

Eric DELESALLE

LE
PETIT GUIDE FID
sur **LES NORMES**
COMPTABLES
INTERNATIONALES

NORMES IAS
ET NORMES IFRS

2^e édition de mars 2005



FID *Edition*

www.fidedition.com

www.fid-ifrs.fr

BP 158

F - 92204 Neuilly sur Seine cedex

FID Edition

www.fidedition.com

www.fid-ifrs.fr

NOS PUBLICATIONS

- « 100 difficultés comptables, juridiques et fiscales »
5^e édition, janvier 2005
- « la tirette IAS-IFRS » (grille méthodologique avec son livret)
1^{ère} édition, mars 2005
- « Cas pratiques IAS-IFRS » : du PCG aux normes IAS-IFRS
1^{ère} édition, mars 2004
- « le bonheur est-il dans l'IAS ? »
1^{ère} édition, mars 2004
- « la comptabilité et les dix commandements »
1^{ère} édition, décembre 2000
- collection : les « Petits Guides FID »
 - ◆ Les sites internet comptables
2^e édition, novembre 2000
 - ◆ Recueil 2001 de la normalisation comptable
1^{ère} édition, septembre 2001 (épuisé)
 - ◆ La notion de l'impôt différé
1^{ère} édition, novembre 2000
 - ◆ Consolidation : 17 cas complexes
les variations de périmètres
1^{ère} édition, février 2001
 - ◆ Consolidation : 17 cas simples de consolidation
1^{ère} édition, mars 2004
 - ◆ 21 arrêts de jurisprudence fiscale de l'année 1999
1^{ère} édition, février 2001
 - ◆ 24 arrêts de jurisprudence fiscale de l'année 2000
1^{ère} édition, février 2001
 - ◆ Les fusions de sociétés
1^{ère} édition, avril 2005

Le petit guide FID

Les normes comptables internationales IAS - IFRS

2^e Edition. Mars 2005

... pour comprendre la normalisation comptable internationale, au début de son application effective pour les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne ...

Par

Eric DELESALLE

*Expert Comptable Diplômé / Commissaire aux Comptes
DEA de comptabilité-contrôle-audit de l'Université Paris-
Dauphine
Agrégé d'Economie et Gestion
Professeur à l'INTEC*

Ouvrage à l'intention des professionnels comptables concernés par les comptes de groupe (experts comptables, commissaires aux comptes, consolideurs...), des enseignants et des étudiants en comptabilité supérieure (DESS, DESCF, MSTCF, masters comptabilité-contrôle-audit, écoles de commerce...) qui cherchent à mieux appréhender la notion, le mécanisme, le cadre et le contenu des normes comptables internationales adoptées par l'Union Européenne.

© Copyright. Tous droits de reproduction réservés. Mars 2005.

Les normes comptables internationales
IAS - IFRS

Sommaire

	Pages
Ière partie	
<i>L'introduction des normes comptables internationales dans le droit européen</i>	
1.1 Un peu d'histoire	1
1.2 La mutation institutionnelle	2
1.3 L'évolution européenne	5
1.4 Le règlement européen du 19 juillet 2002	6
1.5 Les choix nationaux	9
IIè partie	
<i>Présentation technique des normes comptables internationales</i>	
2.1 Liste des normes comptables internationales	11
2.2 Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers	15
2.3 Présentation des normes relatives à la communication de l'information financière	18
2.4 Présentation de la norme relative aux stocks (IAS 2)	20
2.5 Présentation de la norme relative aux immobilisations corporelles (IAS 36)	20
2.6 Présentation des normes relatives au résultat	21
2.7 Présentation des normes d'évaluation spécifiques	21
2.8 Présentation des normes relatives aux regroupements d'entreprises (fusions et consolidations)	25
2.9 Présentation de la norme IFRS-1 relative à la première application du référentiel comptable international	29
2.10 Présentation de la norme IFRS-2 relative aux paiements en actions	33
Appendice 1 : analyse détaillée de la norme IAS 2 – stocks	34
Appendice 2 : analyse détaillée de la norme IAS 16 – immobilisations Corporelles	48
IIIè partie	
<i>Vocabulaire des normes comptables internationales</i>	69
IVè partie	
<i>Présentation pratique du bilan « IAS »</i>	101

Introduction

Harmoniser, selon le dictionnaire Larousse, c'est « mettre en accord ».

La loi comptable 83-343 du 30 avril 1983 a harmonisé notre référentiel comptable avec les prescriptions de la IV^é directive européenne (du 25 juillet 1978) ; il y a eu ainsi « mise en accord », avec la reconnaissance de l'existence d'un droit comptable autonome, s'appuyant notamment sur l'objectif assigné à la comptabilité : « *les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise* » (art. L 123-14 du Code de commerce).

Mais le débat comptable est revenu d'actualité depuis plusieurs mois, pour trois grandes catégories de raison :

- d'une part, l'économie a évolué ; de nouvelles opérations sont apparues ; une « modernisation » de certains dispositifs est, par là-même, devenue nécessaire ;
- d'autre part, certaines 'manipulations' comptables ont pu être réalisées, soit du fait de l'omission de précisions dans les textes, soit du fait de l'inadaptation des traitements aux cas pratiques réalisés par les entreprises ;
- enfin, et surtout, parce qu'au niveau européen, dans le cadre de la stratégie décidée politiquement lors du Conseil européen de mars 2000, un règlement a été adopté afin de rendre obligatoire l'utilisation des normes comptables internationales (International Accounting Standards) pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne en Europe, depuis le 1^{er} janvier 2005.

Ce « *Petit Guide FID* » vise d'une part, à présenter les modalités de l'introduction des normes comptables internationales dans le droit européen (partie I), à présenter schématiquement le contenu de ces normes (partie II), à récapituler une analyse de la nouvelle terminologie applicable (partie III) et à détailler la présentation du bilan selon les prescriptions des normes IAS (partie IV).

