HAL
open science

Norme d'information financière pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique : Une analyse sur la Turquie en comparaison avec le Royaume-Uni

Can Öztürk

To cite this version:

Can Öztürk. Norme d'information financière pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique : Une analyse sur la Turquie en comparaison avec le Royaume-Uni. Accountability, Responsabilités et Comptabilités, May 2017, Poitier, France. pp.cd-rom. hal-01907606

HAL Id: hal-01907606

https://hal.science/hal-01907606v1

Submitted on 29 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Norme d'information financière pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique : Une analyse sur la Turquie en comparaison avec le Royaume-Uni

Can ÖZTÜRK

Résumé : Cette recherche dépende des normes d'information financière pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique. Dans ce contexte, l'exposé-sondage de la norme d'information financière de la Turquie a été comparée avec la norme d'information financière du Royaume-Uni (FRS 102) au point de vue des méthodes comptables essentielles. Les constats de cette recherche montrent que tous les deux règlements sont sous l'influence de la directive de l'Union Européenne (2013/34) mais la norme d'information financière de la Turquie n'est pas conforme à la pratique internationale sur les méthodes comptables importantes (la comptabilisation du produit des ventes et des coûts d'emprunts) en comparaison avec la norme d'information financière du Royaume-Uni et elle est conservative.

Mots clés : norme d'information financière, responsabilité publique, Turquie, Royaume-Uni

Abstract : This research focuses on the financial reporting standards for non-publicly accountable entities. In this context, the draft financial reporting standard of Turkey compared with the financial reporting standard of the United Kingdom (FRS 102) in terms of the essential accounting policies. The findings of the research indicate that these two financial reporting standards are under the influence of the directive of the European Union (2013/34); however, financial reporting standard of Turkey is not in compliance with the international practice on important accounting policies (revenue recognition, and borrowing costs) compared to the financial reporting standard of the United Kingdom and it is conservative.

Key words: financial reporting standard, public accountability, Turkey, United Kingdom

1 Introduction

La notion de la comptabilité internationale a une place importante dans la vie commerciale depuis longtemps pour analyser la situation et la performance financière des entités qui exercent leurs activités commerciales dans des pays étrangers et des secteurs différents.

Au commencement des années 60, bien que le commerce international ait commencé et augmenté entre les pays, chaque entité préparait leurs états financiers selon les méthodes comptables adoptées par leurs états. A cause de cela, c'était difficile d'analyser et de comparer les états financiers des entités. Il n'y avait aucune autorité qui régulait la comptabilité internationale jusqu'à la fondation du conseil des normes comptables internationales (IASC - IASB) en 1973.

Dès que l'IASB a été établi en 1973, il a commencé à travailler pour publier des normes d'information financière qui peuvent appliquer dans le monde entier et qui peuvent imposer la fourniture d'informations de haute qualité, transparentes et comparables dans les états

financiers mondiaux. A cause de cela, tout d'abord, il a publié ces normes sans éliminer les choix de méthodes comptables mais âpres il a engagé à les éliminer pour arriver au but de l'harmonisation des méthodes comptables dans le monde entier (Doupnik et Perera 2009, p.77)

Ces normes internationales d'information financière (IFRS) ont été adoptées par la majorité des états dans le monde entier depuis 2005 pour que les entités qui ont une responsabilité publique (particulièrement les entités cotées, les banques et les sociétés d'assurance) puissent fournir l'information financière pour compenser les besoins d'information des utilisateurs (surtout les actionnaires et les créanciers) en utilisant une langue financière commune en prenant la transparence, la comparabilité et l'exhaustivité de l'information en considération. Ces entités font leurs reporting financiers conformément à l'IFRS.

Par contre, les entités qui n'ont pas de responsabilité publique n'ont pas eu une langue financière commune jusqu'à ce que l'IASB ait publié l'IFRS pour les petites et moyennes entités (PME) en 2009. De toute façon, la conjoncture de nos jours nécessite l'adoption de l'IFRS pour les PME ou l'adoption des normes comptables préparées par les états pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique sous l'influence des réglementations connues mondiales parce que (1) plusieurs entités qui n'ont pas de resposanbilité publique ont des fournisseurs étrangers et utilisent les états financiers d'un fournisseur pour évaluer la viabilité des relations commerciales à long terme ; (2) ces fournisseurs veulent évaluer la santé financière des acheteurs d'autres pays avant de leur vendre des marchandises ou des services à crédit ; (3) les institutions financières accordent des prêts à travers les frontières et opèrent à l'échelle multinationale ; et (4) les entreprises de capital risque financent les entités qui n'ont pas de resposanbilité publique au delà des frontières (IASB 2009b, p. 15) A fin d'aider les décisions économiques des fournisseurs, des acheteurs et des institutions financières, une solution du reporting financier est devenue obligatoire pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique.

Dans ce contexte, il y a plusieurs d'états qui ont trouvé une solution pour réguler leurs reporting financiers pour leurs entités qui n'ont pas de responsabilité publique. Par exemple, le Singapour et l'Afrique du Sud ont adopté l'IFRS pour les PME. Par contre, l'Australie, la Nouvelle Zélande, le Royaume-Uni, l'Irlande et le Canada ont préparé leurs normes comptables pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique sans adopter l'IFRS pour les PME directement. En plus, l'Union Européenne (UE) a publié la nouvelle directive 2013/34 pour guider le reporting financier des entités qui n'ont pas de responsabilité publique de l'Union avec une perspective de la priorité aux PME (UE 2013, p.19).

Actuellement, la Turquie prépare sa norme d'information financière pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique « Cadre du Reporting Financier Local (CRFL) ». L'Autorité de la Surveillance Publique et des Normes Comptables et d'Audit en Turquie (KGK - ASPNCAT) a publié un exposé-sondage ouvert aux commentaires publics vers la fine de l'année 2015 et a reçu des commentaires.

Cet article est important parce qu'il analyse l'exposé-sondage de la Turquie dans le cadre des méthodes comptables essentielles en comparaison avec la norme d'information financière du Royaume-Uni (FRS 102) parce que ces deux normes ont été préparées sous l'influence de la directive de l'UE 2013/34 même si leur base dépende de l'IFRS pour les PME.

Cet article est organisé de la manière suivante: la section 2 examine la littérature consacrée aux normes comptables pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique et déclare la problématique; la section 3 expose la méthode de recherche; la section 4 la structure comptable de la Turquie et du Royaume-Uni; la section 5 le cadre actuel du reporting financier en Turquie et au Royaume-Uni, et la section 6, les constats comparatives entre l'exposé-sondage de la Turquie et la FRS 102 du Royaume-Uni. Finalement la section 7 propose une conclusion, intégrant les limites de cette étude et des voies de recherche futures.

2 Analyse de la littérature et déclaration de la problématique

Selon la définition déclarée par l'IFRS pour les PME, le CRFL et la FRS 102, méthodes comptables sont des principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de la préparation et de la présentation de ses états financiers (IASB 2009a, p. 37 ; KGK 2016, p. 20 ; FRC 2015b, p. 72).

Dans ce contexte, on a constaté que quelques auteurs ont analysé les méthodes comptables des normes d'information financière préparées pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique et ont préféré de les nommer les entités á capital fermé.

