



NOTES SUR LES NORMES IFRS

1. INTRODUCTION

Les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) ont été imposées par la réglementation européenne.

Comptes consolidés - Depuis le 1^{er} janvier 2005, les sociétés de l'Union européenne, dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé doivent établir et publier leurs comptes consolidés selon les IFRS. Depuis le 1^{er} janvier 2007, cette obligation incombe également aux sociétés dont seuls les titres de créances sont admis aux négociations sur un marché réglementé (règl CE 1606/2002 du 19 juillet 2002). En France, les autres sociétés peuvent également, sur option, établir leurs comptes consolidés selon le référentiel comptable international (c. com. art. L. 233-24).

Comptes individuels - Les sociétés françaises ne peuvent présenter leurs comptes sociaux selon les IFRS. C'est par la voie de la convergence du PCG que les dispositions du référentiel comptable international entrent peu à peu dans le droit comptable français, tel est le cas en ce qui concerne les actifs et leurs modalités d'amortissement et de dépréciation ainsi que les provisions. Signalons, cependant, qu'il existe encore des différences notables, notamment en matière de traitement des contrats de crédit-bail et de location-financement ou de frais d'établissement.

2. LES PRINCIPALES MODIFICATIONS COMPTABLES APPORTEES PAR LES NORMES IFRS

a) Principes de comptabilisation :

- i. Principe de la prédominance de la substance sur l'apparence (Substance over form) en retraitant par exemple les contrats de location financière, la consolidation des entités ad hoc.
- ii. Le principe de rattachement des charges aux produits ne doit pas conduire à comptabiliser des éléments ne correspondant pas à la définition d'un actif ou d'un passif (Frais de démarrage, charges différées, frais de recherche)
- iii. L'actualisation des provisions, des flux futurs de trésorerie
- iv. Une définition plus stricte des actifs fondée sur la notion d'avantage économique futur.
- v. La possibilité de comptabiliser certaines plus values latentes (sur les actifs financiers ou les immeubles)
- vi. Une information plus importante dans l'annexe des comptes en particulier concernant l'information sectorielle (par secteur d'activité, par zone géographique).

b) Principales divergences :

i. Au bilan

- Distinction à l'actif et au passif des actifs et passifs courant et non courant, ou en fonction de la liquidité des éléments.
- Introduction d'un résultat total (comprehensive income) regroupant les éléments comptabilisés en résultat et les écarts d'évaluation des éléments d'actifs et de passif.
- La comptabilisation obligatoire des actifs et passifs d'impôts différés
- Une définition des immobilisations incorporelles plus précise
- La réévaluation des actifs possibles à leur juste valeur
- La comptabilisation obligatoire à l'actif des frais de développement et en charge des frais de recherche (plus de souplesse en norme française)
- La consolidation des contrats de crédit-bail et de location financière ce qui conduit à la comptabilisation d'une immobilisation et d'un emprunt pour chaque contrat.
- La comptabilisation obligatoire des engagements liés au départ à la retraite des salariés.
- La comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers

- L'interdiction de l'amortissement des Goodwill et leur évaluation annuelle avec un test de parité (impairment test).
- Le délai d'affectation du Goodwill réduit à 12 mois à compter de la date d'acquisition contre 24 mois en normes françaises.

ii. Au compte de résultat

- Suppression de la notion de résultat exceptionnel et définition très restrictive d'un résultat extraordinaire (conséquence d'un événement exceptionnel du type catastrophe naturelle ou expropriation).
- Définition d'un résultat opérationnel (Avant charges financière, impôt, et quote-part des entreprises associées), d'un résultat des activités ordinaires, les éléments extraordinaires, les intérêts minoritaires, et le résultat net de l'exercice.

3. NORME A L'ATTENTION DES PME

L'IASB a publié une norme à l'intention des PME [IFRS for Small and Medium Entities (SMEs), juillet 2009]. Cette démarche s'inscrivait dans l'évolution économique actuelle, avec une mondialisation des affaires et la nécessité d'harmoniser le langage comptable tant pour les grandes entreprises que pour les entités de taille plus modeste.

Suite à la publication de ce référentiel, la Commission européenne a décidé en juillet 2009 suspendre son processus de refonte des 4e et 7e directives qui visait à simplifier les obligations comptables de cette catégorie d'entreprises afin de consulter l'ensemble des états membres sur l'utilisation et la généralisation de cette norme. À ce titre, le groupe chargé de la mise en œuvre de ce référentiel (le SME Implementation Group) a lancé une consultation jusqu'au 30 novembre 2012, sous forme de questions/réponses, afin de recueillir les avis des utilisateurs en vue de proposer les amendements nécessaires à IFRS PME.