Liste des abréviations utilisées

AMF	Autorité des marchés financiers
ARC	Accounting regulatory committee (comité européen de la réglementation comptable)
CAA	Cour administrative d'Appel
CE	Conseil d'Etat
CNC	Conseil national de la comptabilité
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CESR	Committee of european securities regulators (comité européen des régulateurs des marchés de valeurs mobilières / anciennement dénommé FESCO)
COB	Commission des opérations de bourse (remplacée par AMF)
CPDC	Comité professionnel de doctrine comptable (OEC)
CRC	Comité de la réglementation comptable
EFRAG	European financial reporting advisory group (groupe-conseil européen en matière d'information financière)
FASB	Financial accounting standards board (organisme de normalisation comptable américain)
IAS	International accounting standard (norme comptable internationale)
IASC	International accounting standards committee (comité international de normalisation comptable)
IFAC	International federation of accountants (fédération internationale des experts comptables et auditeurs)
IFRS	International financial reporting standard (norme internationale d'information financière)
OEC	Ordre des experts-comptables
OICV	Organisation internationale des organisations de valeurs mobilières (IOSCO en anglais)
PCG	Plan comptable général

Ière partie

L'INTRODUCTION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DANS LE DROIT EUROPEEN

En 1973, des organisations représentant des professionnels comptables de dix pays (dont la France, représentée par l'Ordre des Experts Comptables et la Compagnie des Commissaires aux Comptes) se sont unies pour fonder l'IASC, en tant qu'organisme privé indépendant, ayant pour objet de « formuler et de publier dans l'intérêt général les normes comptables à observer pour présenter les états financiers et de promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde ; de travailler de façon générale à l'amélioration et à *l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des états financiers* » (in : IASC : préface aux normes IAS, édition 1998, § 2).

Le cadre général de travail de l'IASC a donc été basé, dès l'origine, non dans la recherche d'une reconnaissance « mutuelle » des documents comptables, mais dans la perspective d'une harmonisation des états financiers externes établis par les entreprises.

1.1 Un peu d'histoire

On peut, globalement, distinguer quatre étapes historiques dans les évolutions des activités de l'IASC :

- i. de 1973 à 1989 : rédaction des premières normes, dans un cadre où il est plus recherché la définition d'un vocabulaire minimal cohérent, et un inventaire des pratiques retenus dans les pays industrialisés et soumis à une économie de marché ; l'année 1989 est particulièrement importante car elle voit la publication du cadre conceptuel de l'IASC, qui prend cependant l'appellation plus restrictive de « *cadre de préparation et de présentation des états financiers* » ;

ii. de 1990 à 1993 : réécriture des principales normes existantes, en vue de réduire les traitements comptables optionnels et de définir par type de question un « *traitement préférentiel* » (assorti, pour certaines questions, d'un autre traitement possible) ; la notion d'harmonisation commence à prendre toute sa dimension par ce lourd travail, à la fois technique et de compromis (mais en cohérence avec le cadre de préparation et de présentation sus-mentionné) ;

iii. de 1994 à 1999 : rédaction de nouvelles normes pour rendre le référentiel (quasiment) complet et cohérent au niveau des solutions préférentielles retenues sur l'ensemble des thèmes traités ; et aboutissement de la négociation avec l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs Mobilières (OICV ou IOSCO en anglais) pour que les normes IAS soient reconnues au niveau des organismes de tutelle des marchés financiers internationaux (par le biais d'une recommandation de l'OICV à chacune des Commissions de valeurs pour qu'elles acceptent les comptes présentés selon les normes IAS pour une cotation transfrontalière) ;

iv. à partir de 2000 : positionnement des normes IAS en tant qu'alternative aux normes américaines ; modification du mode de fonctionnement de l'Institution elle-même ; marche européenne vers l'application obligatoire (à date d'effet de 2005) des normes IAS-IFRS comme base pour l'établissement des comptes des sociétés cotées sur un marché financier en Europe.

1.2 La mutation institutionnelle

Depuis avril 2001, l'IASC a changé de statut et est devenu un organisme (privé) d'intérêt mondial et reconnu par la puissance publique.

Le nouveau mode de fonctionnement de l'IASC est effectivement entré en application le 2 avril 2001.

Jusqu'à cette date, le fonctionnement de l'IASC était basé sur un *Board* formé de représentants d'organisations de professionnels comptables membres ; chaque membre du *Board* était aussi, en conséquence, un représentant de son pays.

L'activité de membre du *Board* n'était pas, en tant que telle, un « métier ».

Il faut aussi relever que c'est du fait de ce mode de travail qu'une force de lobby dénommée « G4 » a réuni les représentants des Etats-Unis, l'Australie, le Canada et le Royaume-Uni (c'est-à-dire ce qu'on appelle généralement les « anglo-saxons »...).

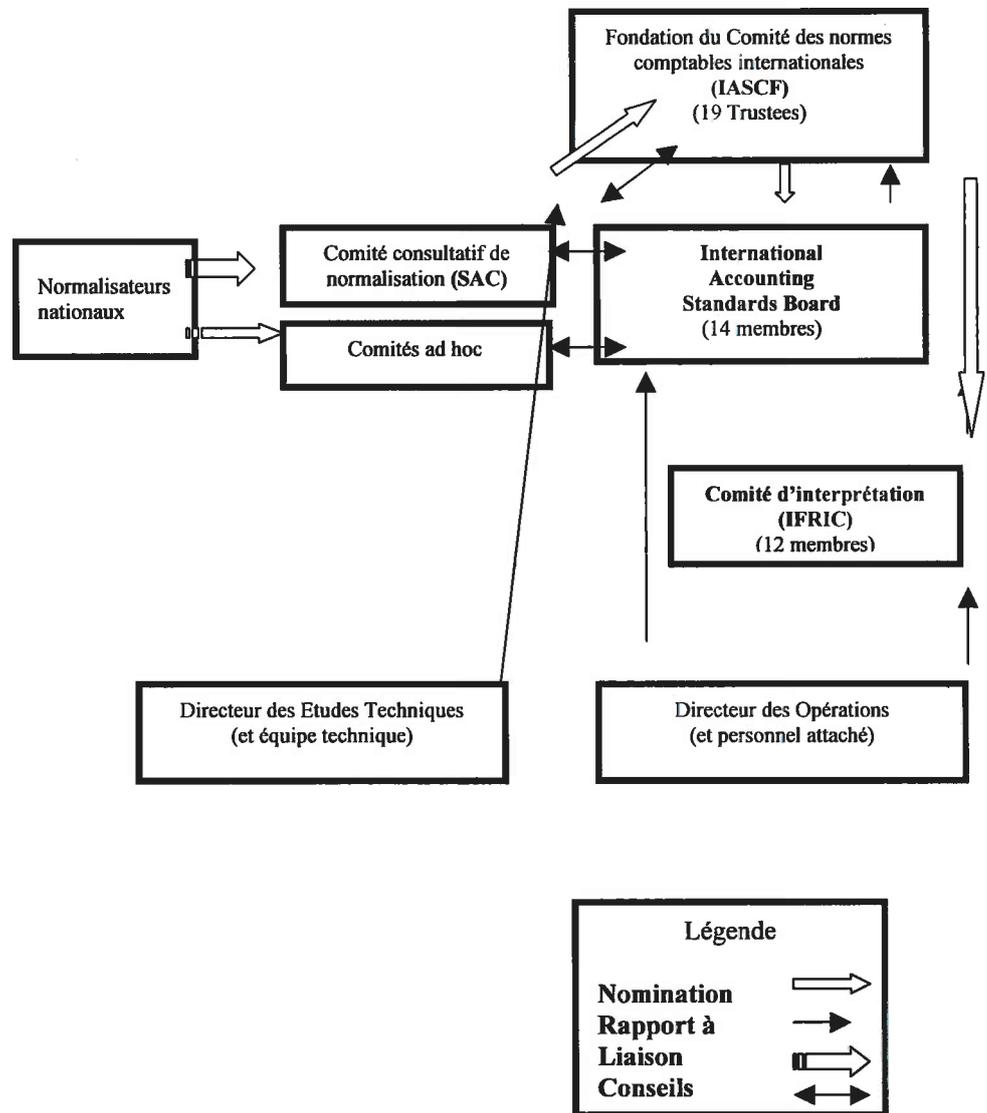
La réforme de 2001 confirme que l'IASC est un organisme privé (mode de travail, structure, financement, ...), agissant dans un cadre international, mais rend le *Board* « indépendant ».