Öztürk (2015) a fait une recherche qui est basée sur l'analyse du nouveau système du reporting financier différentiel à l'Australie et des normes d'information financière adoptées par les entités Australiennes à capital fermé. Selon cette recherche, le reporting financier à l'Australie, actuellement, dépende du reporting différentiel dans le cadre de la responsabilité publique. Les entités qui ont une responsabilité publique préparent leurs états financiers conformément à l'IFRS. Mais, les entités à capital fermé doivent utiliser l'IFRS avec des notes aux états financiers réduites (éliminées). C'est-à-dire que l'Australie a préparé une nouvelle version de l'IFRS pour les entités à capital fermé et a adopté les notes aux états financiers de l'IFRS pour les PME.

Öztürk (2016) a examiné les normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) du Canada, la FRS 102 du Royaume-Uni (FRS 102) et le CRFL de la Turquie. Ces trois régulations ont été examinées en comparaison avec l'IFRS pour les PME (2015) et les similarités et les différences ont été mises en lumière. Dans ce contexte, l'auteur a constaté que le Canada a préparé ses NCECF en prenant l'IFRS et ses méthodes comptables anciennes en considération.

Après avoir examiné la directive 2013/34 de l'UE en comparaison avec l'IFRS pour les PME (2015) et en relation avec la recherche de (Demir et Bahadır 2014), Öztürk (2016) a constaté que le Royaume-Uni a préparé la FRS 102 en tenant compte de la directive 2013/34 de l'UE, ses méthodes comptables anciennes et l'IFRS pour les PME (2009) et même la Turquie a préparé le CRFL en prenant la directive 2013/34 de l'UE, ses méthodes comptables anciennes, le droit procédural de la taxe, l'IFRS pour les PME (2009) et l'IFRS pour les PME (2015).

Finalement, Demir et Gür (2016) ont préparé une étude comparative en tenant compte de la directive de l'UE, et les pratiques de la comptabilité de la Turquie, de l'Allemagne, des Etats-Unis, de l'IFRS dans le cadre des stocks, immobilisations corporelles, incorporelles et des

actifs et passifs financiers pour proposer une direction vers l'adoption de la pratique internationale pour les petites and moyennes entités Turques.

Dans le cadre des recherches précédentes, la problématique de cet article est de questionner le contenue du CRFL de la Turquie en comparaison avec la FRS 102 du Royaume-Uni, mettre les similarités et les différences essentielles en lumière et de les discuter.

Cette analyse est différente des études précédentes parce qu'elle compare deux normes préparées sous l'influence de la directive de l'UE dont elle est le dénominateur commun.

3 Méthode de recherche

Pour observer les similarités et les différences essentielles entre le CRFL de la Turquie et la FRS 102 du Royaume-Uni, cet article a adopté une approche comparative.

4 Structure du système comptable

4.1 Turquie

Pour comprendre la structure générale du système comptable de la Turquie, il faut d'abord dire que le système comptable Turc dépende du reporting financier basé sur la taxe depuis la fondation de la République en 1923 (Balsarı et Varan 2014, p. 375). Le but du reporting financier est de protéger les intérêts de la trésorerie du pays á la place d'aider les décisions économiques des utilisateurs de l'information financière. A cause de cela, les états financiers sont préparés pour le but de la fiscalité au lieu d'assister les décisions financières des utilisateurs externes sur la situation financière, la performance et des flux des trésoreries des entités.

Si on fait une analyse historique, la Turquie était un pays étatiste pendant la période de 1923 - 1960. A cause de cela, le gouvernement a établi des entités publiques pour diriger tous les investissements industriels en utilisant les expériences des experts Soviétiques, Britanniques, Américaines et particulièrement Allemands (Şımga-Mugan 1995).

Dans ce contexte, non seulement le premier droit de la taxe a été publié en 1949 en régulant les principes des écritures comptables et des méthodes d'évaluation des actifs sous l'influence du model Allemand mais aussi un plan comptable général pour les entités publiques ont été préparés en 1972 par les experts Allemands parce que la Turquie avait des relations historiques, politiques et commerciaux avec l'Allemagne á cause de la première guerre mondiale et des entrepreneurs et fabricants Allemands (Şımga-Mugan 1995 ; Balsarı et Varan 2014). En plus, un deuxième droit de la taxe qui renforce le premier a été préparé et publié en 1961 mais l'influence fiscale sur le système comptable n'a pas été diminuée.

Apres l'an 1960, le système comptable des Etats-Unis a commencé à effectuer le système comptable Turc parce que les individuels qualifiés qui ont étudié et terminé leurs mastères et doctorats en comptabilité aux Etats-Unis, ont retourné leurs pays et ont contribué aux développements comptables.

A cause de l'influence de l'Allemagne et des Etats-Unis, c'est vrai que la structure du système comptable Turque est compliquée pour la mettre dans une certaine classification des pays dans le contexte comptable parce qu'elle montre des influences du système Anglo-Saxon et du system Européen continental selon Nobes (1998) qui a divisé les systèmes du reporting financier en deux classes : Classe A corresponde au système Anglo-Saxon et classe B corresponde au système Européen continental.

Tableau 1

Comparaison des méthodes comptables en deux classes par rapport à la Turquie

Méthodes Comptables	**Classe A**	**Turquie Oui/No**	**Classe B**	**Turquie Oui/No**
Provision pour l'amortissement et la pension	Pratique comptable est différente du droit de la taxe	--	Pratique comptable dépende du droit de la taxe	Oui
Contrats à long terme	Méthode du pourcentage d'avancement	--	Méthode du degré de l'achèvement des travaux	Oui
Gains de change latents (non-réalisées)	Influence le compte de résultat	Oui	Influence différée ou pas d'influence sur le compte de résultat	--
Réserves légales	N'existe pas	--	Obligatoire	Oui
Compte de résultat	Charges comptabilisées par fonction	Oui	Charges comptabilisées par nature	--
Tableau des flux de trésorerie	Obligatoire	--	Pas obligatoire, rarement rapporté	Oui
Paiement fondé sur des actions	Obligatoires pour les entités cotées	Oui	Pas obligatoire, rarement rapporté	--

Source : Developpé par l'auteur en relation avec Nobes (1998)

Dans ce cas-là, c'est possible donner deux exemples. En 1992, le Ministère de la Finance a développé le premier communiqué de la comptabilité vers la standardisation comptable sans éliminer l'influence fiscale sur le système comptable. Dans ce contexte, ce premier communiqué est basé sur des principes de la comptabilité, des états financiers obligatoires et du plan comptable général Turc qui sont valable pour toutes les entités qui exercent leurs activités commerciales en Turquie sauf les banques, les sociétés d'assurances et les firmes de courtier, en déclarant que les états financiers contient un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un tableau des flux de fonds, un état des variations des capitaux propres, un état de la répartition du résultât et un état du coût des ventes (TÜRMOB 2014, p. 13).[1] A cause de cela, ce communiqué possède une perspective Anglo-Saxon vers le reporting financier pour les décisions économiques des utilisateurs externes de l'information financière.

