

# LES ANNONCES DE LA SEINE

Supplément au n° 69 du Lundi 24 Novembre 2003 - 84<sup>e</sup> année

## LE DROIT COMPTABLE FRANÇAIS FACE AU FENG SHUI

par Eric Delesalle

**D**epuis 1999, avec la réécriture du Plan comptable général et l'adoption d'une nouvelle réglementation sur les comptes consolidés<sup>(1)</sup>, le droit comptable français a commencé son évolution de "convergence" (c'est-à-dire de modification visant à atteindre le même but) vers les solutions techniques retenues dans les normes comptables internationales IAS / IFRS<sup>(2)</sup>. En outre, l'adoption du règlement européen 1606/2002 du 19 juillet 2002<sup>(3)</sup> rend obligatoire l'application des normes comptables internationales à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 pour les comptes consolidés de toutes les sociétés européennes faisant appel public à l'épargne<sup>(4)</sup>.

La présente synthèse vise à présenter quelques évolutions récentes du droit comptable et à commenter le nouveau mécanisme de mise en œuvre du règlement européen, notamment suite aux décisions prises le 16 juillet 2003 par l'Accounting regulatory committee (ARC, ou comité européen de la réglementation comptable créé par l'article 6 du règlement 1606/2002).

Selon Gilles-Gaston Granger<sup>(5)</sup>, trois traits caractérisent la visée scientifique :

- premièrement, la science est visée d'une réalité ;
- deuxièmement, la science vise des objets en vue de décrire et d'expliquer, et non directement d'agir ;
- troisièmement, "un savoir concernant l'expérience n'est scientifique que s'il est assorti d'indications sur la manière dont il a été obtenu, suffisantes pour que puissent en être reproduites les conditions".

Il y a une nécessaire interrogation à analyser si les théories comptables ont une visée d'une réalité ; en effet, très souvent qualifiée de technique, la comptabilité a un rôle significatif dans la répartition des richesses. Pour Alain Burlaud<sup>(6)</sup>, "après être longtemps demeurée une simple technique d'entreprise, la comptabilité est apparue davantage sur le devant de la scène, comme partie intégrante de réflexions globales portant sur l'économie ou la société. Les chercheurs en comptabilité s'interrogent tout à la fois sur les conséquences de la comptabilité à l'extérieur de l'entreprise et sur le recours éventuel à la technique comptable aux fins de mesurer des phénomènes jusque-là délaissés".

De manière générale, toute théorie comptable a une triple mission<sup>(7)</sup> : expliquer, évaluer la qualité de la pratique (notion de norme) et prévoir la solution aux nouveaux problèmes.

Toutefois, pour Pierre Gensse<sup>(8)</sup>, "on prête souvent à la comptabilité financière des qualités

nombreuses : objectivité, impartialité, exactitude, précision... C'est oublier que, comme tout modèle, elle est conçue selon un point de vue déterminé (...). C'est pourquoi la comptabilité ne donne pas une description de la réalité, mais une interprétation".

Mais, n'est-ce pas justement le rôle des théories comptables de préciser l'interprétation et ainsi de participer à la définition explicite de la visée de la réalité nécessairement attachée à la comptabilité ?

Mais les théories comptables vont viser à mieux comprendre et préciser le cadre de référence de conception des normes comptables, par analyse des règles de langage et des réponses aux questions multiples de type : "comment faire pour que la normalisation de la comptabilité financière ne soit pas faite au coup par coup, sans cohérence garantie ? Comment éviter une pression indue de la part d'agents économiques ou politiques ? La normalisation ne peut-elle s'abstraire des environnements économiques divers où s'insèrent les entreprises ? L'assise conceptuelle est-elle correcte ? Des cadres conceptuels sont-ils susceptibles d'apporter aux normalisateurs des outils leur permettant de faire ensuite de bonnes normes et de bonnes règles ?"<sup>(9)</sup>

D'ailleurs, François Pasqualini<sup>(10)</sup>, après avoir considéré que la comptabilité n'est pas une science expérimentale, pose la même problématique au niveau de la science des comptes en se demandant

si elle pourrait être "une science "hypothético-déductive", opérant par déduction à partir d'hypothèses primaires, en accord avec une logique a priori, sur le même terrain que les mathématiques ?", et il répond immédiatement : "Une réponse négative s'impose".

Mais c'est sans doute sur cette analyse qu'il y a ambiguïté : en effet, l'étude des diverses théories comptables n'est-elle pas plutôt basée sur une méthode scientifique où, à partir des observations, il y a contribution (par raisonnement) à situer, à expliquer et à prévoir les effets des créations, des imaginations et des imitations ?<sup>(11)</sup>

En outre, la qualification (ou non) de science pour la comptabilité est marquée par un environnement où exactitude et objectivité peuvent être des notions très diversement qualifiées, avec parfois des leurre, des mises en scène, de la rhétorique, de la ruse, voire de la tromperie...<sup>(12)</sup>, et où l'information (comptable, mais pas seulement) est aussi à associer à celle du pouvoir.

Science ou non, en tout cas, la comptabilité (que ce soit en tant que de droit, de technique, ou d'art...) est marquée par le droit qui s'impose à toute âme vivante : le droit à changer...<sup>(13)</sup>. Il est développé ci-après quelques évolutions récentes de la réglementation comptable française (partie I), et il est décrit la mécanique d'adoption des normes comptables internationales au niveau européen (partie II).

JOURNAL OFFICIEL D'ANNONCES LÉGALES - INFORMATIONS GÉNÉRALES, JUDICIAIRES ET TECHNIQUES

bi-hebdomadaire habilité pour les départements de Paris, Yvelines, Hauts-de-Seine, Seine-Saint-Denis et Val de Marne

12, rue Notre-Dame des Victoires - 75002 PARIS - Téléphone : 01.42.60.36.35 - Télécopie : 01.47.03.92.15

Internet : [www.annonces-de-la-seine.com](http://www.annonces-de-la-seine.com) - E-mail : [as@annonces-de-la-seine.com](mailto:as@annonces-de-la-seine.com) / [as@annonces-de-la-seine.fr](mailto:as@annonces-de-la-seine.fr)

FONDATEUR EN 1919 : RENÉ TANCRÈDE - DIRECTEUR : JEAN-RENÉ TANCRÈDE

## Evolutions récentes du droit comptable français

### 1.1 La réforme 1999 des comptes individuels

Le Plan comptable général (PCG) a été approuvé, dans sa version 1999, par arrêté du 22 juin 1999. Cet arrêté a homologué le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n° 99-03 du 29 avril 1999 et s'est substitué à date d'effet immédiat au PCG du 27 avril 1982.

