

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.

La Fondation IFRS a publié le 21 mai 2015 des amendements limités de l'IASB à la norme IFRS pour les PME. Cette norme, qui a été développée spécifiquement pour les petites et moyennes entités, a connu un essor remarquable, avec des millions de sociétés qui l'utilisent à travers le monde.

Parmi les 140 pays étudiés par la Fondation IFRS pour évaluer l'adoption au plan mondial des IFRS et de la norme IFRS pour les PME, 72 pays ont confirmé qu'ils exigent ou autorisent la norme IFRS pour les PME et 14 autres pays envisagent actuellement son adoption. La norme IFRS pour les PME est déjà disponible dans 25 langues.

L'IASB a entamé la première revue approfondie de la norme IFRS pour les PME en 2012, avec l'objectif de prendre en compte l'expérience de sa mise en œuvre et de voir s'il y était nécessaire de l'amender. Après avoir largement consulté les parties prenantes, l'IASB a conclu que la norme IFRS pour les PME nécessitait des changements mineurs. En même temps, certains domaines d'amélioration possibles ont été identifiés.

Les changements les plus importants sont les suivants :

- L'autorisation pour les PME de réévaluer leurs immobilisations ; et
- L'alignement sur les IFRS des principales dispositions, en matière de reconnaissance et d'évaluation des impôts différés.

La majorité des amendements clarifie les dispositions existantes ou apporte de nouvelles précisions ("guidance"), plutôt que de changer les dispositions sous-jacentes de la norme. Par conséquent, pour la plupart des PME et des utilisateurs de leurs états financiers, les amendements visent à améliorer la compréhension des dispositions existantes, sans avoir d'effet majeur ni sur les pratiques en matière de reporting financier pour les PME, ni sur leurs états financiers.

Les entités utilisant la norme IFRS pour les PME doivent appliquer les amendements pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017 ou après. Une application anticipée est autorisée si tous les amendements sont appliqués en même temps.

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.

4. EVOLUTION DES NORMES IFRS

L'IASB a publié en 2011 un nombre important de nouvelles normes et d'amendements à des normes existantes. 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.

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.

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 a pris effet dans les comptes des exercices ouverts à partir du 1er janvier 2013 et ses changements ont eu un effet rétroactif. 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 eu un impact sur l'information à fournir relative aux régimes postemploi à prestations définies.

4.5. Les autres évolutions :

Les autres évolutions portent sur :

a) L'IFRS 9

Le 4 mai 2015, l'EFRAG a publié une lettre recommandant provisoirement l'homologation de la norme IFRS 9 Instruments financiers, ainsi qu'une invitation à soumettre ses commentaires.

IFRS 9 remplace la plupart des dispositions de la norme "IAS 39 - Instruments financiers : comptabilisation et évaluation", avec une norme basée sur des principes et moins complexe. IFRS 9 modifie les dispositions relatives à la classification des actifs financiers, recourant à une approche unique pour tous les types d'actifs financiers.

Seuls les prêts basiques sont potentiellement éligibles à l'évaluation au coût amorti et tous les autres actifs financiers sont évalués à la juste valeur. Evaluer tous les instruments de prêts non basiques à la juste valeur a conduit à éliminer les modèles multiples de dépréciation d'IAS 39 et l'élaboration d'un modèle unique basé sur le principe des pertes de crédit attendues, plutôt qu'encourues, conduit à comptabiliser ces pertes plus tôt. Les dispositions relatives à la comptabilité de couverture alignent de façon encore plus étroite la comptabilité de couverture avec les pratiques de gestion de risque.

IFRS 9 entrera en vigueur pour les exercices ouverts à **compter du 1er janvier 2018**, avec une application anticipée autorisée.

b) L'IFRS 14

Le 30 janvier 2014, la Fondation IFRS a publié la norme IFRS 14 « Comptes de report réglementaires ».

L'objectif de cette norme intermédiaire est d'améliorer la comparabilité de l'information financière pour les entités qui exercent des activités à tarifs réglementés.

De nombreux pays ont des secteurs de l'industrie qui sont soumis à la réglementation des tarifs, de sorte que les gouvernements réglementent l'approvisionnement et les prix de certains types d'activité par des entités privées. Il peut s'agir de services publics tels que le gaz, l'électricité et l'eau. La réglementation des tarifs peut avoir un impact significatif sur la date de prise en compte des revenus par une entité ainsi que sur leurs montants.

Les normes IFRS existantes ne fournissent aucune disposition spécifique sur les activités à tarifs réglementés. L'IASB a entrepris un projet visant à examiner les grandes questions en matière de réglementation et prévoit de publier un document à fins de discussion sur ce sujet en 2014. En attendant le résultat de ce projet approfondi sur les activités à tarifs réglementés, l'IASB a décidé d'élaborer la norme IFRS 14 comme une mesure intermédiaire.