Par contre, le même Ministère a publié le troisième communiqué de la comptabilité en 1994 pour éliminer les états financiers obligatoires à cause de l'influence fiscale sur le système comptable. Il possède une perspective Européenne continental vers le reporting et la déclaration de la taxe parce que le Ministère de la Finance s'intéresse au résultat avant impôt et veut être sûre que le montant déclaré á l'autorité des finances publiques n'a pas de manipulation et dépende de la présentation d'une image fidele dans le domaine de la taxe. Pourtant, il ne veut pas savoir la situation financière, la performance financière et les flux de

[1] Un bilan et un compte de resultat sont des états financiers essentiels avec des notes aux états financiers et les autres états financiers sont des états financiers supplémentaires.

la trésorerie de l'entité en détail. A cause de cela, les états financiers sauf le bilan et le compte de résultat avec des notes aux états financiers sont devenus des états financiers optionnels pour les entités dont leurs actifs ou leurs produits des ventes ne dépassent pas certaines limites déterminées par an par ce Ministère (TÜRMOB 2014, p. 265-266).

De toute façon, on peut dire que le système comptable de la Turquie est essentiellement Européen continental parce que le reporting basé sur la taxe constitue la pratique dominante mais il montre même les effets du system d'Anglo-Saxon selon Nobes (1998).

Dans le cadre de cette réalité, en 2005, la Turquie a adopté l'IFRS publiées par l'IASB pour les entités qui ont une responsabilité publique en relation avec la régulation de l'UE 1602/2013 qui nécessite la préparation des états consolidés par les entités cotées et en connexion avec la procédure de l'intégration de la Turquie pour être membre de l'UE. Donc, une transformation a commencé vers l'adoption de la notion du reporting financier pour assister les décisions économiques des utilisateurs externes de l'information financière á la place de la notion du reporting basé sur la taxe.

Actuellement, la norme d'information financière pour les entités qui n'ont pas de responsabilité publique est préparée par ASPNCAT pour faire ces entités partie de cette transformation.

4.2. Royaume-Uni

Selon Nobes et Parker (1991, p. 124), impôts sur les sociétés ont l'influence du reporting financier du Royaume-Uni mais cette influence n'est pas grande comme les entités qui sont sous l'influence du system comptable Européen continental. Le résultat avant impôt n'est pas le même montant que la revenue imposable. C'est-a-dire que la pratique comptable est différente du droit de la taxe selon Nobes (1998). A cause de cela, le Royaume-Uni se situe dans la classe A.

5 Cadre actuel du reporting financier

5.1 Turquie

Le reporting financier de la Turquie, actuellement, dépende de la contrainte d'audit externe financier (KGK 2015a) dans le contexte du droit commercial Turc. A cause de cela, les entités se classifient en deux groupes : (1) les entités assujetties à l'audit externe financier et (2) les entités hors audit externe financier.

Les entités assujetties à l'audit externe financier qui ont une responsabilité publique doivent préparer ces états financiers consolidés et individuels conformément à l'IFRS. Ces entités constituent particulièrement les entités cotées á la Bourse d'Istanbul, les banques et les sociétés d'assurance.

Par contre, les entités assujetties à l'audit externe financier qui n'ont pas de responsabilité publique ont deux choix : (1) ils ont la possibilité de faire leurs reportings financiers conformément à l'IFRS ou (2) ils peuvent préparer leurs rapports financiers en utilisant la version améliorée du premier communiqué de la comptabilité de la Turquie.

Si ces entités préfèrent le deuxième choix á la place du premier, la version améliorée du premier communiqué enlève l'influence du troisième communiqué de la comptabilité sur ces entités pour augmenter la qualité du reporting financier dans le cadre de la présentation d'une image fidele, la pertinence et la comparabilité. Dans ce cas-là, par exemple (1) il faut qu'ils préparent un tableau des flux de trésorerie, un état des variations des capitaux propres en plus d'un bilan, un compte de résultat et des notes aux états financiers ; (2) les états financiers consolidés sont préparés, optionnellement, conformément á la norme IAS 28 pour les participations dans des entreprises associées et des coentreprises et conformément á la norme IFRS 10 pour les participations dans des filiales; (3) la comptabilisation de l'amortissement des immobilisations corporelles, incorporelles, et des ressources naturelles sont obligatoires ; et (4) il faut que ces entités calculent et rapportent les indemnités de fin de contrat de travail dans les passifs du bilan (KGK 2014).

Pourtant, les entités hors audit externe financier utilisent la version originale du premier communiqué et même le troisime communiqué dont on a parlé ci-dessus pour leurs états financiers et leurs notes aux états financiers. En plus, la comptabilisation dépende de la loi procédurale de la taxe. A cause de cela, ce reporting est essentiellement pour la déclaration du résultat avant impôt au Ministère de la Finance mais peut également utiliser pour les décisions économiques des autres utilisateurs de l'information financière.

5.2 Royaume-Uni

Le reporting financier du Royaume-Uni, actuellement, dépende du droit des sociétés qui acceptes deux cadres du reporting financier (FRC 2015a) : (1) IFRS ; (2) UK GAAP.

Les entités qui ont une responsabilité publique doivent préparer leurs états financiers consolidés conformément à l'IFRS mais ils peuvent optionnellement utiliser l'IFRS pour les états financiers individuels.

Par contre, le reporting financier des entités qui n'ont pas de responsabilité publique dépende de la contrainte des critères déterminés par le Conseil du Reporting Financier (FRC), spécifiquement, dans le contexte (1) des entités éligibles, (2) des montants déterminants (le montant des actifs ; le montant des produits des ventes ; le montant des employés) et des entités inéligibles.

Si les entités ne dépassent pas certaines limites déterminées, dans le contexte, au moins, des deux montants déterminants (le montant des actifs £312,000; le montant des produits des ventes £632,000; le montant des employés 10), ces entités sont assujetties au régime pour les micro-entités. Elles peuvent préparer leurs rapports financiers conformément à la norme FRS 105 ou préférer un autre régime compréhensif dans le contexte des critères spécifiques.

Si les entités ne dépassent pas certaines limites déterminées, dans le contexte, au moins, des deux montants déterminants (le montant des actifs £5.1m; le montant des produits des ventes £10.2m; le montant des employés 50), ces entités sont assujetties au régime pour les petites entités. Elles peuvent préparer leurs rapports financiers conformément à la norme FRS 102 Section 1A ou préférer un autre régime compréhensif dans le contexte des critères spécifiques.

Par contre, les entités qui n'ont pas de responsabilité publique et même qui ne sont ni micros et ni petites doivent préparer leurs états financiers conformément à la norme FRS 102 ou elles ont la possibilité d'utiliser l'IFRS.

Les entités qui ont une responsabilité publique utilisent directement les normes IFRS pour le reporting financier.

6 Analyse du CRFL de la Turquie et FRS 102 du Royaume-Uni

6.1 Analyse générale

Le CRFL est préparé pour annuler la version améliorée du premier communiqué (KGK 2015b, p.6) parce que le but de cette norme est (1) d'assurer l'intégration des états financiers des entités qui n'ont pas de responsabilité publique aux pratiques du reporting financier international; et (2) de faciliter la transition à l'IFRS si une entité qui n'a pas de responsabilité publique devient une entité qui a une responsabilité publique ou une entité qui n'a pas de responsabilité publique, volontairement, utilise l'IFRS.