Ainsi, il y a désormais :

- 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 prendront, désormais, le nom de normes IFRS : *international financial reporting statements*, le corpus existant restant appelé sous le vocable de normes IAS) ; pour désigner le *Board*, on parle dorénavant d'IASB ;
- un comité d'interprétation (dorénavant appelé IFRIC, en remplacement du SIC) et un comité consultatif de normalisation (appelé SAC).

Cette structure est présentée dans le schéma reproduit ci-après.

Le Petit Guide FID sur les normes comptables internationales



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 (actuellement, c'est le seul français...) 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 ».

1.3 L'évolution européenne

En ce qui concerne l'Union Européenne, quatre phases doivent être relevées :

i. 1978 - 1983 : période de rédaction des IV^e et VII^e directives européennes, c'est-à-dire de recherche de solutions européennes d'harmonisation dans les principes de base, les règles d'évaluation et les modèles des documents de synthèse (des comptes individuels et des comptes consolidés), dans un contexte général de recherche de la protection des tiers et des investisseurs (c'est-à-dire des aspects juridiques attachés aux états financiers) ;

ii. 1983 - 1995 : période de débat entre une harmonisation européenne plus forte et plus dirigiste et le choix d'une solution de « reconnaissance mutuelle » des états financiers établis selon les normes nationales des Etats membres ;

iii. 1995 - 1999 : période de soutien aux travaux engagés par l'IASC pour compléter son référentiel et choisir les traitements préférentiels ; au niveau interne à l'Union, c'est aussi l'engagement d'importantes études comparatives entre les directives et les (nouvelles) normes de l'IASC, en vue d'aboutir à un « bilan de compatibilité à 99,99 % » ;

iv. depuis l'an 2000 : stratégie, prise dans le cadre d'une décision politique, de 'reprise' du référentiel IAS, se matérialisant notamment par l'adoption le 31 mai 2000 d'une directive européenne introduisant dans le référentiel comptable européen la notion d'évaluation en juste valeur (*fair value*) de certains actifs et passifs financiers, l'adoption du règlement visé ci-après et la préparation de la modernisation des IVé et VIIé directives (travail achevé le 18 juin 2003 par l'adoption des mises à jour desdites directives) afin de ne maintenir aucune disposition qui pourrait amener à des incompatibilités avec les solutions comptables retenues dans les normes IAS.

1.4 Le règlement européen du 19 juillet 2002

Le règlement n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil adopté le 19 juillet 2002 (publié au JOCE le 11 septembre 2002) prévoit deux mesures importantes :

- d'une part, l'obligation d'utiliser le référentiel IAS-IFRS pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés européennes faisant appel public à l'épargne à compter de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2005 ; pour les comptes consolidés des autres sociétés et pour l'ensemble des comptes individuels, il est prévu que les Etats membres pourront étendre - par décision prise en subsidiarité - l'application dudit référentiel IAS ;
- d'autre part, l'instauration d'un Comité européen de réglementation comptable (en anglais : Accounting Regulatory Committee, ARC), chargé d'homologuer juridiquement les normes IAS ; il s'agit en principe de veiller à ce que les normes IAS ne remettent pas en cause le bon fonctionnement du marché unique européen (par exemple en termes de concurrence) et que la structure juridique d'application des solutions IAS soit parfaitement établie (l'IASC était une structure totalement privée et indépendante).

Le 9^e 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 » ;

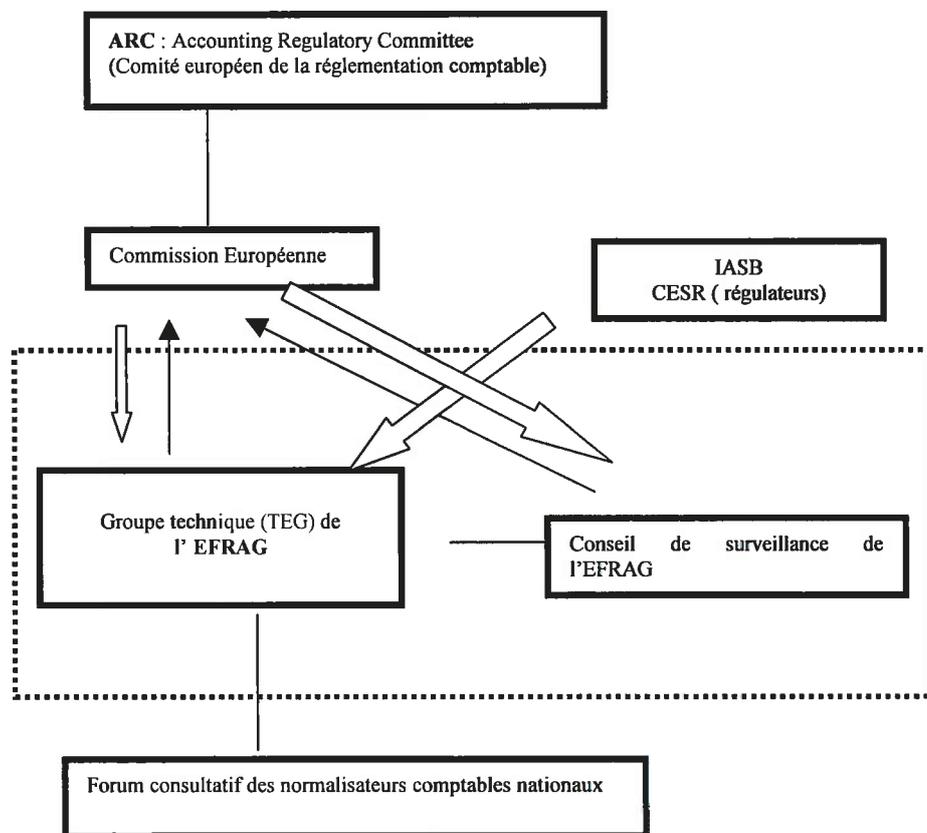
- elle doit répondre « à l'intérêt public européen » ;
- elle doit satisfaire « à des critères fondamentaux quant à la qualité de l'information requise pour que les états financiers soient utiles aux utilisateurs ».