Au niveau rédactionnel, il a été retenu une présentation sous forme d'articles, évitant la répétition des règles énoncées dans des textes ayant une portée juridique supérieure (notamment de la loi comptable du 30 avril 1983, du décret comptable du 29 novembre 1983, ...). Il a été supprimé la terminologie, les dispositions relatives à la comptabilité analytique et les dispositions relatives aux comptes consolidés (celles-ci faisant l'objet d'un règlement séparé).

Les définitions de base de l'objectif attribué à la comptabilité sont dorénavant données comme suit par le PCG :

#### article 120-1

*"La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité".*

#### article 120-2

*"La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe".*

Il a été introduit la notion de "méthodes préférentielles", définies comme "celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur" (art. 120-4). Ont ainsi été reconnues comme préférentielles les méthodes de :

- rattachement des contrats à long terme selon la méthode de l'avancement ;
- comptabilisation d'une provision pour engagements futurs de retraite dus aux salariés.

Outre diverses modifications de forme (généralement liées à l'introduction dans le PCG des avis pris par le Conseil national de la comptabilité - CNC - postérieurement à 1982)<sup>(14)</sup>, il a enfin été modifié le mode de comptabilisation des impacts des changements de méthodes comptables (en principe, les conséquences de ces changements doivent être dorénavant comptabilisées au niveau des capitaux propres, pour leur montant net d'impôt).

### 1.2 La réforme 1999 des comptes consolidés

La nouvelle réglementation a été approuvée, dans sa version 1999, par arrêté du 22 juin 1999. Cet arrêté a homologué le règlement du CRC n°99-02 du 29 avril 1999 et s'est substitué à date d'effet du 1<sup>er</sup> janvier 2000 à la méthodologie de 1986.

Les modifications ont été plus nombreuses qu'au niveau des comptes individuels. Par exemple, ont été modifiées les dispositions en matière de :

- définition de la notion de contrôle conjoint ;
- méthode de comptabilisation des groupes hybrides ;
- comptabilisation des entités ad hoc ;
- reconnaissance de cinq méthodes préférentielles ;
- définition et calcul des impôts différés ;
- suivi des écarts d'évaluation et d'acquisition ;
- introduction de la méthode dérogatoire dite de l'article 215 du règlement, sur option (sous conditions), à la place de la méthode de droit commun dite de l'acquisition ;
- présentation des documents de synthèse (avec, par exemple, l'établissement du bilan en valeurs nettes, l'incorporation dans l'annexe du tableau de flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres consolidés).

Les cinq méthodes préférentielles retenues par le règlement CRC 99-02 sont les suivantes :

- la constatation des engagements de retraite sous forme de provision pour risques et charges (comme pour les comptes individuels) ;
- l'inscription à l'actif des biens pris en contrat de location-financement ;
- l'étalement sur la durée de vie de l'emprunt des frais d'émission et des primes des emprunts obligataires ;
- l'imputation au compte de résultat des différences de conversion attachées aux éléments monétaires libellés en devises ;
- le rattachement des contrats à long terme selon la méthode à l'avancement (comme pour les comptes individuels).

### 1.3 Les évolutions récentes de "convergence"

La réglementation des comptes individuels et des comptes consolidés a été modifiée par différents textes publiés après juin 1999, après les avis rendus par le CNC. Des précisions nouvelles ont aussi été formulées par le Comité d'urgence du CNC. La plupart de ces dispositions nouvelles se sont inscrites dans le cadre de la "convergence" avec les solutions applicables selon les normes comptables internationales (voir infra, partie II).

Sans recherche d'exhaustivité, les principales évolutions ainsi introduites dans le référentiel comptable français sont reprises ci-après.

Evaluation des engagements de retraite. Il s'agit de la recommandation CNC n° 03.R.01 du 1<sup>er</sup> avril 2003, établi sur la base de la norme IAS 19.

- Le texte de la recommandation a un champ d'application assez large, puisqu'il couvre
- les pensions, les engagements de retraite, les régimes de congés de fin de carrière ;
  - les indemnités de fin de carrière ;

- l'ensemble des engagements "à long terme".

- Toutefois, elle ne s'applique pas :
- aux avantages "à court terme" comme les congés à payer ;
  - aux avantages de type "options de souscription ou d'acquisition d'actions" (s'agissant d'éléments de capitaux propres) ;
  - aux engagements attachés aux médailles du travail à attribuer.

Il est, cependant, précisé que les calculs actuariels (notamment commentés par des exemples donnés dans la recommandation) peuvent ne pas s'appliquer aux entreprises de moins de 250 salariés.

Rattachement des contrats à long terme selon la méthode de l'avancement

Il s'agit du règlement CRC n° 99-08 du 24 novembre 1999, applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000, établi sur la base des normes IAS 11 et 18.

La méthode de l'avancement est considérée comme préférentielle, tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés. Toutefois, il est maintenu dans le référentiel comptable la méthode de l'achèvement, alors que les normes IAS ne reconnaissent plus cette dernière.

Ceci s'applique notamment à la comptabilisation des contrats à long terme, le CNC ayant retenu (dans son avis 99-10) la définition suivante :

- "réalise un contrat à long terme l'entreprise qui fournit, sur une durée généralement longue, un ensemble d'installations, de biens ou de prestations de services fréquemment complexes, ou qui, le cas échéant, participe à leur réalisation, en qualité de sous-traitant"* ; un contrat à long terme est qualifié par trois caractéristiques :
- il est spécifiquement négocié ;
  - il porte sur la construction ou la réalisation d'un bien, ou d'un service, ou d'un ensemble de biens et de services fréquemment complexes ;
  - il prévoit que le droit de l'entreprise à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat.

### Comptabilisation des changements de méthodes

Sur la base de l'avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997, le suivi comptable des changements de méthodes prévu pour le PCG 1999 reprend (pour l'essentiel) les dispositions prévues par la norme IAS 8 (article 314-1 à 314-3).