Par contre, le but de préparer la norme FRS 102 est d'annuler les pratiques comptables de 3600 pages du Royaume-Uni et de créer des normes d'information financière qui sont conviviales et en conformité avec la pratique comptable internationale (Collings 2015, p.xi).

Quelques constats généraux sur le CRFL et la FRS 102 sont comme les suivants :

Le perspective des deux réglementations comptables dépendent du principe de la « Priorité aux PME » dans le cadre de la directive de l'UE 2013/34 (UE 2013, p.19).

Le CRFL est pour toutes les entités assujetties à l'audit externe financier qui n'ont pas de responsabilité publique. Ces entités se référent actuellement aux moyennes et grandes entités dans le cadre du niveau des critères de l'audit externe financier en Turquie[2]. A cause de cela, la taille des entités est une contrainte dans le domaine des notes aux états financiers et dans le domaine des états financiers consolidés. C'est pour ça que cette norme parle des notes aux états financiers valables pour toutes les entités qui n'ont pas de responsabilité publique et des notes aux états financiers valables seulement pour les grandes entités qui n'ont pas de responsabilité publique (KGK 2016, p 181). En plus, il faut que les grandes entités qui n'ont pas de responsabilité publique préparent leurs états financiers consolidés (KGK 2016, p 140). Par contre, la FRS 102 est pour toutes les grandes et moyennes entités qui n'ont pas de responsabilité publique (FRC 2015a, p. 5). Ses notes aux états financiers et la préparation des états financiers consolidés ne sont pas classifiées en relation avec la taille des entités.

Selon Tableau 2 ci-dessous, le CRFL est une norme d'information financière de 26 sections et a une section spécifiquement préparée pour les notes aux états financiers (KGK 2016, p. 2-3). Par contre, la FRS 102 contient 35 sections et déclare les notes aux états financiers dans la fine de chaque section (FRC 2015b, p 1-2).

[2] Les critères de l'audit externe financier en Turquie en 2016 : les actifs sont au moins de 40 millions livres Turques, le chiffre d'affaires, net est au moins de 80 millions livres Turques et le nombre des employés est au moins de 2000. Chaque entité doit dépasser au moins des deux critères pour l'audit externe financier.

Dans le contexte des activités spécialisées, le CRFL a une section sur les activités agricoles mais la FRS 102 possède une section spécialisée sur les méthodes comptables des activités agricoles, des activités d'extraction, des accords de concession de services, des institutions financières et des biens patrimoniaux etc. (KGK 2016, p. 46-49 ; FRC 2015b, 236-254).

Le CRFL ne réglemente pas les méthodes comptables sur les activités d'extraction mais la FRS 102 parle des activités d'extraction dans la section des activités spécialisées (FRC 2015b, p. 239). En plus, elle nécessite l'utilisation des méthodes comptables déclarées par la norme IFRS 6.

Le CRFL et la FRS 102 n'ont pas de section spécifique pour réguler les méthodes comptables sur les secteurs opérationnels et le résultat par action. Mais, d'une part, le CRFL demande aux grandes entités de déclarer le chiffre d'affaires, net des secteurs opérationnels et des secteurs géographiques et le résultât par action ordinaire (KGK 2016, p. 46-49) ; d'autre part, la FRS 102 permets les entités d'utiliser les normes IFRS 8 et IAS 33 volontairement ou quand les entités sont en cours de devenir ou ont l'intention de devenir des entités cotées (FRC 2015b, p. 8-9).

Le CRFL n'a pas de section sur le paiement fondé sur des actions en comparaison avec la FRS 102.

Le CRFL a une section sur l'information financière intermédiaire mais les entités utilisant la FRS 102 préparent leurs états financiers intermédiaires conformément á la norme FRS 104 (KGK 2016, p. 156-161 ; FRC 2015c).

Tableau 2 : Liste des Normes d'Information Financière

CFRL de la Turquie	FRS 102 de la Royaume-Uni
Section 1 Cadre Conceptuel et Etats Financiers	Section 1 Scope de la FRS 102
Section 2 Tableaux des Flux de Trésorerie	Section 2 Concepts et Principes Généraux
Section 3 Méthodes Comptables, Estimations et Erreur	Section 3 Présentation des Etats Financiers
Section 4 Evénements Postérieurs á la Date de Clôture	Section 4 Etat de la Situation Financière
Section 5 Produits des Activités Ordinaires	Section 5 Etat du Résultat Global et Compte de Résultat
Section 6 Stocks	Section 6 Etats des Variations des Capitaux Propres et Compte de Résultat et des Résultats Non-Distribués
Section 7 Activités Agricoles	Section 7 Tableaux des Flux de Trésorerie
Section 8 Instruments Financiers et Capitaux Propres	Section 8 Notes aux Etats Financiers
Section 9 Participations dans des Entreprises Associées	Section 9 Etats Financiers Consolidés et Individuels
Section 10 Participations dans des Coentreprises	Section 10 Méthodes Comptables, Estimations et Erreur
Section 11 Immobilisations Corporelles	Section 11 Instruments Financiers de Base
Section 12 Immeuble de Placement	Section 12 Autres Sujets Liés aux Instruments Financiers
Section 13 Immobilisations Incorporelles	Section 13 Stocks
Section 14 Contrat de Location	Section 14 Participations dans des Entreprises Associées
Section 15 Subventions Publiques	Section 15 Participations dans des Coentreprises
Section 16 Couts d'Emprunt	Section 16 Immeuble de Placement
Section 17 Dépréciation d'Actifs	Section 17 Immobilisations Corporelles
Section 18 Provisions et Eventualités	Section 18 Immobilisations Incorporelles autre que le Goodwill
Section 19 Conversion des Monnaies Etrangères	Section 19 Regroupement d'Entreprises et Goodwill
Section 20 Regroupement d'Entreprises	Section 20 Contrat de Location

Section 21 Etats Financiers Consolidés	Section 21 Provisions et Eventualités
Section 22 Impôt sur le Résultat	Section 22 Passifs et Capitaux Propres
Section 23 Information Financière Intermédiaire	Section 23 Produits des Activités Ordinaires
Section 24 Information Financière dans les Economies Hyperinflationnistes	Section 24 Subventions Publiques
Section 25 Notes aux Etats Financiers	Section 25 Couts d'Emprunt
Section 26 Transition á la CRFL	Section 26 Paiement fondé sur des Actions
	Section 27 Dépréciation d'Actifs
	Section 28 Avantages du Personnel
	Section 29 Impôt sur le Résultat
	Section 30 Conversion des Monnaies Etrangères
	Section 31 Hyperinflation
	Section 32 Evénements Postérieurs á la Date de Clôture
	Section 33 Informations á Fournir Relatives aux Parties Liées
	Section 34 Activités Spécialisées
	Section 35 Transition á la FRS 102

Source : Préparé par l'auteur

6.2 Analyse de certaines sections

Dans cette partie de recherche, les méthodes comptables essentielles sont comparées. Les similarités et particulièrement les différences entre le CFRL et la FRS 102 sont mises en lumière.