Les normes comptables internationales homologuées doivent être publiées dans les onze langues communautaires au JOUE. La synthèse de ces règlements est donné § 2.1 *infra*.

Cette importante r-évolution est accompagnée par une transformation de l'approche technique de la normalisation comptable au niveau de la Commission européenne, puisque l'ARC n'a pas de fonction technique : sa mission (s'inscrivant dans le cadre de la procédure de comitologie) est d'ordre politique, avec la possibilité de récuser tout ou partie d'une norme (ce qui a été effectivement mis en œuvre en 2004, par l'adoption partielle de la norme IAS 39 relative aux instruments financiers).

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 un Comité européen ... indépendant et privé, créé depuis juillet 2001 sous le nom d'EFRAG : *European Financial Reporting Advisory Group*. D'ailleurs le 10^e considérant du règlement 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 ».

Le schéma suivant récapitule ce fonctionnement.



Légende

- Observateur 
- Avis 

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.

1.5 Les choix nationaux

A titre de mesures de subsidiarité à décider par les Etats membres, le règlement européen du 19 juillet 2002 prévoit celle du report de l'échéance du 1^{er} janvier 2005 au 1^{er} janvier 2007 pour l'application des normes comptables internationales aux comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne uniquement par l'émission de titres obligataires (il existe un autre cas de report, pour certaines sociétés ayant retenu un autre référentiel comptable en 2001, mais celui-ci ne s'applique pas dans le contexte français).

L'autre décision de subsidiarité concerne l'extension du champ d'application des normes comptables internationales :

- aux comptes consolidés des sociétés non cotées ;
- aux comptes individuels des sociétés cotées et des sociétés non cotées.

L'article 5 du règlement européen du 19 juillet 2002 précise ainsi que les Etats membres peuvent « autoriser ou obliger » les Etats membres à retenir les normes comptables internationales pour ces comptes.

A ce jour, la situation française est résumée dans le tableau ci-après :

	Comptes consolidés	Comptes individuels
Sociétés faisant appel public à l'épargne (APE)	Normes IAS / IFRS obligatoires	Règlement CRC 99-03 (PCG), soumis à évolutions régulières de 'convergence'
Sociétés non cotées consolidantes	Règlement CRC 99-02 ou option pour les normes IAS / IFRS optionnelles (art. L 233-24 du Code de commerce introduit par l'ordonnance du 20.12.2004 : voir texte intégral* infra)	Règlement CRC 99-03 (PCG), soumis à évolutions régulières de 'convergence' (mêmes règles que pour les sociétés cotées)
Autres (PME/PMI)		Règlement CRC 99-03 (PCG), soumis à évolutions régulières de 'convergence' avec, le cas échéant, des simplifications (en liaison avec le projet de normes « PME » en cours de discussion au niveau de l'IASB)

* Art. L 233-24 du Code de commerce :

« Lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne, les sociétés commerciales qui établissent et publient des comptes consolidés au sens de l'article L 233-16 sont dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles L 233-18 à L 233-23 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés ».

La normalisation comptable française est donc entrée dans une stratégie de « convergence », ce mot signifiant « aboutir au même point », ce qui est plus fort que la recherche de compatibilité, qui signifie « qui peut co-exister ». ce travail a déjà été engagé en 2000 sur le thème des provisions pour risques et charges, en 2002 sur le thème des amortissements et des provisions pour dépréciation, en 2003 sur le thème du calcul des engagements de retraite, en 2004 sur la définition et l'évaluation des actifs. Ces éléments sont présentés dans l'ouvrage : *« le bonheur est-il dans l'IAS ? »* (FiD Edition).

II^e partie

**PRESENTATION TECHNIQUE DES NORMES
COMPTABLES INTERNATIONALES**

2.1 Liste des normes comptables internationales

A ce jour, l'IASB a repris ou publié les documents suivants :

- Préface aux normes comptables internationales (version modifiée en 2002)
- Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers (1989)
- Normes comptables internationales :

Le Petit Guide FID sur les normes comptables internationales

N°	Titre (2)	Homologuée par l'union Européenne (1)
I.A.S. 1	Publicité des méthodes comptable utilisées (3)	oui
I.A.S. 2	Stocks (3)	oui
I.A.S. 7	Tableaux des flux de trésorerie	oui
I.A.S. 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (3)	oui
I.A.S. 10	Evénements survenant après la date de clôture	oui
I.A.S. 11	Contrats de construction	oui
I.A.S. 12	Impôts sur le revenu	oui
I.A.S. 14	Information sectorielle	oui
I.A.S. 16	Immobilisations corporelles (3)	oui
I.A.S. 17	Contrats de location (3)	oui
I.A.S. 18	Produits des activités ordinaires	oui
I.A.S. 19	Avantages du personnel	oui
I.A.S. 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	oui
I.A.S. 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères (3)	oui
I.A.S. 22	Regroupements d'entreprises	oui
I.A.S. 23	Coûts d'emprunts	oui
I.A.S. 24	Information relative aux parties liées (3)	oui
I.A.S. 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	oui
I.A.S. 27	Etats financiers consolidés et individuels (3)	oui
I.A.S. 28	Participations dans des entreprises associées (3)	oui
I.A.S. 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	oui
I.A.S. 30	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées	oui
I.A.S. 31	Participations dans des coentreprises	oui
I.A.S. 32	Instruments financiers : informations à fournir et présentation (3)	oui
I.A.S. 33	Résultat par action (3)	oui
I.A.S. 34	Information financière intermédiaire	oui
<p>(1) voir récapitulatif des règlements ci-après (2) les normes IAS reprises sur ce tableau sont celles qui ont été maintenues par l'IASB au 31 mars 2005 (3) la version modernisée de la norme concernée a aussi été adoptée par la Commission européenne</p>		