L'IASB vient de proposer un échéancier afin de permettre aux intéressés de mieux suivre le processus d'évolution de la norme. Ainsi, l'année 2013 sera consacrée aux recommandations du SMEIG en vue de permettre à l'IASB de publier un exposé-sondage. L'analyse des réponses par le SMEIG, suite à la consultation sur l'exposé-sondage, permettra à l'IASB de publier la version révisée d'IFRS PME pour la fin de l'année 2013 ou au plus tard au 1er semestre 2014.

Il est prévu une application de cette norme révisée pour 2015.

Signalons qu'au niveau de l'Europe, l'adoption d'IFRS PME n'est pas prévue pour l'instant, elle ne figure d'ailleurs pas dans le projet de révision des directives comptables. Une proposition de directive comptable européenne a été publiée le 25 octobre 2011 (directive 2011/0308 remplaçant le 4ème et la 7ème directives) mais n'envisage ni l'adoption d'IFRS pour les PME, ni même une option pour cette adoption laissée aux états membres.

4. EVOLUTION DES NORMES IFRS

L'IASB a publié en 2011 un nombre important de nouvelles normes et d'amendements à des normes existantes. La plupart de ces textes entrent en vigueur après 2012 et ne peuvent pas, en général, être appliqués par anticipation, à défaut d'approbation suffisamment tôt de la part de l'Union européenne.

Parmi eux, il convient de signaler :

- la réorganisation des normes sur la consolidation des comptes, à l'exception de la norme IFRS 3, devenue obligatoire en 2010 ;
- les nombreuses modifications apportées à la norme IAS 19 sur les avantages au personnel.

Les thèmes centraux des nouvelles normes sur la consolidation (IFRS 10, 11 et 12) concernent la définition du contrôle et les techniques liées à l'intégration globale pour IFRS 10, les partenariats pour IFRS 11 et l'information en annexe pour IFRS 12. Ces trois normes doivent entrer en vigueur dans les comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013. Toutefois, l'Union européenne a indiqué qu'elle prévoyait de reporter d'un an cette date.

4.1. IAS 12 :

La modification à la norme IAS 12 se situe dans le contexte de l'évaluation à la juste valeur des immeubles de placement (option offerte par la norme IAS 40). Selon IAS 12, l'évaluation des impôts différés dépend de la manière dont l'entité prévoit de récupérer un actif, en l'utilisant ou en le cédant. Certains estiment que l'utilisation de la juste valeur rend la détermination du mode de récupération de l'actif plus subjective et arbitraire.

L'amendement introduit, à titre pratique, une présomption selon laquelle tout immeuble de placement évalué à la juste valeur est supposé être récupéré entièrement par sa vente. Cette présomption est remise en cause lorsque le modèle économique du détenteur du bien est de consommer les avantages économiques de celui-ci au fil du temps et non grâce à une vente.

4.2. IFRS 10 :

La norme IFRS 10 fixe les règles d'établissement des comptes consolidés d'entités qui disposent du contrôle d'une ou de plusieurs autres entités.

La norme prévoit l'obligation d'établir des comptes consolidés pour une entité contrôlant une ou plusieurs entités.

Toutefois, elle contient une exception lorsque l'entité qui en contrôle une autre a elle-même une entité mère ultime ou intermédiaire qui prépare des comptes consolidés conformes aux normes IFRS et mis à la disposition du public. Cette exception est subordonnée à ce que les autres propriétaires de l'entité soient informés de cette absence de comptes consolidés et ne s'y opposent pas, et à ce que l'entité exemptée n'ait pas émis de titres cotés ou ne soit pas en voie d'obtenir une cotation de ses titres.

La norme IFRS 10 définit le concept de contrôle sur une entité et prévoit que toute entité contrôlée est intégrée globalement. Enfin, elle contient les techniques devant être appliquées pour procéder à l'intégration globale.

4.3. La norme IFRS 11 sur les partenariats

Souvent présentée comme la norme mettant un terme à l'intégration proportionnelle, la norme IFRS 11 a un objet plus large puisqu'elle englobe dans son champ la comptabilisation de tout type de partenariats dans les comptes consolidés et dans les comptes individuels. Publiée en même temps que les normes IFRS 10 et IFRS 12 en mai 2011 et applicable au 1er janvier 2013, elle n'a pas encore été adoptée par l'Union européenne. Son application en Europe pourrait être reportée au 1er janvier 2014.