Il est ainsi distingué entre :

- les "vrais" changements de méthodes, dont l'impact doit être enregistré (sauf texte fiscal contraire au niveau des comptes individuels)<sup>(15)</sup>, pour son montant net, au niveau du report à nouveau ; ces changements concernent les modifications d'options comptables<sup>(16)</sup> et les changements de réglementation comptable ;
- les "faux" changements de méthodes, qui correspondent aux changements d'estimation comptable, ne nécessitant aucun traitement spécifique ;
- les corrections d'erreurs, qui doivent être enregistrées selon le PCG au niveau du résultat, alors que pour la norme IAS 8, le traitement préférentiel est l'imputation au niveau du report à nouveau<sup>(17)</sup> ;

- les changements d'opportunité fiscale, relatifs au cas spécifique des conséquences "comptables" des flux relatifs aux comptes de provisions réglementées, figurant en comptabilité pour des raisons de forme fiscale (mais qui ne correspondent pas à la définition comptable d'une provision).

## Comptabilisation des provisions pour risques et charges

Il s'agit du règlement CRC n° 00-06 (tiré de l'avis CNC 00-01) du 7 décembre 2000, applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002, établi sur la base de la norme IAS 37.

Les définitions générales introduites dans le PCG sont convergentes avec celles prévues pour les normes internationales, à savoir (par référence au PCG) :

### article 212-1.

1.- Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est à dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2.- Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3.- Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4.- L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5.- La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

### article 212-2.

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

### article 212-3.

Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

### article 312-8.

Si elle satisfait aux conditions de l'article 312-1, une provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisées quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise. Ainsi :

1 - Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

2 - Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci. Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération

financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'entité n'est pas engagée par un accord irrévocable.

3 - Les pertes d'exploitation future, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 2 12- 1, ne sont pas provisionnées.

### article 312-10.

Les provisions pour risques et charges sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quant il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

### article 323-2.

Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

1 - Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple garantie sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considérée isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

2 - En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe.

Toutefois, pour trois catégories de provisions, il y a des différences entre la nouvelle normalisation française et les solutions prescrites par IAS 37 :

- provisions pour engagements de retraite (puisque leur provisionnement ne constitue qu'une simple méthode préférentielle pour le PCG et le règlement CRC 99-02, alors que c'est une obligation selon la norme IAS 37) ;

- provisions pour restructurations (les critères et les condition de provisionnement ne sont pas identiques entre les deux corps de règles) ;

- provisions pour grosses réparations (puisqu'elles sont interdites selon la norme IAS 37, alors qu'elles demeurent applicables en France, à défaut de mise en œuvre de l'amortissement par composants).

## Suivi des amortissements pour dépréciation

C'est le règlement CRC n° 02-10 (tiré des avis CNC 02-07 et 02-12) du 12 décembre 2002, et qui sera applicable au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2005, qui a opéré les évolutions de la réglementation française (pour les amortissements et pour les provisions pour dépréciation). Ces nouvelles dispositions sont établies sur la base de la norme IAS 36. Il faut aussi signaler que l'avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'urgence du CNC a apporté des précisions importantes en matière de suivi

comptable par composants et de provisionnement des grosses réparations.

Selon les nouvelles définitions, "un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable"; "l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif".

Il n'y a donc plus de liaison absolue entre l'amortissement et la durée, puisque le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable. La durée n'est donc qu'un critère parmi d'autres.

La base amortissable doit prendre en compte la valeur résiduelle (définie comme "le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation"), pour autant que son montant soit à la fois significatif et mesurable.

Il est aussi introduit l'application d'un plan d'amortissement différencié sur les différents éléments composant un même actif, dans l'hypothèse où ceux-ci ont chacun "des utilisations différentes", et où, bien entendu, une telle analyse est réalisable. Cette méthode nécessite l'établissement d'un plan d'amortissement propre à chacun des éléments différenciés.

Par contre, l'avis n° 2003-E du Comité d'urgence a confirmé une interprétation stricte des dispositions transitoires prévues par le règlement CRC n° 02-10, et fixe les obligations suivantes en matière de suivi des grosses réparations (tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés) :

### 1<sup>er</sup> Cas :

*Provisions pour renouvellement qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie*

#### Pour les exercices clos en 2003 et 2004

Amortissement des actifs concernés par composants ; à défaut : obligation de comptabiliser une provision pour renouvellement

#### Pour les exercices clos à compter de 2005

Amortissement des actifs concernés par composants (seule méthode possible)

### 2<sup>nd</sup> Cas :

*Provisions pour dépenses entretien et réparations (vérification de l'état de fonctionnement des installations, entretien, ...)*

#### Pour les exercices clos en 2003 et 2004

Amortissement des actifs concernés par composants ; à défaut : obligation de comptabiliser une provision pour renouvellement

#### Pour les exercices clos à compter de 2005

Amortissement des actifs concernés par composants ; à défaut : obligation de comptabiliser une provision pour renouvellement

## Suivi des provisions pour dépréciation

C'est le même règlement CRC n° 02-10 que celui visé supra qui a apporté de nouvelles définitions, tirées de la norme IAS 36.

Il est confirmé qu'à l'inventaire, il convient de procéder à la comparaison entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle ; cette dernière est "la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage" :

- "La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie" ;

- "la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie (...). Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus".

Et il est ainsi introduit la notion de "test de dépréciation" à réaliser à l'inventaire, en cas d'indice(s) de perte de valeur.

Toutefois, le nouveau référentiel ne comprend cependant pas de mentions particulières sur le calcul des flux futurs de trésorerie attachés aux actifs, ni au recours aux unités génératrices de trésorerie (contrairement à la norme IAS 36).

Et, dans l'hypothèse où une perte de valeur est constatée, celle-ci doit être comptabilisée par voie de provision (car elle est motivée par des causes réversibles).

De plus, dorénavant, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

## Définition des actifs

Un projet d'avis du CNC a été diffusé dans le cadre d'une procédure d'exposé-sondage au cours de l'automne 2002 ; ce texte établi sur la base des normes IAS 16 et 38 n'est pas, à ce jour, adopté. Il est cependant utile d'analyser son contenu.