6.2.1 Cadre conceptuel et états financiers

Le cadre conceptuel du CRFL et de la FRS 102 dépendent des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et des principes généraux de l'information financière. En tout cas, ces caractéristiques et principes sont en conformité avec la directive de l'UE (UE 2013, p 30).

Dans le contexte des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile, le CRFL contient des caractéristiques qualitatives essentielles (la pertinence et la fidélité) et des caractéristiques qualitatives auxiliaires (la comparabilité, la rapidité et la compréhensibilité) comme les caractéristiques déclarées par le cadre conceptuel de l'information financière de l'IFRS (IASB 2016a, p. 18-22).

Par contre, la FRS 102 ne classifie pas les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile mais elle les déclare comme l'intelligibilité, la pertinence, l'importance relative, la fiabilité, la prééminence de la substance sur la forme, la prudence, l'exhaustivité, la comparabilité, la célérité et le rapport coût/avantage (FRC 2015b, p. 28-30).

Pour que la comparabilité de l'information financière présentée aux états financiers soit assurée, la cohérence des méthodes comptables est essentielle selon le CRFL et la FRS 102. En plus, l'information financière doit être complète, neutre et exempte d'erreurs dans le cadre de la fidélité, la fiabilité et l'exhaustivité à fin de ne pas influencer les décisions économiques des utilisateurs.

Dans le contexte des principes généraux de l'information financière, le CRFL et la FRS 102 comportent la continuité d'exploitation, la méthode de la comptabilité d'exercice (la méthode

de la comptabilité d'engagement), le principe de prudence, l'importance relative, la compensation, la fréquence de l'information financière, les informations comparatives, l'importance relative et regroupement et la permanence de la présentation.

Dans le contexte de la FRS 102, cette norme demande le reporting d'un état de la situation financière (un bilan), un compte de résultat, un état du résultat global, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes aux états financiers (FRC 2015b, p. 39). Mais, si les seules variations des capitaux propres dépendent du résultat net, du paiement de dividendes, des corrections d'erreurs d'une période précédente et de changements de méthode comptable, l'entité peut présenter un seul 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 (FRC 2015b, p. 40).

Par contre, le CRFL nécessite, au moins, le reporting d'un état de la situation financière (un bilan), un compte de résultat, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes aux états financiers (KGK 2016, p. 4). Cette norme ne demande pas explicitement le reporting d'un état du résultat global en comparaison avec la norme IAS 1 (IASB 2016b, p. 3). En plus, il n'y a pas de méthode comptable pour préparer un seul compte de résultat et des résultats non distribués dans le cadre des situations mentionnées ci-dessus.

Dans ce contexte, on peut dire que les états financiers du CFRL reflète une perspective nationale mais les états financiers de la FRS 102 a une perspective internationale.

Le CRFL et la FRS 102 présentent séparément les actifs courants et non-courants et les passifs courants et non-courants dans l'état de la situation financière.

La pratique de la Turquie classifie les actifs et passifs en commerçant par les actifs et passifs courants mais la pratique du Royaume-Uni présente les actifs et passifs en commençant par les actifs et passifs non-courants.

Le CRFL adopte le reporting d'un compte de résultat par fonction de charges sous l'influence du premier communiqué de la comptabilité en Turquie en comparaison avec la norme IAS 1 (IASB 2016b, p. 17) mais la FRS 102 permet de faire le reporting d'un compte de résultat par fonction de charges ou par nature de charges (KGK 2016, p. 13 ; FRC 2015b, p. 50).

6.2.2 Tableaux des flux de trésorerie

Le CRFL et la FRS 102 réglementent la présentation du tableau des flux de trésorerie en classifiant les flux de trésorerie dans le contexte des activités opérationnelles, des activités d'investissement et des activités de financement. En plus, ces deux réglementaires permettent la présentation des activités opérationnelles selon la méthode directe et indirecte en conformité avec la pratique de l'IAS 7 (KGK 2016, p. 16 ; FRC 2015b, p. 56 ; IASB 2016d, p. 4).

Dans le contexte des intérêts et dividendes versés, des intérêts et dividendes reçus, le CRFL les classifie dans les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles. Mais il permet de classifier des intérêts et dividendes versés dans les flux de trésorerie provenant des activités de financement et des intérêts et dividendes reçus dans les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement. La FRS 102 et le CRFL sont en conformité avec la pratique l'IAS 7 (IASB 2016d, p. 6).

6.2.3 Méthodes comptables, estimations et erreur

Bien que le CRFL et la FRS 102 soient basés sur l'IFRS pour les PME, on ne peut pas déclarer que les états financiers ont été préparés en conformité avec l'IFRS pour les PME parce que le CRFL et la FRS 102 possèdent des méthodes comptables similaires et différentes en comparaison avec l'IFRS pour les PME. Donc, on peut dire que la réglementation utilisée pour le reporting financier détermine la conformité des états financiers á cette norme (KGK 2016, p. 171 ; FRC 2015b, p. 37).

6.2.4 Produits des activités ordinaires

Selon le CRFL, une entité doit évaluer les produits des ventes au montant de la contrepartie reçue ou à recevoir (KGK 2016, p. 33). A cause de cela, le CRFL ne considère pas la juste valeur. Si la collection du montant du produit des ventes est différée dans le contexte d'une transaction du financement, le CRFL ne calcule pas la valeur actuelle and comptabilise le montant de la contrepartie à recevoir sur le montant nominal de la contrepartie. A cause de cela, le produit d'intérêt (la différence entre la valeur actuelle et le montant nominal de la contrepartie) est inclut dans le montant du produit des ventes quand les ventes réalisent. C'est une réflexion du plan comptable général Turc (Akdoğan et Sevilengül 2007, p. 571).

Dans le contexte de la norme FRS 102, par contre, une entité doit évaluer les produits des ventes à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Si le produit d'une vente constitue une transaction de financement, il faut que l'entité calcule la valeur actuelle du produit de cette vente pour comptabiliser la juste valeur de la contrepartie quand la vente réalise. A cause de cela, la différence entre la valeur actuelle et le montant nominal de la contrepartie doit être comptabilisé séparément en produits d'intérêt différé à la comptabilisation initiale et en produits d'intérêt pendant la période du financement (FRC 2015b, p. 174-175). Cette comptabilisation est en conformité avec la pratique internationale de l'IAS 18 (IASB 2016e, p. 2)

La méthode du pourcentage d'avancement est utilisée pour comptabiliser le produit des activités ordinaires découlant de prestations de services et de contrats de construction dans le contexte du CRFL et de la norme FRS 102 en conformité avec la pratique internationale (KGK 2016, p. 38 ; FRC 2015b, p. 177 ; IASB 2016e, p. 4).

6.2.5 Stocks

Selon le CRFL, si une entité achète des stocks à condition que le paiement soit différé, le prix d'achat des stocks et le montant du paiement différé incluent un élément de financement. C'est-à-dire que le CRFL ajoute une charge d'intérêt au coût des stocks et ne calcule pas la valeur actuelle du prix d'achat des stocks pendant la comptabilisation initiale (KGK 2016, p. 41). On peut dire que c'est une réflexion de la loi procédurale de la taxe (Akdoğan et Sevilengül 2007, p. 155).