Le partenariat est défini comme un accord sur lequel deux ou plusieurs participants disposent d'un contrôle conjoint. Le partenariat implique que les parties sont liées par les clauses du contrat et que deux ou plusieurs des parties à l'accord disposent du contrôle conjoint.

La forme de l'accord importe peu : ce peut être un écrit, tel qu'un contrat ou un compte rendu d'entretien. Lorsque le partenariat prend la forme d'une entité, il est alors défini dans les statuts de l'entité.

Le partenariat contient notamment des dispositions sur :

- l'objet, l'activité et la durée du partenariat ;
- la manière dont les membres de l'organe de direction sont désignés ;
- le mode de prise de décision, les points sur lesquels des décisions sont nécessaires, les droits de vote, les règles de majorité. C'est le mode de prise de décision qui établit le contrôle conjoint ;
- le capital ou apports requis ;
- la manière dont les participants partagent entre eux les actifs, les dettes, les produits et les charges, ainsi que les résultats provenant du partenariat.

4.4. Nouvelle version de la norme IAS 19

La norme IAS 19 sur les avantages au personnel, dans sa version publiée en juin 2011 par l'IASB, a été revue sur des points importants. Elle reste cependant articulée sur quatre catégories d'avantages,

- les avantages à court terme,
- les avantages postemploi à prestations définies,
- les autres avantages à long terme
- et les avantages consentis du fait de la rupture du contrat de travail.

L'essentiel des changements porte sur les avantages postemploi à prestations définies.

Signalons que cette norme révisée vient d'être adoptée par l'Union européenne.

Cette norme prendra effet dans les comptes des exercices ouverts à partir du 1er janvier 2013 et ses changements auront un effet rétroactif. Pour les entités qui clôturent leurs comptes consolidés le 31 décembre et qui publient un seul exercice comparatif, la rétroactivité implique donc le retraitement des soldes d'ouverture de l'exercice 2012 suivant les dispositions de la nouvelle version. Elle oblige également à revoir les informations comparatives publiées en annexe des états financiers 2013 au titre de l'exercice 2012, puisque la nouvelle version modifie et complète ces informations.

Les principaux changements affectant la comptabilisation des régimes postemploi à prestations définies sont les suivants.

a) Suppression de la méthode du corridor

Le principal changement introduit par la nouvelle version de la norme IAS 19 est l'élimination de la méthode du corridor. En application de l'article 57 nouveau qui détaille les différentes étapes de la comptabilisation des régimes postemploi à prestations définies, l'entité doit désormais :

- déterminer le passif net ou l'actif net provenant du régime à prestations définies ;
- en cas d'actif net, plafonner cet actif au montant qui pourra être récupéré par l'entité ;
- comptabiliser en résultat les diverses composantes de la charge liée au régime, le coût du service au titre de la période, l'effet financier du passif net ou de l'actif net, le coût des services passés et les profits ou pertes liés à des liquidations de régimes ;
- déterminer les variations de la valeur du passif net ou de l'actif net, à comptabiliser en autres éléments du résultat global, comprenant les profits et les pertes actuariels, l'écart relatif aux actifs du régime, les changements liés aux effets du plafonnement de l'actif net.

Cette disposition montre que les écarts actuariels, ainsi que la différence entre le rendement global des actifs du régime sous déduction du produit financier comptabilisé en résultat, sont désormais directement comptabilisés en autres éléments du résultat global. Cette comptabilisation est la seule méthode possible et est effectuée à titre définitif : la norme IAS 19 révisée ne contient aucune disposition sur le recyclage en résultat des éléments comptabilisés en autres éléments du résultat global.

b) Suppression du taux de rendement attendu des actifs

Désormais, la composante financière de la charge liée à un régime à prestations définies se calcule à partir d'un taux unique appliqué à la différence entre le passif du régime et l'actif du régime. Ce taux est celui défini pour actualiser la dette actuarielle. La définition du taux d'actualisation de la dette est la même que celle qui figure dans la version actuelle de la norme IAS 19 : le taux d'actualisation est déterminé par référence au taux des obligations émises par les émetteurs privés de premier rang.