Selon ce projet, un actif est "une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés(...)" ; il s'agit d'une définition "révolutionnaire", car jusqu'alors, c'étaient les éléments du passif du bilan qui étaient définies comme constitutives de ressources !

Pour reconnaître un actif, le projet d'avis du CNC précise que trois conditions doivent être remplies :

- il doit être "probable que l'entité bénéficie des avantages économiques futurs correspondants" ;
- l'actif doit être "identifiable" ;
- son coût ou sa valeur doit pouvoir être évalué "avec une fiabilité suffisante".

Ces critères ne font donc pas mention d'une condition de détention d'un droit (par exemple de propriété) ; cette même analyse avait déjà été utilisée par le comité d'urgence du CNC dans son avis n° 2002-B du 9 janvier 2002 relatif à la comptabilisation de la redevance due par les titulaires d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau UMTS, dans lequel il avait été posé que :

- "l'autorisation constitue un mode d'occupation privatif du domaine public hertzien de l'Etat,

inaliénable et irrévocable sur 20 ans. Pour choquer titulaire (...), cette occupation du domaine public correspond à l'acquisition d'un avantage, c'est-à-dire d'un droit ;

- (...) pour un droit donné reconnu à l'actif, l'entité doit être à même de produire un plan d'activité justifiant que l'utilisation de ce droit générera des avantages économiques futurs positifs ;
- ce droit est identifiable".

Et le comité d'urgence de préciser que, le critère de cessibilité, qui est posé par certains arrêts du Conseil d'Etat en matière fiscale, n'est pas retenu par le Plan comptable général comme une condition d'inscription d'un élément, y compris incorporel, à l'actif.

Une même position de convergence a été prise le 1<sup>er</sup> avril 2003 avec l'avis CNC n° 2003-09 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet (qui fait explicitement référence à la solution développée par le comité interprétatif de l'IASC).

En ce qui concerne les frais d'établissement (compte 201), le projet d'avis propose une nouvelle méthode préférentielle :

- avec l'imputation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement (l'autre méthode autorisée étant l'inscription au compte d'immobilisation incorporelle) ;

- avec l'imputation des frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission sur les primes d'émission et de fusion (cette position technique ayant déjà été rendue par l'avis n° 2000-D du 21 décembre 2000 du comité d'urgence du CNC).

Enfin, le projet d'avis propose la suppression de deux comptes :

- d'une part, le poste 4811 "charges différées", qui était défini dans le PCG 1982 comme "les charges enregistrées ou cours de l'exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir (...). dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée" ;

- d'autre part, le poste 4818 "charges à étaler", dont le contenu n'était pas défini ; il permettait ainsi de procéder à une répartition de charges sur plusieurs exercices dans des cas particuliers propres à chaque entreprise.

## Etablissement des comptes intermédiaires

Il s'agit de la recommandation CNC n° 99.R.01 du 18 mars 1999, établi sur la base de la norme IAS 34.

Dans la recommandation du CNC, il est ainsi indiqué que "le fait qu'une entreprise utilise dans ses comptes intermédiaires les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période". A titre illustratif, on peut citer le cas d'une dotation à une provision constituée pour les comptes

intermédiaires et qui n'a plus sa raison d'être à la clôture de l'exercice : dans les comptes annuels, il ne doit y avoir logiquement ni dotation, ni reprise.

## Le mécanisme d'intégration des normes comptables internationales au niveau européen

### 2.1 Le règlement européen du 19 juillet 2002

Le règlement n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 (publié au JOCE du 11 septembre 2002, L 243) fait de l'Union Européenne le premier "client" des normes IAS/IFRS. Le 12<sup>ème</sup> considérant du règlement précise que "(...) les mesures prévues au présent règlement obligeant les sociétés qui font appel public à l'épargne à appliquer un jeu unique de normes comptables internationales sont nécessaires pour atteindre l'objectif qui est de contribuer au bon fonctionnement des marchés communautaires des capitaux sur la base d'un bon rapport coût-efficacité et donc à l'achèvement du marché intérieur". Ainsi, il prévoit (article 4) que "pour chaque exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005", les sociétés européennes faisant appel public à l'épargne devront présenter leurs comptes consolidés selon les normes comptables internationales.

Le règlement précise (article 3.1) que la Commission européenne "décide de l'applicabilité, au sein de la Communauté, des normes comptables internationales".

Il s'agit d'une procédure dite de "filtrage". Pour la réaliser, le règlement (article 6) a créé un "comité européen de la réglementation comptable" (Accounting Regulatory Committee, ARC) où chaque Etat membre est représenté (soit 25 membres à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005) ; mais celui-ci a essentiellement un rôle politique, l'analyse technique étant rendue par l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), qui est un comité privé réunissant les parties prenantes à l'information comptable et financière en Europe.

Selon le 11<sup>ème</sup> considérant du règlement européen, "le mécanisme d'adoption des normes comptables internationales devrait réagir rapidement aux nouvelles normes internationales proposées et permettre aux principales parties intéressées, qui sont notamment les organismes nationaux de normalisation comptable, les autorités chargées de la surveillance du secteur des valeurs mobilières, des banques et des assurances, des banques centrales - y compris la Banque centrale européenne (BCE) -, les professionnels de la comptabilité ainsi que les utilisateurs des comptes et ceux qui les préparent, de débattre, de réfléchir et d'échanger des informations sur les normes comptables internationales. Le mécanisme d'adoption devrait offrir le moyen de promouvoir une interprétation commune des normes comptables internationales adoptées dans la Communauté".

Par cette procédure, l'Union Européenne a ainsi la possibilité juridique de ne pas accepter tout ou partie d'une norme de l'IASB (International Accounting Standards Board), étant à relever que :

- d'une part, le règlement ne décrit pas la solution pratique (validée au plan juridique) en cas de refus d'adoption ;
- d'autre part, une telle décision reviendrait à la création d'un corps de normes comptables européennes (ce qui pourrait modifier l'objectif politique de la réforme, qui s'inscrit dans un objectif de langage comptable international), étant à relever que la norme IAS 1 prévoit explicitement que les comptes ne peuvent être qualifiés d'établis selon le référentiel des normes comptables internationales que si l'intégralité des solutions IAS/IFRS est appliquée ;
- enfin, aucune disposition n'est clairement fixée en matière de rédaction de normes alternatives (étant précisé que le règlement européen semble plutôt confier cette responsabilité à la Commission).