Partie II : La technique des normes IAS

N°	Titre (2)	Homologuée par l'union Européenne (1)
I.A.S. 36	Dépréciations d'actif	oui
I.A.S. 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	oui
I.A.S. 38	Immobilisations incorporelles (3)	oui
I.A.S. 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (3)	oui à 95 %
I.A.S. 40	Immeubles de placement (3)	oui
I.A.S. 41	Agriculture	oui
IFRS 1	Première application des normes comptables internationales	oui
IFRS 2	Comptabilisation des paiements en actions	oui
IFRS 3	Regroupements d'entreprises	oui
IFRS 4	Contrats d'assurance (phase I)	oui
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	oui
IFRS 6	Exploration et évaluation des ressources minérales (4)	non

(4) Norme non adoptée par la Commission Européenne le 31.03.2005

- Décisions interprétatives :

Interprétation	Objet	Concerne	Homologation rendue par l'Union Européenne
SIC-7	Introduction de l'euro	IAS 21	oui
SIC-10	Aide publique : absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles	IAS 20	oui
SIC-11	Opération de change : incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs	IAS 21	oui
SIC-12	Consolidation : entités ad hoc	IAS 27	oui
SIC-13	Entités contrôlées conjointement : apports non monétaires par des co-entrepreneurs	IAS 31	oui
SIC-15	Avantages dans les contrats de location simple	IAS 17	oui
SIC-21	Impôt sur le résultat : recouvrement des actifs non amortissables réévalués	IAS 12	oui

Le Petit Guide FID sur les normes comptables internationales

Interprétation	Objet	Concerne	Homologation rendue par l'Union Européenne
SIC-25	Impôt sur le résultat : changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires	IAS 12	oui
SIC-27	Evaluation de la substance de transactions prenant la forme de location	IAS 1	oui
SIC-29	Informations à fournir sur les contrats de concession	IAS 1	oui
SIC-31	Traitement comptable des opérations de troc de services publicitaires	IAS 18	oui
SIC-32	Immobilisations incorporelles : coût de création de sites Internet	IAS 38	oui
IFRIC 1	Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires	IAS 16 et 37	oui
IFRIC 2	Actions détenues par les membres de coopératives et titres similaires	IAS 32	NON
IFRIC 3	Droits d'émission	IAS 38	NON
IFRIC 4	Modalités pour déterminer si un accord comprend une location	IAS 17	NON
IFRIC 5	Droits aux intérêts découlant des fonds de démantèlement, de remise en état et de réhabilitation d'environnement	IAS 16 et 37	NON

- Liste des règlements européens d'adoption des normes IAS-IFRS et des interprétations SIC-IFRIC :

Règlement n° et date	Publié au JOUE n° et date	Objet	Remarques
1725/2003 du 29.09.2003	N° L 261 du 13.10.2003	Adoption du référentiel de base des normes IAS et des interprétations SIC	- IAS 32 et 39 et normes IFRS ne sont pas comprises dans ce règlement - les versions à jour de certaines normes ont été adoptées en décembre 2004 (voir ci-après)
707/2004 du 6.04.2004	N° L 111 du 17.04.2004	Adoption de la norme IFRS-1	

Partie II : La technique des normes IAS

Règlement n° et date	Publié au JOUE n° et date	Objet	Remarques
2086/2004 du 19.11.2004	N° L 363 du 9.12.2004	Adoption de la norme IAS 39	Adoption partielle du texte d'origine IAS 39 (à 95 %)
2236/2004 du 29.12.2004	N° L 392 du 31.12.2004	- Adoption des normes IFRS 3,4 et 5 - Modification de certaines normes IAS - Suppression de certaines normes et interprétations adoptées en 2003	
2237/2004 du 29.12.2004	N° L 393 du 31.12.2004	- Adoption IAS 32 - Adoption IFRIC-1	
2238/2004 du 29.12.2004	N° L 394 du 31.12.2004	- Modification de certaines normes IAS - Suppression de certaines interprétations	
211/2005 du 11.02.2005	N° L41 du 04.20.2005	Adoption de la norme IFRS 2 et de l'interprétation IFRIC-2	

2.2 Le cadre pour la préparation et la présentation des états financiers

Le cadre conceptuel n'est pas une norme comptable internationale ; il vise notamment à aider à la rédaction des normes proprement dites, et à l'application de ces normes.

Le cadre conceptuel n'est pas visé par la notion de normes comptables internationales homologuées par l'Union Européenne, puisque l'article 2 du règlement européen n° 1606/2002 ne retient que les normes proprement dites et les interprétation y afférentes (article 2).

■ *En termes de destinataire des informations financières*

§10 « Bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être comblés par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers. »

§11 « C'est d'abord sur la direction de l'entreprise que repose la responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers.(...) »

■ *En termes de principes comptables fondamentaux*

Le cadre conceptuel de l'IAS opère une distinction entre :

- les hypothèses de base : comptabilité d'engagement et continuité d'exploitation ;
- quatre caractéristiques qualitatives des états financiers : intelligibilité, pertinence, fiabilité et comparabilité.

Pour la fiabilité, il est notamment précisé l'application du principe de la prééminence de la substance sur la forme :

§ 35 : « Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent. Par exemple, une entreprise peut céder un actif à un tiers, de telle façon que les actes visent à conférer la propriété juridique à ce tiers. Néanmoins, des accords peuvent exister, qui font en sorte que l'entreprise continue à bénéficier des avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. Dans de telles circonstances, la comptabilisation d'une vente ne donnerait pas une image fidèle de la transaction qui a été conclue (si tant est qu'il y ait eu, en fait, une transaction) ».

■ *En termes de définitions de base du bilan*

§ 49 : « Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ils sont définis comme suit :

- (a) Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.
- (b) Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
- (c) Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs ».

■ *En termes de définitions de base du résultat*

§ 70 : « Les éléments des produits et des charges sont définis comme suit :

- (a) Les produits sont les accroissements d'avantage économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant de, apports des participants aux capitaux propres.
- (b) Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres ».

2.3 Présentation des normes relatives à la communication de l'information financière

■ Norme IAS 1 : « présentation des états financiers »

La norme IAS 1 ne fixe aucun modèle (format) des états financiers ; en annexe à la norme, il est donné des exemples de structure des états financiers, étant précisé qu'il appartient à chaque entreprise d'élaborer son propre modèle le plus approprié (et en fournissant la niveau de détails tel que prévu par les normes).

Les états financiers comprennent cinq documents :

- le bilan,
- le compte de résultat,
- le tableau de variation des capitaux propres,
- le tableau des flux de trésorerie,
- les notes annexes aux états financiers.