Ainsi, la nouvelle version de la norme IAS 19 met fin à l'utilisation d'un taux de rendement des actifs du régime dont la détermination soulève des difficultés pratiques et peut être parfois considérée comme arbitraire. Par ailleurs, elle aura une conséquence sur la charge comptabilisée en résultat : lorsque le taux de rendement des actifs utilisé actuellement est supérieur au taux d'actualisation de la dette, la nouvelle version entraînera une augmentation de la charge financière nette (diminution du produit financier net) ; si le taux de rendement des actifs est inférieur au taux d'actualisation de la dette, la nouvelle version

entraînera une diminution de la charge financière nette (augmentation du produit financier net).

c) Modification de la comptabilisation du coût des services passés

Une autre modification a trait au coût des services passés. Actuellement, en cas de modification d'un régime à prestations définies ou de mise en place d'un nouveau régime, l'effet du changement ou du nouveau régime, sur la valeur des droits acquis par les participants, est :

- comptabilisé immédiatement en résultat pour la fraction de cet effet définitivement acquise aux participants du régime ;
- étalé sur la durée moyenne d'acquisition définitive des droits complémentaires créés par ces changements, pour la fraction de cet effet non définitivement acquise aux participants.

La nouvelle version de la norme IAS 19 met fin à cette procédure d'étalement ; le coût des services passés est comptabilisé en charge immédiatement pour la totalité de son montant, y compris sa fraction non définitivement acquise. Par ailleurs, les réductions de régimes sont comptabilisées comme le coût des services passés.

d) Les informations à fournir en annexe

Les changements introduits ont un impact sur l'information à fournir relative aux régimes postemploi à prestations définies.

4.2. Les autres évolutions :

Les autres évolutions portent sur :

a) L'IFRS 9

La norme les instruments financiers voit son application repoussée à afin d'appliquer simultanément tous les changements impliqués par la norme. L'Union européenne attend la publication de l'intégralité de la norme pour l'adopter, mais s'y penche désormais de plus près.

b) L'IFRS 13

L'IFRS 13, sur l'évaluation à la juste valeur qui sera applicable dans les comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013 : L'IASB vient de publier une norme destinée à expliciter la notion de juste valeur. Ce document a pour but d'homogénéiser ce mode de valorisation dans le référentiel IFRS et d'aider les préparateurs des comptes lorsque certaines normes imposent (ou permettent) l'évaluation de certains actifs ou passifs à la juste valeur. Cette nouvelle norme - qui entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013 - ne modifie en rien les dispositions de normes existantes quant au recours à la juste valeur. Elle expose une méthodologie de détermination de la juste valeur des actifs, passifs et instruments de capitaux propres ainsi qu'une liste d'informations à fournir dans les notes.

c) L'IFRS 7 et IAS 32

Les textes sur la compensation des actifs et passifs financiers, modifiant les normes IFRS 7 et IAS 32, qui auront une portée plus marquée dans le secteur bancaire que dans les autres entreprises ;

d) L'IFRIC 20

L'interprétation IFRIC 20 sur les coûts de préparation d'un site minier en surface.

e) Le projet sur la reconnaissance des revenus

L'IASB et le FASB ont publié un nouvel exposé-sondage en novembre 2011 afin de présenter les modifications dans un ensemble cohérent. La publication de la norme définitive est reportée en 2013, avec une application prévue pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2015.

f) Le projet sur les contrats de location

Il a fait l'objet de vifs débats entre l'IASB et le FASB. Un nouvel exposé-sondage devrait paraître au quatrième trimestre 2012;

g) Le projet sur les contrats d'assurance

Il fera l'objet d'une nouvelle consultation au second semestre 2012.

5. CONCLUSION

Les textes sont en constantes évolutions : les projets d'améliorations annuelles s'accumulent : les amendements du cycle 2009 – 2011 ont été publiés en mai 2012 et l'exposé-sondage pour le cycle d'amendements 2010 - 2012 a été publié en mai 2012. Un nouvel exposé-sondage au titre des améliorations 2011 - 2013 devrait être publié au cours du troisième trimestre 2012.

Les entreprises de taille plus réduite et dont les titres ne sont pas cotés en bourse, continuent à appliquer le PCG, il s'avère toutefois que les PME sont de plus en plus souvent conduites à opérer à l'international ; elles font également fréquemment appel au marché bancaire pour trouver des financements ou à des actionnaires étrangers. Dans ce contexte, le besoin d'une information comptable homogène, permettant des comparaisons transnationales, se fait de plus en plus sentir mais les évolutions en la matière sont difficiles et longues.