Le 9<sup>ème</sup> considérant du règlement européen fixe ainsi trois conditions pour qu'une norme comptable internationale soit adoptée en vue de son application au sein de l'Union :

- "son application doit fournir une image fidèle et honnête de la situation financière et des résultats de l'entreprise, ce principe étant apprécié à la lumière des directives (...) sans impliquer une stricte conformité avec chacune des dispositions de ces directives" ;
- elle doit répondre "à l'intérêt public européen" ;
- elle doit satisfaire "à des critères fondamentaux quant à la qualité de l'information requise pour que les états financiers soient utiles aux utilisateurs".

La simple analyse de la technique comptable, au niveau intellectuel, n'est donc pas le seul critère du mécanisme d'adoption ; l'ensemble des conséquences, y compris économiques, sont aussi à prendre en considération.

Il est aussi prévu que les normes comptables internationales homologuées seront publiées dans les onze langues communautaires au JOCE.

Au plan pratique, la procédure a été mise en œuvre en juillet 2003 au titre du référentiel existant. Ainsi, le 16 juillet 2003, l'ARC a homologué les normes (et interprétations attachées) en vigueur, à l'exception :

- des normes IAS 32 et 39 relatives aux instruments financiers ;
- de la norme IFRS-1, adoptée par le Board en juin 2003 (relative à la première application des normes IAS).

Dans le futur et au fur et à mesure, suite à l'adoption de toute nouvelle norme émise par l'IASB, la Commission devra décider de son applicabilité, en utilisant la procédure de la comitologie prévue avec l'ARC.

Les normes IAS 32 et 39 n'ont pas été approuvées, du fait notamment de contestations techniques des entreprises bancaires et d'assurances sur l'application étendue du modèle de l'évaluation des actifs et passifs financiers en juste valeur.

En juillet 2003, l'IASB a diffusé un nouveau projet de réforme de certaines dispositions techniques en vue d'une adoption définitive, par l'IASB, au cours de l'automne 2003. Il appartiendra alors à la Commission, au cours de l'année 2004, de décider de la solution européenne, avec le recours aux travaux de l'ARC.

Il faut souligner que de manière "étrange" :

- d'une part, le cadre de préparation et de présentation des états financiers de l'IAS (en 1989) n'est pas visé par la procédure d'adoption au niveau européen, alors que ce cadre conceptuel sert de référence à l'établissement des normes comptables internationales ;
- d'autre part, les normes adoptées par l'ARC en juillet 2003 ne seront pas celles intégralement applicables à compter du 2005, du fait du "suspens" relatif aux normes IAS 32 et 39 et des modifications en cours de discussion par l'IASB au titre du projet dit d'amélioration des normes IAS existantes (et visant notamment à supprimer les notions d'autres traitements autorisés).

## 2.2 Les opérateurs de la normalisation comptable internationale

Ainsi que décrit précédemment, l'ARC a une mission politique. La partie technique et les relations avec l'IASB (dans une double approche : *pro-active* afin de proposer des thèmes et des pistes, et *réactive* afin d'accompagner les solutions IAS) sont "confiées" à l'EFRAG, ayant le statut de Comité européen indépendant et privé. D'ailleurs le 10<sup>ème</sup> considérant du règlement européen précise qu' "un comité technique comptable devrait fournir son aide et ses compétences techniques à la Commission aux fins de l'évaluation par celle-ci des normes comptables internationales".

L'EFRAG est notamment composé de :

- un Conseil de surveillance, composé de 23 membres, chargé de nommer les membres du Comité technique et d'assurer le financement de l'Institution ; les membres sont des représentants de toutes les parties prenantes à la thématique de la normalisation de l'information financière (professionnels de la comptabilité, directeurs comptables, chefs d'entreprises, analystes financiers, universitaires...);
- un Comité technique, composé de 11 membres y collaborant à mi-temps ; sa mission est d'analyser les normes IAS (et d'agir comme une force de lobby auprès de l'IASB) au regard des besoins et spécificités de l'Union européenne ; ses travaux sont destinés aux décisions d'approbation des normes IAS par l'ARC.

Des discussions sont en cours aux fins d'analyser une réforme du fonctionnement, voire du statut, de l'EFRAG, suite notamment à ses prises de position (très critiquées) qui visaient à faire décider par l'ARC une approbation "en bloc" de l'ensemble du référentiel IAS (y compris les normes 32 et 39), et au fait que son influence réelle sur les travaux (et le calendrier) de l'IASB semble limitée. Les questions du financement, de la représentativité de l'ensemble

des parties prenantes, de la capacité à concevoir des normes alternatives, de la force technique (le cas échéant spécialisée), du mode d'organisation seront ainsi étudiées au cours des prochains mois, aux fins d'améliorer la représentation européenne au sein du concert international de la normalisation comptable.

Ainsi, dans une lettre envoyée le 4 juillet 2003 par le Président Chirac à Monsieur Prodi, Président de la Commission européenne, il était mentionné la nécessité et l'urgence "à la lumière de l'expérience, d'engager une nouvelle réflexion sur le dispositif institutionnel d'adoption des normes comptables appelées à s'appliquer à nos entreprises européennes. Il me paraît ainsi essentiel que l'Union européenne, la Commission et les États membres soient en mesure de peser davantage sur l'élaboration des normes par l'International Accounting Standards Board (IASB). De même faut-il à mon sens appliquer avec plus de rigueur les conditions de transposition des normes de l'IASB, telles qu'elles sont définies par la réglementation communautaire, afin que soit dûment vérifiée la compatibilité des normes proposées avec l'intérêt public européen".

Néanmoins, il faut rappeler que la réforme réalisée en 2001 confirme que l'IASB est un organisme privé (tant en termes de mode de travail, que de structure, de financement, de gestion de l'agenda...), agissant dans un cadre international, avec un Board "indépendant".