Par contre, la FRS 102 calcule la valeur actuelle du prix d'achats des stocks and comptabilise la différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant du paiement différé comme une charge d'intérêt sur la période du financement et n'est pas ajoutée au coût des stocks si les stocks ne sont pas des actifs qualifiés et á cause de cela l'entité n'adopte pas la capitalisation des coûts d'emprunt pour ces stocks (FRC 2015b, p.

115). Cette méthode comptable est en conformité avec les normes IAS 2 et IAS 23 (IASB 2016c, p. 3 ; 2016l, p. 2)

Dans le contexte de l'affectation des frais généraux de production, le CRFL a deux choix de méthodes comptables. Il considère la méthode du coût normal (capacité normale) ou méthode du coût complet (KGK 2016, p. 42). La méthode du coût complet est une réflexion de la loi procédurale de la taxe (Bahadır et al. 2016, p.10 ; Özerhan 2016, p. 312). Par contre, la FRS 102 adopte seulement la méthode du coût normal en conformité avec la pratique internationale (FRC 2015b, p. 115 ; IASB 2016c, p. 3).

Les méthodes de détermination du coût continent la méthode d'une identification spécifique, la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS - FIFO) ou celle du coût moyen pondéré (WA) selon le CRFL et la FRS 102 (FRC 2015b, p. 117 ; KGK 2016, p. 44). En plus, ces deux réglementations ne permettent pas d'utiliser la méthode du dernier entré - premier sorti (DEPS - LIFO) en comparaison avec la directive de l'UE (UE 2013, p. 34).

Au point de vue de l'évaluation de stocks à la date de clôture de l'état de la situation financière, ces deux réglementations nécessitent que les stocks soient évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation (KGK 2016, p. 41 ; FRC 2016b, p. 114) en conformité avec la pratique de l'IAS 2 (IASB 2016c, p. 2). Dans ce contexte, la valeur nette de réalisation constitue le prix de vente estimé diminué des coûts pour l'achèvement et des coûts de la vente. Par contre, la directive de l'UE offre principalement la valeur inférieure du marché pour l'évaluation et elle permet une autre valeur inférieure qui doit être attribuée à la date de clôture du bilan pour l'évaluation dans des circonstances particulières (UE 2013, p. 33).

Donc, on peut dire que la valeur nette de réalisation ne reflète pas la valeur inférieure du marché parce que la valeur inferieure du marché est un prix inferieure du coût d'origine du stock où un acheteur disposé à payer est prêt à payer (Stolowy et Lebas, 2006). A cause de cela, la valeur nette de réalisation peut être acceptée une autre valeur inferieure pour parler de la conformité du CRFL et de la FRS 102 á la directive de l'UE.

6.2.6 Activités agricoles

Selon le CRFL et la FRS 102, il y a deux choix de méthodes comptables pour évaluer les actifs biologiques : (1) un actif biologique est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture ; (2) l'entité doit utiliser le modèle du coût si la juste valeur n'est pas facilement déterminable sans coût ou effort excessif dans le contexte du CRFL et n'est pas déterminable de façon fiable dans le contexte de la FRS 102 (KGK 2016, p. 48; FRC 2015b, p. 237). Tous les deux pratiques sont essentiellement en conformité avec la norme IAS 41 (IASB 2016f, p. 3).

6.2.7 Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

Selon le CRFL et la FRS 102, la présentation des participations dans des entreprises associées et des coentreprises dans les états financiers consolidés des entités mères est possible en utilisant seulement la méthode de la mise en équivalence (KGK 2016, p. 68 ; FRC 2015b, p.118-123). C'est une réflexion de la directive de l'UE (UE 2013, p. 23). En plus, l'influence notable pour des entreprises associées et le control conjoint pour des coentreprises sont nécessaire pour utiliser cette méthode comptable. Même si la directive de l'UE permet la

consolidation proportionnelle pour les coentreprises, ces deux réglementaires n'ont pas choisi cette méthode comptable pour être en conformité avec la pratique internationale de IAS 28 (UE 2013, p. 44 ; IASB 2016h, p. 2).

En plus, les participations dans des entreprises associées et des coentreprises dans les états financiers individuels des entités mères sont représentées par le model du coût (au coût diminué de la dépréciation) dépendant du coût minoré du cumul des pertes de valeur par rapport au CRFL (KGK 2016, p. 68-77).

Par contre, FRS 102 offre plusieurs méthodes comptables pour la présentation des participations dans des entreprises associées et des coentreprises dans les états financiers individuels des entités mères (FRC 2015b, 118-123): (1) le model du coût dépendant du coût minoré du cumul des pertes de valeur ; (2) le model de la juste valeur dépendant les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat global (3) le model de la juste valeur dépendant les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat net.

Tous les deux réglementations sont généralement en conformité avec la norme IAS 27 (IASB 2016g, p. 2).

6.2.8 Immobilisations corporelles, immeuble de placement et immobilisations incorporelles

Le coût d'une immobilisation corporelle, incorporelle et un immeuble de placement est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation. Si le paiement est différé, le CRFL ne calcule pas la valeur actuelle de tous les paiements futurs (KGK 2016, p. 80). A cause de cela, le coût d'une immobilisation corporelle inclut les charges financières différées. Par contre, selon la FRS 102, il faut que la valeur actuelle de tous les paiements futurs soit calculée pour déterminer le coût et même les charges financières différées doivent être comptabilisées séparément de la valeur actuelle (FRC 2015b, p. 130).

Dans le domaine des immobilisations corporelles, le CRFL et la FRS 102 offrent deux choix de méthodes comptables pour l'évaluation des immobilisations corporelles après comptabilisation : (1) modèle du coût ; (2) modèle de la réévaluation (KGK 2016, p. 81 ; FRC 2015b, p. 131) en conformité avec la norme IAS 16 (IASB 2016i, p. 5). La directive de l'UE aussi permet la réévaluation (UE 2013, p. 30). En plus, la réévaluation doit être réalisée par des évaluateurs professionnels qualifiés. La permission assurée pour préférer le model de la réévaluation est une réflexion de la directive de l'UE et même la réévaluation est une méthode comptable ancienne (FRS 15) du Royaume-Uni en comparaison avec la Turquie (UE 2013, p. 30; Öztürk 2016, p. 76).

Dans le contexte des immeubles de placement, un immeuble de placement est un nouveau classement dans les actifs non-courants pour le system comptable Turc, parce que les immeubles de placement étaient classifiés dans les immobilisations corporelles. Par contre, un classement d'un immeuble de placement est une ancienne pratique comptable (SSAP 19) dans le system comptable du Royaume-Uni (Öztürk 2009).

Pour l'évaluation des immeubles de placement après comptabilisation, le CRFL et la FRS 102 offrent deux choix de méthodes comptables: (1) modèle du coût ; (2) modèle de la juste valeur. En même temps, la directive de l'UE permet la juste valeur pour les actifs autres que les instruments financiers par référence à la juste valeur (UE 2013, p. 31). Selon tous les deux réglementaires, si la juste valeur est déterminée sans coût ou effort excessif dans le contexte

du CFRL et de façon fiable sans coût ou effort excessif dans le contexte de la norme FRS 102, le modèle de la juste valeur peut être préféré (KGK 2016, p. 86 ; FRC 2015b, p. 127).

