'entreprise et dans un tel schéma, le contrôleur de gestion pourra jouer un rôle d'interface au sein de l'entreprise, dans le sens où il sera la personne qui assurera l'échange d'informations entre les domaines de l'entreprise qui ne se côtoient jamais d'habitude.

BIBLIOGRAPHIE

- Ahsina, K. 2012. Implementing IAS-IFRS in the Moroccan context: an explanatory model. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*,
- Ahsina, Khalifa. 2013. « L'adoption des normes comptables internationales IAS-IFRS par les sociétés cotées au Maroc un essai d'observation et de modélisation ». *Revue Marocaine de Contrôle de Gestion* .
- Ahsina, Khalifa, et Omar Taouab. 2017 « Y'a-t-Il Vraiment Un Besoin Pour Changer de Referentiel Comptable Au Maroc? La Prétendue Value Relevance Des Normes Comptables IFRS ». *MPRA Paper*.
- Ahsina, Khalifa, Omar Taouab, et Mariam Boukari Cherqaoui. 2014 « L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca: une étude exploratoire ».

- La Revue Gestion et Organisation 2, n° 1 75–83.
- Asstour M., 2009, “Le reporting du capital formation : Les normes comptables internationales, Supplément à la Revue Comptable et Financière, n° 3,.
- Boukari, Mariam, et Jacques Richard. 2007. « Les incidences comptables du passage des groupes français cotés aux IFRS, Abstract ». *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 13, n° 3: 155-69. <https://doi.org/10.3917/cca.133.0155>.
- Dicko, Saidatou, et Hanen Khemakhem. 2008 « L’impact attendu de l’adoption des IAS/IFRS sur le marché financier français » .
- Elatife H., 2011-2012, “Passage aux normes comptables internationales IAS/IFRS : Essai d’observation et de compréhension des choix effectués par les sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca, ”Thèse de doctorat.
- Eberhartinger, Eva L. E. 1999. ‘The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK’. *The International Journal of Accounting* 34(1):93–119.
- Elise, BREHAM, DELESALLE Geoffrey, GEY Raphaëlle, et POGGI Emilien. 2004 « Les impacts des normes IAS sur le contrôle de gestion », 89.
- Germain, Christophe. « LA CONCEPTION DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION : LES RELATIONS ENTRE LES BUDGETS ET LES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE ». *performance measurement*, s. d., 14.
- Haoudi, Karima. 2015 « Passage aux normes IFRS au Maroc: fondements théoriques, intérêt et enjeux [Transition to IFRS in Morocco: Theoretical Foundations, benefits and issues] ». *International Journal of Innovation and Applied Studies* 10, n° 4 : 1299.
- Kharrat, Karim. 2006 « Le passage aux Normes internationales : de nouvelles options pour la gestion du résultat ? » In *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)*, CD-Rom. Tunisia, 2006. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558056>.
- Nezha, BAGHAR. « La normalisation comptable au Maroc : actualités, enjeux et perspectives », s. d., 14.
- Perera, Hector, and Nabil Baydoun. 2007. ‘Convergence with International Financial Reporting Standards: The Case of Indonesia’. *Advances in International Accounting* 20:201–24.

Soderstrom, Naomi S., and Kevin Jialin Sun. 2007. 'IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review'. *European Accounting Review* 16(4):675–702.

Walton, Peter. « La normalisation comptable internationale ». *Revue française de gestion* no 147, no 6 (2003): 21-32.

Zaim, Mehdi, Yousra Bey, et Moussa Abdelkarim. 2018 « L'ADOPTION DES NORMES IAS/IFRS AU MAROC : REALITE ET PERSPECTIVES. » *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* 4, no 4.