La structure IAS comprend ainsi :

- un groupe de 19 *trustees*, notamment chargé de désigner les membres du Board et d'assurer le financement de l'Institution ; ces *trustees* représentent l'ensemble des parties prenantes aux questions de la normalisation comptable (professionnels de la comptabilité, directeurs comptables, chefs d'entreprises, analystes financiers, universitaires...) et assurent une représentation géographique diversifiée (au moins 6 *trustees* viennent d'Amérique du Nord, au moins 6 viennent d'Europe et au moins 4 viennent de la région Asie-pacifique) ;
- un Board de 14 membres, exerçant cette activité en tant que telle (c'est devenu un "métier", rémunéré et à durée déterminée) et à titre indépendant (les membres du Board ne sont plus des représentants de pays ou d'organisations) ; c'est le Board qui a pour mission de préparer et de voter les nouvelles normes (qui prennent le nom de normes IFRS : *international financial reporting statements*, le corpus existant restant appelé sous le vocable de normes IAS) ;
- un comité d'interprétation et un comité consultatif de normalisation.

Sept des quatorze membres du Board ont officiellement la qualité d'agent de liaison avec sept organismes nationaux de normalisation ; ainsi, un membre du Board est "liaison member" avec le CNC français ; l'idée est donc d'établir une relation directe entre les normalisateurs nationaux et l'organisme international, afin d'assurer l'information réciproque et de permettre d'établir des règles "en convergence".

L'organisation des relations triangulaires entre l'IASB, l'EFRAG et la Commission de Bruxelles est donc particulièrement délicate, alors même que le règlement européen (adopté par le Conseil européen et par le Parlement, dans le cadre d'une procédure de co-décision) a fait le choix d'une forme d'externalisation de la définition des normes comptables, en retenant le corpus IAS, qui est aujourd'hui rédigé par un Board qui se veut "indépendant". Pour Bernard Colasse (18), "sur la stratégie européenne par rapport à l'IASB, il faut être clair : c'est une stratégie de sous-traitance de l'élaboration de normes à un organisme qui s'est développé modestement et qui est devenu maintenant très puissant. C'est tout à fait acceptable à la condition qu'il y ait un contrôle effectif de cette sous-traitance. On ne peut pas se permettre de donner un blanc-seing. Le rôle du Comité européen de la réglementation comptable et, en amont, celui de l'EFRAG, sera donc fondamental".

Cette "indépendance" du Board doit aussi être relativisée, notamment du fait :

- de l'influence américaine des membres actuels de l'IASB ;
- de la stratégie de convergence des normes IAS et FAS (normes comptables américaines : *financial accounting standards*), validée par l'accord (dit de Norwalk, lieu du siège du FASB) conclu le 29 octobre 2002 entre le FASB (organisme de normalisation américain) et l'IASB.

- L'accord de Norwalk prévoit notamment :
  - à court terme (pour fin 2003) : la réalisation d'un exposé-sondage (puis d'une norme) visant à éliminer autant que cela est possible les divergences de solutions entre les deux référentiels ;
  - à moyen terme (après 2005) : la recherche d'une convergence sur les autres dispositions par la coordination des programmes de travail des deux institutions.

Ainsi, dans une interview donnée par le Président de l'IASB en septembre 2002 (19), celui-ci indiquait explicitement : "Si les Etats-Unis détiennent la meilleure norme, changeons la norme internationale, et vice versa. Ne passons pas des mois et des mois en discussion".

## 2.3 Les choix nationaux

Le 13<sup>ème</sup> considérant du règlement européen n° 1606/2002 précise explicitement qu' "il est nécessaire de laisser aux Etats membres la faculté d'autoriser ou d'obliger les sociétés qui font appel public à l'épargne à établir leurs comptes annuels sur la base des normes comptables internationales (...). Les Etats membres aussi décider d'étendre cette autorisation ou obligation à d'autres sociétés en ce qui concerne l'établissement de leurs comptes consolidés et/ou de leurs comptes annuels". C'est donc le deuxième point (outre le décalage à 2007 pour les comptes consolidés des entités qui font appel public à l'épargne uniquement par le marché obligataire) où il y aura, par subsidiarité, une décision à prendre par le Parlement français.

En janvier 2003, Antoine Bracchi, Président du CNC a précisé (20) les évolutions prévisibles de la normalisation comptable française ; celles-ci se résument dans le tableau repris ci-après, étant précisé que le processus de changement s'étendra "probablement sur une période comprise entre 5 et 10 ans" :

### Sociétés faisant appel public à l'épargne (APE)

Comptes consolidés : Normes IAS / IFRS obligatoires

Comptes individuels : Système convergent avec les normes IASB

### Sociétés non cotées consolidantes

Comptes consolidés : Normes IAS / IFRS optionnelles

Comptes individuels : Système convergent avec les normes IASB

### Autres (PME/PMI)

Comptes individuels : Système convergent simplifié avec les normes IASB

Et, en juillet 2003, celui-ci de préciser (21) que "nous sommes en effet favorables à ce que toutes les entreprises adoptent le référentiel IFRS dans sa philosophie. Mais cela signifie que nous sommes fermement convaincus de la nécessité d'introduire des modalités d'application différenciées, éventuellement selon le secteur d'activité et selon la taille des entreprises. C'est pourquoi les avis que le CNC a récemment adoptés sont très proches de la philosophie du nouveau référentiel" (22).

Concrètement dans le rapport d'activités 2001 du CNC, il est précisé :

- pour les comptes consolidés

Le CNC a émis le vœu qu'il y ait une application facultative des normes IAS pour les comptes consolidés des entreprises non APE (entraînant le maintien du règlement CRC 99-02 mais avec une évolution par "rapprochement" de ce référentiel avec les solutions IAS).

- pour les comptes individuels

"Compte tenu du contexte institutionnel français, le CNC a retenu de ne pas proposer l'application des normes IAS dans les comptes individuels. Mais il a été prévu d'une part de faire évoluer le règlement 99-03 relatif au PCG avec le souci d'un "rapprochement" avec les normes internationales, et d'autre part, de réserver un traitement particulier aux "très petites entreprises" pour lesquelles les obligations comptables correspondent pratiquement aux obligations fiscales".