Par principe, « l'application appropriée des normes comptables internationales, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaire lorsque nécessaire, conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle » (§ 10).

« Les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque norme applicable et à chaque interprétation applicable du SIC » (comité d'interprétation / devenu IFRIC depuis 2001) (§ 11).

La partie 4 propose un classement indicatif des rubriques des comptes du bilan du PCG sur la base de l'annexe présentée dans la norme IAS 1 (étant à signaler que cette annexe n'a pas été reprise dans la publication de la norme au JOUE le 13 octobre 2003).

Le CNC a adopté une recommandation n° 2004-R-02 le 27 octobre 2004 relative aux formats du compte de résultat, tableau de flux de trésorerie et tableau de variation des capitaux propres conformes aux normes IAS-IFRS, avec des détails explicatifs.

■ Norme IAS 7 : « tableau des flux de trésorerie »

Le modèle IAS de présentation des flux de trésorerie entre l'ouverture et la clôture de l'exercice a notamment été repris par l'OEC dans son avis sur les principes comptables n° 30 (1997). En droit comptable actuel, le tableau de financement n'est pas inclus dans les documents composant les comptes annuels (en consolidation, il fait partie intégrante de l'annexe). On peut aussi utilement se référer à la recommandation CNC n° 2004-R-02 sus-mentionnée.

■ Norme IAS 14 : « information sectorielle »

La norme 14 traite de l'« information sectorielle ».
En France, seul le règlement CRC 99-02 sur les comptes consolidés prévoit des informations en matières d'information sectorielle.

■ Norme IAS 24 : « information relative aux parties liées »

« Des parties sont considérées être liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer une influence notable que d'autre partie lors de la prise de décisions financières et opérationnelles » (§ 5).

■ Norme IAS 33 : « résultat par action »

Ces éléments ont notamment été repris par l'OEC dans son avis sur les principes comptables n° 27 (1997).

■ Norme IAS 34 : « information financière intermédiaire »

Le CNC a publié une recommandation n° 99.R.01 le 18 mars 1999 sur les comptes intermédiaires, notamment basée sur cette norme.

■ **Norme IFRS 5 : « actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées »**

Cette norme remplace la norme IAS 35. Il est créé une catégorie spécifique d'actifs et de passifs non courants destinés à être cédés ; les actifs inclus dans celle-ci ne sont plus à amortir, même s'ils sont continuent à être utilisés ; ils doivent être évalués, à la clôture des comptes, au plus faible de la valeur nette comptable et de la 'juste valeur' nette de frais de cession. Au bilan, cette catégorie doit être présentée sur des lignes séparés.

2.4 Présentation de la norme relative aux stocks (IAS 2)

Cette norme est analysée dans le détail dans le tableau repris ci-après, en appendice 1.

2.5 Présentation de la norme relative aux immobilisations corporelles (IAS 16)

Cette norme est analysée dans le détail dans le tableau repris ci-après, en appendice 2.

2.6 Présentation des normes relatives au résultat

■ Norme IAS 8 : « méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

La norme IAS 8 prévoit l'imputation des effets des changements de méthodes et des corrections d'erreurs au niveau des réserves, dans le cadre d'une analyse rétrospective.

■ Norme IAS 10 : « événements survenant après la date de clôture »

La norme IAS 10 décrit les éléments à rattacher, qu'ils soient positifs ou négatifs, pour les événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice.

■ Norme IAS 11 : « contrats de construction » et norme IAS 18 : « produits des activités ordinaires »

La norme 11 fixe le principe général de rattachement selon l'avancement. La norme 18 décrit les modalités particulières de comptabilisation des produits (voir aussi avis 25 de l'OEC, 1991).

2.7 Présentation des normes d'évaluation spécifiques

■ Norme IAS 12 : « impôts sur le résultat »

La norme fixe l'obligation de comptabilisation de tous les impôts différés ; ces éléments sont étudiés dans le « petit Guide FiD » consacré à cette notion.

■ Norme IAS 17 : « contrats de location »

La norme 17 fixe l'obligation d'inscrire à l'actif chez le locataire les biens pris par contrat de location-financement. Cette méthode correspond au traitement préférentiel prévu par la réglementation française pour les comptes consolidés.

■ Norme IAS 19 : « avantages du personnel »

La norme 19 traite de la comptabilisation des « avantages du personnel ». En matière d'engagements de retraite, ces dispositions ont notamment été reprises dans la recommandation CNC n° 2003 – R – 01 du 1^{er} avril 2003.

■ Norme IAS 20 : « comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique »

En matière de subventions liées à des actifs (c'est à dire des subventions d'investissement), la norme 20 prévoit deux possibilités : soit l'imputation en produits différés (c'est-à-dire de produits constatés d'avance), soit la déduction directe du coût d'entrée de l'actif concerné.

■ Norme IAS 21 : « effets des variations des cours des monnaies étrangères »

Pour les créances et les dettes libellées en devis, la norme 21 prévoit une conversion systématique (en contrepartie du résultat) sur la base du cours de clôture (il y a donc ni comptes de différences de conversion comme le PCG le prévoit – rubriques 476 et 477, ni comptes 1515 de provisions pour pertes de change).

En matière de consolidation pour la conversion des comptes de filiales, il est retenu la méthode du cours de clôture (les produits et les charges étant convertis sur la base des cours de change à la date des transactions, il en ressort un écart de conversion, à imputer au niveau des capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net).

Le règlement CRC 99-02 autorise aussi, en France, la méthode du coût historique (mais celle-ci est peu retenue en pratique).

■ Norme IAS 23 : « coûts d'emprunts »

Le traitement de référence est la comptabilisation des coûts d'emprunt en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

En tant qu'autre traitement autorisé, il est admis d'incorporer ces coûts dans le coût d'entrée des actifs, et ceci tant pour l'acquisition, la construction ou la production dudit actif.

■ Norme IAS 36 : « dépréciation d'actifs »

Cette norme concerne notamment les immobilisations, et a été (partiellement) acquise (dans le cadre de la politique de convergence) dans la réglementation française par le règlement CRC 2002-07 du 12 décembre 2002 (voir ouvrage : « 100 difficultés comptables »).

■ Norme IAS 37 : « provisions, passifs éventuels et actifs éventuels »

Le règlement CRC 2000-01 sur les passifs a repris (dans le cadre de la politique de la convergence) l'essentiel des dispositions de cette norme, à l'exception notamment du cas particulier des provisions pour gros entretien (voir ouvrage : « 100 difficultés »), des provisions liées aux dépenses d'environnement et du principe de l'évaluation sur une base actualisée.