En résumé : IFRS 14 permet aux nouveaux adoptants, lorsqu'ils adoptent les normes IFRS, de continuer à reconnaître les montants comptabilisés en application des exigences de leur précédent référentiel comptable en matière de réglementation des tarifs. Toutefois, afin d'améliorer la comparabilité avec les entités qui appliquent déjà les IFRS et ne reconnaissent pas ces montants, la norme exige que l'effet de la réglementation des tarifs soit présenté séparément. Deux exemples illustratifs sont également publiés.

La norme IFRS 14 « Comptes de report réglementaires » entrera **en vigueur le 1er janvier 2016**, avec une application anticipée autorisée.

c) L'IFRS 15

Le principe de base de la nouvelle norme est de comptabiliser le produit pour décrire le transfert de biens ou de services à un client, et ce pour un montant qui reflète le paiement que l'entité s'attend à recevoir en contrepartie de ces biens ou services. La nouvelle norme se traduit également par une amélioration des informations à fournir en annexe, elle fournit un guide d'application pour les transactions qui n'étaient pas complètement traitées précédemment (par exemple, les produits de services et les modifications de contrat) et améliore les dispositions d'application pour les contrats à éléments multiples.

La norme IFRS 15 pose les principes de comptabilisation du chiffre d'affaires relatif aux contrats conclus avec des clients. Sont exclus les contrats qui relèvent de normes spécifiques : les contrats de location, les contrats d'assurance et les instruments financiers.

La norme IFRS 15 remplace IAS 11 « Contrats de construction » et IAS 18 « Produits des activités ordinaires », ainsi que les interprétations correspondantes : IFRIC 13 « Programmes de fidélisation de la clientèle », IFRIC 15 « Accords de construction de biens immobiliers », IFRIC 18 « Transferts d'actifs provenant de clients » et SIC 31 « Produit des activités ordinaires – opérations de troc portant sur des services de publicité ».

IFRS 15 s'applique à compter **du 1er janvier 2017**. Une application anticipée est autorisée.

d) L'IFRS 16

Le 13 janvier 2016, l'IASB a publié la norme IFRS 16 – Contrats de location. IFRS 16 remplace la norme IAS 17, ainsi que les interprétations correspondantes (IFRIC 4, SIC 15 et SIC 27). Elle est non encore homologuée par l'UE.

CHAMP D'APPLICATION

IFRS 16 s'applique à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que :

- les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables,
- les contrats de location d'actifs biologiques dans le champ d'application d'IAS 41,
- les accords de concession de services dans le champ d'application d'IFRIC 12 « Accords de concession de services »,
- les accords de licences dans le champ d'application d'IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients »,
- les accords de licences dans le champ d'application d'IAS 38 « Actifs incorporels » portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

Les contrats de location de moins d'un an et les contrats portant sur des actifs de peu de valeur sont exemptés des obligations posées par IFRS 16.

PRINCIPALES MODIFICATIONS PAR RAPPORT A IAS 17

- Le changement le plus important est que tous les contrats de location seront portés au bilan des preneurs, ce qui donnera une meilleure visibilité de leurs actifs et de leurs passifs.
- IFRS 16 abandonne pour les preneurs la classification des contrats de location en contrats de location simple ou contrats de location-financement, traitant tous les contrats comme des contrats de location-financement.
- Les contrats de location de moins d'un an et les contrats portant sur des actifs de peu de valeur (tels que les ordinateurs personnels) sont exemptés des obligations posées par IFRS 16.

- Une nouvelle définition du contrat de location : « un contrat de location est un contrat, ou une partie d'un contrat, qui confère le droit d'utiliser un actif pour une période donnée moyennant une contrepartie ». Cependant, pour la plupart des contrats, il n'y aura pas de changement (c'est-à-dire que les contrats de location qui existaient selon IAS 17 sont aussi des contrats de location au regard d'IFRS 16).
- IFRS 16 ne modifie pas la comptabilisation des contrats de services. En revanche, elle donne des indications utiles pour distinguer, dans un contrat complexe, la partie "services" de la partie "location".

CONSEQUENCES SUR LE COMPTE DE RESULTAT D'UNE SOCIETE QUI A DES CONTRATS DE LOCATION SIMPLE SIGNIFICATIFS

IFRS 16 change la nature de la charge liée à ces contrats. IFRS 16 remplace la ligne de charges de location unique selon IAS 17, par une charge d'amortissement des actifs loués et une charge d'intérêt sur les passifs liés à la location. Cette modification aligne le traitement des charges de location pour tous les contrats de location. Tandis que la charge d'amortissement est généralement linéaire, la charge d'intérêt se réduit au cours du contrat, au fur et à mesure des paiements liés au contrat. Il en résulte une diminution de la charge totale quand un contrat de location approche de son échéance.

DATE D'APPLICATION

IFRS 16 entre en vigueur le 1er janvier 2019. Une application anticipée est autorisée

5. CONCLUSION

Les textes sont en constantes évolutions : les projets d'améliorations annuelles s'accumulent.

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.