Dans un rapport d'étape présenté lors de l'Assemblée plénière du CNC du 24 juin 2003, le groupe de travail "IAS et PME" a proposé qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 :

- il soit maintenu le principe de l'utilisation du référentiel "PCG" pour l'établissement des comptes individuels de toutes les entreprises françaises, cotées ou non ;
- il soit admis (dans le cadre d'une option), en cours d'année, la tenue des comptabilités selon les prescriptions des normes IAS (23) (avec un "passage" à la clôture aux règles nationales pour l'élaboration des documents de synthèse sur la base des règles du PCG) pour les entités

faisant partie d'un groupe établissant des comptes consolidés sur la base des normes comptables internationales.

Au cours de l'automne 2003, ces questions seront aussi à analyser, à l'aube de la date du 1<sup>er</sup> janvier 2005, et alors même que les résultats des premières études d'impacts ne sont pas encore disponibles (24) et que la stratégie de la convergence des solutions comptables est entrée effectivement en œuvre depuis 1999 (voir la 1<sup>ère</sup> partie de cette étude).

La pertinence du modèle comptable international - actuel et futur, car l'IASB prépare d'importantes évolutions au référentiel actuel, notamment au titre d'une application plus étendue du concept de l'évaluation en juste valeur (25) - va donc devoir être analysée tant de manière scientifique que de manière politique et juridique, afin d'éviter des erreurs graves de stratégie...

## Conclusion :

Le Feng Shui est un art chinois qui recherche l'harmonie par l'équilibre des énergies qui nous entourent. Il s'intéresse à l'espace, aux environnements intérieurs et extérieurs dans lesquels évoluent l'homme.

La base conceptuelle repose sur la recherche de l'équilibre permanent et dynamique entre deux principes opposés : le Yin et le Yang.

Mais le Feng Shui prend aussi en considération la dimension temporelle et vise à anticiper les déséquilibres nés de cette constance qui agite les principes Yin et Yang :

- Yang est le côté lumineux, chaud, nourricier de l'existence. Principe de naissance et de renouveau, il est le plus actif en été et la tradition l'associe au Dragon vert (placé à l'Est) ;
- Yin est le côté obscur, humide, froid de la vie. Principe de désagrégation des choses, il est plus actif en hiver et la tradition l'associe au Tigre blanc (placé à l'Ouest).

En outre, deux autres animaux célestes sont positionnés : la Tortue noire, placée au Nord, et le Phœnix rouge, placée au Sud.

Le praticien du Feng Shui recherche ainsi, dans les localisations externes et internes des lieux de vie et de travail, la présence idéale des quatre animaux célestes et leur harmonieuse entente.

Dans l'art du Feng Shui, on distingue ainsi : **Qian, le Père**. Pouvoir maximal du Yang. Force d'inspiration, détermination et volonté.

*Nord-Ouest - Nuit - Début de l'hiver*

**Dui, la Benjamine**. Vigilance et attraction. Qualité de cœur, d'ouverture vers les autres.

*Ouest - Soir - Automne*

**Li, la cadette**. Énergie explosive, pouvoir de clarté et d'intelligence.

*Sud - Midi - Été*

**Zhen, le Fils Aîné**. Soutien, énergie, pouvoir et vitesse du Yang.

*Est - Milieu de matinée - Printemps*

**Xun, la Soeur Aînée**. Douceur, patience, courage au travail

*Sud-Est - Fin de matinée - Début de l'été*

**Kan, le Fils Cadet**. Discrétion, retrait sur soi

*Nord - Minuit - Milieu de l'hiver*

**Gen, le Benjamin.** Calme intérieur, sérénité, méditation

*Nord-est - Petit matin - fin de l'hiver*

**Kun, la Mère.** Plein pouvoir du Yin, énergie de la Terre, fertilité, soutien.

*Sud-Ouest - Après midi - Automne*

Ainsi, il pourrait être opportun d'appliquer cet art aux évolutions comptables décrites, afin d'optimiser les énergies et de s'assurer de l'harmonie des mécanismes prévus.

A titre illustratif, on pourrait avoir le schéma suivant en termes d'organisation :

**La Commission Européenne.** Le Père. Pouvoir maximal du Yang. Force d'inspiration, détermination et volonté.

**L'IASB.** Vigilance et attraction. Qualité de coeur, d'ouverture vers les autres.

**L'ARC.** Énergie explosive, pouvoir de clarté et d'intelligence.

**Les normalisateurs nationaux européens (en France : le CNC).** Soutien, énergie, pouvoir et vitesse du Yang.

**L'EFRAG - comité technique.** Douceur, patience, courage au travail

**Les influences non européennes.** Discrétion, retrait sur soi

**L'EFRAG - conseil de surveillance.** Calme intérieur, sérénité, méditation

**Les parties prenantes en Europe.** Plein pouvoir du Yin, énergie de la Terre, fertilité, soutien.

Et, en termes d'évolution des principes et des pratiques comptables, on obtiendrait un schéma de type :

**Le cadre conceptuel retenu en Europe.** Force d'inspiration, détermination et volonté.

**Les normes comptables internationales.** Qualité de coeur, d'ouverture vers les autres.

**Les guides d'application.** Énergie explosive, pouvoir de clarté et d'intelligence.

**Le PCG.** Soutien, énergie, pouvoir et vitesse du Yang.

**Les avis interprétatifs.** Douceur, patience, courage au travail

**Les obligations formelles administratives.** Discrétion, retrait sur soi

**Le règlement européen du 19 juillet 2002.** Calme intérieur, sérénité, méditation

**La recherche comptable.** Plein pouvoir du Yin, énergie de la Terre, fertilité, soutien.

En réalité, la fiabilité de l'instrument d'information que constitue la comptabilité repose sur un ensemble de quatre critères simples :

- il faut des règles du langage (comptable) claires, sans ambiguïté ;

- il faut un mode de normalisation transparent, avec des organismes compétents, respectés et ouverts sur l'environnement économique concret ;

- il faut une éthique de comportement des parties concernées ;

- il faut un ensemble cohérent et lisible, assurant l'équilibre des énergies qui entourent les questions comptables.

Mais ceci prouve que la comptabilité est aussi un art : et c'est à ce titre que le Feng Shui pourrait lui apporter des éléments de construction raisonnable et de développement durable !