■ Norme IAS 38 : « immobilisations incorporelles »

Une immobilisation incorporelle est définie comme « non actif monétaire identifiable sans substance physique ». Cette définition a été reprise à l'identique dans le règlement CRC 2004-06 relatif à la définition des actifs.

☞ Voir aussi : norme IFRS 3 *infra*.

■ ***Norme IAS 40 : « immeubles de placement »***

La norme IAS 40 autorise deux solutions de valorisation :

- soit le suivi du coût historique, selon les modalités classiques (amortissement, dépréciation,...)
- soit l'évaluation en juste valeur.

Il est précisé que le choix doit être fait pour l'ensemble des immeubles de placement.

Dans le modèle de la juste valeur, la contrepartie de la modification est enregistrée chaque année au compte de résultat.

2.8 Présentation des normes relative aux regroupements d'entreprises (fusions et consolidations)

■ Norme IAS 27 : « états financiers consolidés et individuels »

La norme décrit la mise en œuvre de la méthode de l'intégration globale en consolidation. Pour les comptes individuels, il est retenu deux méthodes possibles pour l'évaluation des titres détenues en portefeuille :

- soit au coût historique
- soit en « juste valeur ».

■ Norme IAS 28 : « participations dans des entreprises associées »

Cette norme décrit la mise en service de la méthode de la mise en équivalence en consolidation. Dans les comptes individuels, les deux méthodes fixées par la norme IAS 27 sont applicables.

■ Norme IAS 31 : « participations dans des coentreprises »

Cette norme traite la consolidation d'une coentreprise, définie comme « un accord contractuel en vente deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint ».

Le traitement de référence est la consolidation par intégration proportionnelle :

- soit ligne à ligne, pour le bilan et le compte de résultat
- soit par un regroupement sur certaines lignes des quotes-parts détenues dans le bilan et dans le compte de résultat.

L'autre traitement autorisé est l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence.

■ Norme IFRS 3 : « regroupements d'entreprises »

- La norme IFRS 3 ne retient qu'une seule méthode de valorisation des apports : la méthode de l'acquisition ; la méthode de la mise en commun d'intérêts (ou pooling of interest), qui était réservée à des cas particuliers (selon IAS 22, c'était notamment l'hypothèse d'une fusion de deux

sociétés égales, et pour laquelle il n'était pas possible de déterminer l'acquéreur et la cible).

• Dans la méthode à l'acquisition, on retient une valorisation en « juste valeur » de la société acquise, c'est-à-dire :

- s'il s'agit de titres de participation : dans la consolidation, il faut ventiler les écarts d'évaluation entre les différents actifs et passifs identifiables, et le solde constitue un écart d'acquisition (goodwill s'il est positif, badwill s'il est négatif) ;
- s'il s'agit d'une opération d'apport (fusion) : le total des valeurs d'apport de la société absorbée doit être égal à la valeur de la parité d'échange ; l'identification est à réaliser selon la même méthodologie que pour la consolidation.

• La publication de la norme IFRS 3 par l'IASB a été réalisée parallèlement à celle de la révision de la norme IAS 38 relative aux immobilisations incorporelles. Ce point est particulièrement important pour l'identification des actifs incorporels. Il est précisé que « ne peuvent être comptabilisés comme actifs incorporels que des éléments :

- dont il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité,
- et dont le coût peut être mesuré de façon fiable ».

• Un actif incorporel est estimé identifiable s'il résulte de droits contractuels ou légaux, ou est séparable. Sinon, il fera partie (de manière indissociée) du goodwill.

Dans les exemples d'actifs incorporels donnés par IFRS 3 (et sous réserve d'une validation des critères précisés), contrairement à l'ancienne version de la norme IAS 38, il est cité :

- *les marques,*
- *les titres de journaux,*
- *les accords de non concurrence,*
- *les listes de clients,*
- *les contrats avec les clients,*
- *les pièces de théâtre,*
- *les slogans publicitaires,*
- *les droits de diffusion,*
- *les brevets,*
- *les logiciels, etc.*

- Au niveau de l'identification des passifs, la norme IFRS-3 précise que :
 - les passifs liés aux restructurations provoquées par le rapprochement (par exemple fermeture d'usines du fait de doublons des deux entités rapprochées) ne sont pas identifiables (et ne sont donc pas à comptabiliser) ;
 - mais les passifs générés par le rapprochement du fait de l'application d'un contrat (par exemple au titre du versement d'indemnités à des salariés, à des tiers, ...) sont, eux, identifiables et comptabilisables.

- La nouvelle norme supprime l'amortissement du goodwill (en tant qu'écart d'acquisition positif dans la terminologie française), et reprend (conformément à la pratique américaine) l'obligation d'un suivi de valeur par test annuel de dépréciation (avec un calcul actualisé des flux futurs de trésorerie).

Pour la première application de la norme, il est prévu que :

- l'amortissement doit continuer à s'appliquer jusqu'à la clôture de l'exercice qui précède l'entrée en vigueur de la norme IFRS-3 (premier exercice ouvert à compter du 31 mars 2004, sauf application anticipée) ;
- ensuite, la valeur nette comptable est gelée et doit faire l'objet d'un test annuel de dépréciation, selon les critères de la norme IAS 36.

- En ce qui concerne le goodwill négatif (c'est-à-dire l'écart d'acquisition négatif dans la terminologie française), la norme supprime la notion de provision ; le montant est donc constitutif d'un produit immédiat.

Pour la première application de la norme, il est prévu que les goodwills négatifs existants au bilan doivent être imputés en réserves.

- La fixation, d'une période postérieure à l'acquisition au cours de laquelle il est possible d'opérer des modifications aux évaluations et aux identifications des actifs et des passifs de l'entreprise acquise, est maintenue dans la norme IFRS-3, mais elle est limitée à 12 mois à compter de la date d'acquisition.

- La norme IFRS-3 maintient la règle selon laquelle un impôt différé actif, non identifié lors du rapprochement mais mis en évidence postérieurement, est constitutif d'un produit qui doit faire l'objet, parallèlement, d'une inscription en charges du goodwill (par une diminution de valeur).

2.9 Présentation de la norme IFRS-1 relative à la première application du référentiel comptable international

■ Principe de l'analyse rétrospective

La norme IFRS-1 donne les règles particulières à suivre pour l'établissement des premiers comptes établis sur la base du référentiel des normes comptables internationales.