Tous les deux réglementations sont essentiellement en conformité avec la norme IAS 40 (IASB 2016k, p. 4).

Pour évaluer les immobilisations incorporelles, le CRFL utilise le model du coût pour évaluer ces actifs á la date de clôture. Par contre, la FRS 102 offre deux choix de méthodes comptables pour l'évaluation des immobilisations incorporelles après la comptabilisation initiale: (1) modèle du coût ; (2) modèle de la réévaluation (KGK 2016, p. 93 ; FRC 2015b, p. 139). Le CRFL adopte une approche conservative en comparaison avec la FRS 102 mais il est partiellement en conformité avec la norme IAS 38 (IASB 2016j, p. 11).

6.2.9 Coûts d'emprunt

La directive de l'UE déclare que les États membres peuvent autoriser ou imposer l'inclusion dans le coût de revient des intérêts sur les capitaux empruntés pour financer la fabrication d'éléments de l'actif immobilisé ou de l'actif circulant, dans la mesure où ces intérêts concernent la période de fabrication (UE 2013, p. 33).

Dans le contexte de la comptabilisation des coûts d'emprunt, le CRFL a une méthode comptable en conformité avec la directive de l'UE. Mais, cette méthode comptable n'est pas complètement en conformité avec la pratique internationale de l'IAS 23 parce que même si elle impose l'inclusion des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production des actifs, comme un élément du coût des actifs, elle n'appelle pas et ne définie pas un actif qualifié qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu (IASB 2016l, p. 1-2). Cette longue période dépende de la durée supérieure à 12 mois.

Le CRFL présente deux méthodes comptables au point de vue de l'inclusion des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production des actifs, comme un élément du coût des actifs.

Dans le contexte des stocks, il faut que les entités inscrivent les coûts d'emprunt aux stocks qui exigent une longue période de construction ou de préparation avant de pouvoir être vendu dans les conditions normales á condition que les entités obtiennent du crédit bancaire pour financer la construction ou la préparation des stocks (KGK 2016, p. 43). Même si cette méthode comptable ne parle pas de stocks comme des actifs qualifiés explicitement, elle mentionne implicitement. On peut dire que cette méthode comptable est en conformité avec la pratique internationale (IASB 2016l, p. 1-2).

Par contre, la méthode comptable des coûts d'emprunt dans le contexte des immobilisations corporelles, incorporelles et des immeubles de placement est différente de celle des stocks (KGK 2016, p. 80). C'est-á-dire que les entités doivent inscrire les coûts d'emprunt aux immobilisations corporelles, incorporelles et aux immeubles de placement indépendamment de la période de l'acquisition, de construction ou de préparation de ces actifs avant de pouvoir être utilisé á condition que les entités obtiennent du crédit bancaire pour financer l'acquisition, la construction ou la préparation de ces actifs. Donc, cette méthode comptable ne considère pas une longue période de l'acquisition, de construction ou de préparation pour

ces actifs et reflète l'influence de la loi procédurale de la taxe (Akdoğan et Sevilengül 1999, p. 234).

Les entités doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les engagent.

Dans le contexte de la comptabilisation des coûts d'emprunt, la FRS 102 a deux méthodes comptables en conformité avec la directive de l'UE et montre l'influence de la pratique internationale.

D'un part, la FRS 102 permet la capitalisation des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production des stocks, des immobilisations corporelles, incorporelles et des immeubles de placement qui exigent une longue période de l'acquisition, la construction et la préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu, comme un élément du coût de ces actifs (FRC 2015b, p. 189). A cause de la longue période, ces actifs sont nommés des actifs qualifiés dans la FRS 102. En plus, une longue période dépende de la durée supérieure à 12 mois.

Les entités doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les engagent.

D'autre part, la FRS 102 permet les entités de comptabiliser tous les coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les engagent.

6.2.10 Etats financiers consolidés

Pour préparer des états financiers consolidés, la directive de l'UE nécessite que la société mère établisse une relation avec ses filiales dans le contexte de l'influence dominante (UE 2013, p. 40). Par contre, l'influence dominante a été remplacée par le principe du control selon le CRFL et la FRS 102 en conformité avec la norme IFRS 10 (KGK 2016, p. 138 ; FRC 2015b, p. 62 ; IASB 2016m, p. 2). La consolidation des actifs et des passifs de la société mère et ses filiales est réalisée ligne par ligne et intégralement.

Le CRFL nécessite les grandes entités de préparer des états financiers consolidés même si la directive de l'UE considère la taille des groupes composés d'une société mère et d'entreprises filiales (KGK 2016, p. 141; UE 2013, p. 28). Les entités qui préparent des états financiers consolidés ont des notes supplementaires aux états financiers consolidés (KGK 2016, p. 183).

La norme FRS 102 nécessite qu'une société mère doive présenter des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses participations dans des filiales sauf quelque autorisation ou imposition (FRC 2016b, p. 61).

6.2.11 Impôt sur le résultat

Dans le cadre de la comptabilisation des actifs et passifs d'impôt différé, le CRFL préfère la méthode des différences temporaires á la place d'adopter la pratique internationale (IAS 12) de « la méthode des différences temporelles » bien que l'impôt différé soit un actif et passif nouveau dans le bilan en Turquie (KGK 2016, p. 150 ; IASB 2016n, p. 4). En revanche, puis que la méthode des différences temporaires (FRS 19) est une ancienne méthode comptable du Royaume-Uni, la FRS 102 adopte cette méthode comme une tradition en comptabilité de ce pays (FRC 2015b, p. 216 ; Collings 2015, p. 183).

6.2.12 Notes aux états financiers

Le CRFL a des notes aux états financiers pour toutes les entités qui l'utilisent pour le reporting financier. En dépendant de la contrainte de la taille, des grandes entités ont des notes supplémentaires aux états financiers. Par exemple, il faut que les grandes entités déclarent les relations avec les parties liées et le chiffre d'affaires, net des secteurs opérationnels et des secteurs géographiques.

Par contre, la FRS 102 a des notes aux entités financiers pour toutes les entités qui l'utilisent pour le reporting financier. Les notes aux états financiers ne sont pas classifiées dans le contexte de la taille des entités. Chaque section de la FRS 102 déclare les notes nécessaires pour le reporting financier.

7 Conclusions, limites et suggestions pour des recherches futures

Le CRFL et la norme FRS 102 dépendent de la directive de l'UE qui est un dénominateur commun pour ces deux réglementations. A cause de cela, elles sont conformes à cette directive. Par contre, même si c'est le cas, le CRFL de la Turquie et la FRS 102 du Royaume-Uni ont des différences entre eux-mêmes.

Dans le contexte du reporting financier, le CRFL de la Turquie a deux facettes importantes sous l'influence du droit procédural de la taxe particulièrement au point de vue de la comptabilisation des produits des ventes et des coûts d'emprunt. C'est une contradiction pour arriver au but de préparer des états financiers comparables. Malheureusement, cette situation détruit la transformation vers le reporting financier pour les décisions économiques des utilisateurs externes de l'information financière à la place du reporting de la taxe.