#### Renvois

- (1) Voir une synthèse de vingt années d'application de la loi comptable du 30 avril 1983 publiée par Eric Delesalle dans les *Annales de la Seine* n° 28 du 5 mai 2003 (pp. 1 à 7).
- (2) IAS signifie norme comptable internationale (International accounting standard / normes émises de 1973 à 2000) ; IFRS signifie norme comptable d'information financière (International financial reporting statement / normes émises depuis 2001).
- (3) Publié au JOCE n° L 243 du 11 septembre 2002.
- (4) Ce délai pouvant être décalé, sur décision législative nationale (non prise à ce jour en France), au 1<sup>er</sup> janvier 2007 dans le cas des sociétés faisant appel public à l'épargne uniquement par le marché des titres obligataires (et non par le marché des actions).
- (5) In : "La science et les sciences", Que sais-je n° 2710, Presses Universitaires de France, 1995
- (6) BURLAUD A. (1998) : "Comptabilité et droit comptable", Gualino éditeur, § 2221, p. 701.
- (7) Voir les notions de rôle explicatif, de rôle normatif et de rôle prédictif et heuristique développées par COLASSE B. (1993), "Comptabilité générale", Economica, p. 43.
- (8) GENESSE P. (1995) : "L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe" in "Les mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon", Foucher, p. 221.
- (9) ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES (1989) : "Les enjeux de la comptabilité", 44<sup>e</sup> Congrès, p. 186.
- (10) PASQUALINI F. (1992) : "Le principe de l'image fidèle en droit comptable", Litec, p. 2.

- (11) Voir en ce sens : CAUDRON J. (1993) : "Création, imagination, imitation : sont-elles des vertus comptables ?", Revue de droit comptable, n° 93.4, décembre, p. 73.
- (12) Voir en ce sens : COLASSE B. (1997) : "Qu'est-ce que la comptabilité ?", Encyclopédie de gestion, Economica, tome 3, p.2730.
- (13) De Romain Rolland, in "L'Ame enchantée".
- (14) Comme par exemple pour le suivi comptable des logiciels créés ou acquis (faisant suite à l'adoption d'un avis CNC en avril 1987).
- (15) L'Administration fiscale ne s'est pas encore prononcée explicitement sur le traitement fiscal d'un impact négatif de changement de méthode qui serait comptabilisé au niveau du report à nouveau.
- (16) Il s'agit notamment des cas d'option suivants : changement de méthode de rattachement des produits des contrats à long terme, (première) comptabilisation d'une provision pour engagements de retraite, inscription de frais de recherche et développement à l'actif incorporel, inclusion des charges financières au coût de production des stocks ou des immobilisations, mise en œuvre d'une réévaluation libre des immobilisations, passage de l'évaluation des stocks du coût moyen pondéré au premier entré - premier sorti (ou inversement), évaluation des titres de participation par équivalence, inscription en charges différées des frais d'émission d'emprunts, ...
- (17) L'imputation de l'impact des corrections d'erreur en résultat est actuellement un autre traitement autorisé par la norme IAS 8 ; un projet, en cours de discussion vise à supprimer ce traitement et à rendre obligatoire l'imputation en report à nouveau.
- (18) In : table-ronde publiée dans le "cahier spécial n° 1" (septembre 2001) de la Commission de droit comptable du conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (p. 57).
- (19) Interview donnée dans "the FASB Report" et résumée dans la Revue Française de Comptabilité n° 351, janvier 2003, p. 20.
- (20) Revue Française de Comptabilité n° 351, janvier 2003, p. 24
- (21) Option Finance n° 747, 28 juillet 2003, p. 5
- (22) Voir l<sup>re</sup> partie de cette étude.
- (23) Il n'y a pas, en tant que tel, de prescriptions formelles de tenue des comptes dans les normes IAS ; en réalité, cette option vise à permettre de suivre la comptabilité en cours d'année selon les règles d'évaluation, de définition et de présentation fixées par le corpus international, afin de faciliter le reporting consolidé au niveau des groupes concernés.
- (24) Un groupe de travail spécifique, réuni autour de l'Ordre des Experts Comptables, travaille actuellement sur cette question.
- (25) La juste valeur est généralement définie comme suit dans les normes comptables IAS :  
"la juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale".

2003-1680

**ABONNEMENT**

Recevez deux fois par semaine



**LES ANNONCES DE LA SEINE**

95 Euros : Abonnement (bi-hebdomadaire) avec supplément juridique et judiciaire (hebdomadaire)

Abonnez-vous par téléphone (\*) en composant le **01.42.60.36.35.**

(\*) Règlement à la réception de la facture ✂

Oui, je désire m'abonner et recevoir le journal à l'adresse suivante :

Nom : .....

Dénomination sociale : .....

Rue : .....

Code postal : ..... Ville : .....

Téléphone : ..... Télécopie : .....

E-mail : .....

Chèque ci-joint       mémoire administratif

Ci-joint mon règlement à l'ordre de **LES ANNONCES DE LA SEINE**  
**12, rue Notre-Dame des Victoires - 75002 PARIS**  
 Internet : <http://www.annonces-de-la-seine.com>  
 E-mail : [as@annonces-de-la-seine.com](mailto:as@annonces-de-la-seine.com)

**LES ANNONCES DE LA SEINE**

siège social :  
 12, rue Notre-Dame des Victoires - 75002 PARIS  
 R.C.S. PARIS 572 142 677  
 (1957 B 14267)

Téléphone : 01.42.60.36.35. - Télécopie : 01.47.03.92.15  
 Internet : [www.annonces-de-la-seine.com](http://www.annonces-de-la-seine.com)  
 e-mail : [as@annonces-de-la-seine.com](mailto:as@annonces-de-la-seine.com)/[as@annonces-de-la-seine.fr](mailto:as@annonces-de-la-seine.fr)

SUPPLÉMENT JURIDIQUE ET JUDICIAIRE

Directeur de la publication et de la rédaction : Jean-René Tancrede

Publicité : au Journal  
 Commission paritaire : n° 0708 I 83461  
 I.S.S.N. : 0994-3587  
 Tirage : 4 631 exemplaires

Impression : Imprimerie de L'Avesnois, 8, rue François Villon - 75015 PARIS  
 Abonnement : 95 €uros.



Copyright 2003 : Les manuscrits non insérés ne sont pas rendus. Sauf dans les cas où elle est autorisée expressément par la loi et les conventions internationales, toute reproduction, totale ou partielle du présent numéro est interdite.