Par contre, la FRS 102 du Royaume-Uni constitue une base pour les entités qui n'ont pas responsabilité publique et adopte les méthodes anciennes comptables du pays si c'est possible mais ne détruit pas la philosophie du reporting financier dans le domaine de la situation, performance et des flux de trésorerie des entités pour les décisions économiques des utilisateurs externes de l'information financière.

Finalement, la norme d'information financière de la Turquie est plus conservative que la norme d'information financière du Royaume-Uni dans le cadre de l'adoption des pratiques internationales déjà mentionnées ci-dessus même si on a constaté l'influence des pratiques internationales sur les deux réglementations.

Cette recherche ne parle pas de toutes les sections des deux règlements. Ça constitue la limite de cette recherche.

Apres avoir terminé cette recherche, la comparaison entre la Section 23 Information Financière Intermédiaire du CRFL et la norme FRS 104 peuvent être réalisée pour mettre les différences en lumière. En plus, les chercheurs peuvent examiner la FRS 102 Section 1A pour les petites entités et la FRS 105 pour les micro-entités pour créer une version du CRFL pour les micros et petites entités Turques.

Bibliographie

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (1999). Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması [Plan comptable général Turc en conformité avec les normes comptables Turques]. 9ème édition. Ankara : Gazi Kitabevi

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007). Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması [Plan comptable général Turc en conformité avec les normes comptables Turques]. 12ème édition. Ankara : Gazi Kitabevi

Bahadır, O., Demir, V., Öncel, A. G. (2016). IFRS implementation in Turkey: benefits and challenges. *Accounting & Management Information Systems*, 15(1): 5-26

Balsarı, C. K., Varan, S. (2014). IFRS implementation and studies in Turkey. *Accounting and Managemen Information Systems* 13(2): 373-399

Collings, S. (2015). Interpretation and application of UK GAAP: For accounting periods commencing on or After 1 January 2015. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd

Demir, V., Bahadır, O. (2014). Yeni Avrupa Birliği yönergesi (2013/34 EU) kapsamında bireysel finansal tablolar [Etats financiers individuels dans le contexte de la nouvelle directive de l'UE (2013/34 EU)]. *Mali Çözüm Dergisi* [Financial Analysis] 24(121): 13-33.

Demir, V., Gür, E. (2016). Avrupa Birliği muhasebe yönergesi (2013/34) ve UFRS, US GAAP, Alman GAAP karşılaştırması kapsamında Türkiye'deki muhasebe uygulamaları [Les practices de la comptabilité en Turquie dans le contexte de la comparaison de la directive comptabilité de l'UE et de l'IFRS, US GAAP et German GAAP]. *Muhasebe ve Denetime Bakış* [Perspectives in Accounting and Auditing] 49: 69-88

Doupnik, T., Perera, H. (2009). *International accounting*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

FRC. (2015a). Overview of the financial reporting framework. Londres: Financial Reporting Council.

FRC. (2015b). FRS 102 The financial reporting standard applicable in the UK and Republic of Ireland. Londres: Financial Reporting Council.

FRC. (2015c). FRS 104 Interim financial reporting. Londres: Financial Reporting Council.

IASB. (2009a). Norme internationale d'information financière (IFRS) pour les petites et moyennes entités (PME). Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2009b). Base des conclusions - Norme internationale d'information financière (IFRS) pour les petites et moyennes entités (PME). Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016a). Cadre conceptuel de l'information financière. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016b). Norme comptable internationale IAS 1 Présentation des états financiers. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016c). Norme comptable internationale IAS 2 Stocks. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016d). Norme comptable internationale IAS 7 Tableau des flux de trésorerie. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016e). Norme comptable internationale IAS 18 Produits des activités ordinaires. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016f). Norme comptable internationale IAS 41 Agriculture. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016g). Norme comptable internationale IAS 27 États financiers individuels. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016h). Norme comptable internationale IAS 28 Participations dans des entreprises associées et des coentreprises. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016i). Norme comptable internationale IAS 16 Immobilisations corporelles. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016j). Norme comptable internationale IAS 38 Immobilisations incorporelles. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016k). Norme comptable internationale IAS 40 Immeubles de placement. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016l). Norme comptable internationale IAS 23 Coûts d'emprunt. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016m). Norme internationale d'information financière IFRS 10 États financiers consolidés. Londres: International Accounting Standards Board.

IASB. (2016n). Norme comptable internationale IAS 12 Impôts sur le résultat. Londres: International Accounting Standards Board.

KGK. (2014). Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanacak ilave hususlar [Méthodes comptables supplementaires si les entités sont assujetties á l'audit externe financier mais ne préfèrent pas l'IFRS pour préparer les états financiers]. Ankara: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

KGK. (2015a) Türk ticaret kanununa göre finansal raporlama [Reporting financier dans le contexte du droit commercial Turc]. Ankara: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

KGK. (2015b). Yerel finansal raporlama çerçevesi taslağı [L'exposé-sondage du cadre du reporting financier local]. 1ière edition Ankara: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KGK. (2016). Yerel finansal raporlama çerçevesi taslağı [L'exposé-sondage du cadre du reporting financier local]. 2ième edition Ankara: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *ABACUS* 34(2):162-187.

Nobes, C., Parker, R. (1991). *Comparative international accounting*. 3ème édition. Hertfordshire: Prentice-Hall.

Özerhan, Y. (2016). Yerel finansal raporlama çerçevesi taslağındaki ölçümleme esasları üzerine bir değerlendirme [An assesment of measurement basis in the draft framework of local financial reporting]. *Muhasebe Bilim Dünyası* [World of Accounting Science]. 18(2): 307-336.

Öztürk, C. (2009). Yerel ve uluslararası muhasebede yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı ve UMS 40'ın Türkiye muhasebe sistemine yansımaları [Le concept d'un immeuble de placement dans le cadre de la comptabilite locale et internationale et la réflexion de l'IAS 40 sur le system comptable Turc]. *Mali Çözüm Dergisi* [Financial Analysis] 19(96): 197-128.

Öztürk, C. (2015). Avustralya'daki kademeli finansal raporlamanın yeni çerçevesi ve Türkiye'deki kademeli finansal raporlama için bir öneri [Le nouveau cadre du reporting financier différentiel en Australie et une proposition pour le reporting financier différentiel en Turquie]. *Muhasebe Bilim Dünyası* [World of Accounting Science] 17 (3): 467-496.

Öztürk, C. (2016). Halka açık olmayan işletmelerce uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde KOBİ'ler için UFRS ile Avrupa Birliği yönergesinin, İngiltere, Kanada ve Türkiye uygulamalarının karşılaştırılması [Une analyse de l'IFRS pour les PME en comparaison avec les practiques du Royaume-Uni, Canada et de la Turquie dans le contexte des normes comptables et d'information financière pour les entités á capital fermé]. Ankara: Gazi Kitabevi.

Stolowy, H., & Lebas, M. (2006). Financial accounting and reporting: a global perspective. Cengage Learning EMEA.

Şımga-Muğan, C. (1995). Accounting in Turkey. *European Accounting Review* 4(2): 351-371

TÜRMOB. (2014). *Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri* [Communiqués généraux sur le system comptable Turc]. Ankara: Mu-den A.Ş.

UE. (2013). Directive 2013/34/UE du Parlement Européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil. Bruxelles : Parlement Européen et Conseil