Elle opère une distinction entre :

- la date d'adoption, qui correspond à la date de la première publication des états financiers en conformité avec le référentiel IAS-IFRS (par exemple : le 1^{er} janvier 2005) ;
- la date de transition, qui correspond à l'ouverture de l'exercice comparatif attaché aux premiers états financiers établis selon le référentiel IAS-IFRS (par exemple : le 1^{er} janvier 2004).

Le principe général est celui de l'application du référentiel en vigueur à la date de clôture de l'exercice d'adoption (par exemple : le référentiel en vigueur au 31 décembre 2005), y compris pour l'exercice de transition (par exemple : les compte comparatifs 2004 doivent être présentés selon le référentiel en vigueur au 31 décembre 2005).

Cette application doit être entendue comme rétrospective (l'impact des changements de méthodes étant à imputer dans les réserves au 1^{er} janvier 2004).

Il s'agit, en effet, d'un ensemble de changements de méthodes justifié par une nouvelle 'réglementation comptable'.

Le norme IFRS -1 a pour objet de décrire plus précisément les exceptions au retraitement rétrospectif ; elle a pour objet de s'appliquer dans tous les cas de première application (et non pas uniquement en 2005 pour les sociétés cotées), y compris au titre des informations intermédiaires (comme les comptes semestriels).

■ Application de la norme

La norme IFRS-1 est accompagnée de deux documents (qui ne font pas partie de la norme) : d'une part, les fondements des conclusions et d'autre part, un guide d'application.

■ Bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture à la date de transition (par exemple le bilan du 1^{er} janvier 2004 en cas d'adoption en 2005) doit être établi selon le référentiel international avec :

- l'élimination des actifs et des passifs qui ne répondent pas aux définitions et aux critères de comptabilisation des normes internationales ;
- la reconnaissance des actifs et des passifs qui répondent à ces éléments ;
- le respect des dispositions relatives à la présentation prévue par le référentiel.

La contrepartie des impacts est à imputer au niveau des capitaux propres. Deux types d'exceptions sont prévues : des cas d'application obligatoire et des cas d'application optionnelle.

■ Exceptions obligatoires

Trois cas sont prévus par la norme IFRS-1 : deux exceptions sont relatives à des opérations financières particulières (et ne sont donc pas commentés dans cette étude) ; la troisième exception est relative aux estimations à retenir.

Ainsi, la norme IFRS-1 prévoit qu'il ne doit pas être pris en considération (sauf dans le cas spécifique d'une correction d'erreur) le 'bénéfice du recul' : il convient, ainsi, de maintenir les évaluations précédentes sans changement de montants.

Par exemple, si à la clôture de l'exercice 2003, il a été estimé un montant de charges à payer pour 1.000 € au titre de l'établissement des comptes dans le cadre de l'application du référentiel national.

Début 2006, cette entreprise retient les normes comptables internationales pour l'établissement de ses comptes au 31 décembre 2005 : il faut alors reprendre le bilan du 1^{er} janvier 2004 (soit le 31 décembre 2003), c'est-à-dire l'ouverture de l'exercice de transition.

On sait qu'en 2004, la charge concernée s'est élevée à 1.200 €. Par application de cette exception, il faut reprendre l'estimation des charges à hauteur des 1.000 € prévus pour l'établissement des comptes 2003, même si grâce au décalage de période, on aurait pu porter l'estimation au montant effectif de 1.200 €.

■ Exceptions facultatives

Six types d'exceptions sont formulées par la norme IFRS-1. Elles sont indépendantes les unes des autres. Seules deux d'entre elles sont commentées ci-après.

✓ En matière de regroupements d'entreprises

La norme IFRS-1 permet de ne pas retraiter les regroupements comptabilisés avant la date de transition (par exemple : les regroupements réalisés jusqu'au 31 décembre 2003).

Il est prévu que cette date (permettant de ne pas retraiter les opérations antérieures) peut être avancée (mais pas reportée).

Cette exception est cependant limitée par deux dispositions spécifiques à expliquer au bilan d'ouverture :

- les actifs et les passifs non reconnus par le référentiel international doivent être supprimés ;
- les actifs et les passifs qui sont reconnus par le référentiel international au titre des dispositions autres que celles sur les regroupements d'entreprises doivent être inscrits.

Cette exception se justifie par le principe de « non » ré-écriture de l'histoire des regroupements d'entreprises (qui n'auraient d'ailleurs peut-être pas été opérés de la sorte si les règles comptables n'avaient pas été celles en vigueur lors du regroupement).

✓ En matière d'immobilisations (incorporelles ou corporelles) et d'immeubles de placement

A la date d'ouverture de l'exercice de transition, il est possible de retenir une évaluation (avec une application possible immobilisation par immobilisation) en juste valeur des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles et des immeubles de placement. Par convention, cette juste valeur deviendra le coût historique et n'entraîne donc pas d'obligation d'une réévaluation régulière.

De plus, la norme IFRS- permet de maintenir une réévaluation antérieure, si les valeurs sont proches de celles qui auraient été déterminées par application du référentiel international.

■ Autres précisions

La norme IFRS-1 apporte des précisions particulières sur des cas comme le suivi des contrats de location-financement (à inscrire à l'actif et au passif de manière systématique depuis leur date d'origine), la reconnaissance des immobilisations de développement (à inscrire, sous conditions à l'actif incorporel, à partir de l'exercice de transition pour les entreprises qui ne reconnaissaient pas les frais de recherche et développement en immobilisations), les informations à fournir pour expliquer le « passage » des comptes (à savoir par exemple le passage du 31 décembre 2003 au 1^{er} janvier 2004, la comparaison des informations financières établies selon le référentiel national et le référentiel international au 31 décembre 2004) etc.

2.10 Présentation de la norme IFRS-2 relative aux paiements en actions

Cette norme concerne notamment la comptabilisation des options de souscription et d'achat d'actions octroyés aux salariés (dites « stock-options »).

Elle oblige la comptabilisation d'une charge (de type : « charges de personnel »), en contrepartie d'un compte de capitaux propres (de type : « prime d'émission »), pour tous les stock-options octroyés depuis le 7 novembre 2002 (date correspondant à la publication de l'exposé-sondage de cette norme) et dont les droits ne sont pas encore acquis au 1^{er} janvier 2005.

Le principe est la comptabilisation échelonnée dans le temps de la valeur des options accordées, sur la période allant de l'attribution à la date de souscription.

L'évaluation de la valeur de l'option accordée est à calculer par un outil mathématique (de type Black-Scholes, modèle binomial, ...) ou par le marché (s'il existe des options de même type cotées sur un marché financier).

La répartition de la charge dans le temps s'opère par une analyse en « unités de services ».

Le montant enregistré en charge :

- fait l'objet d'un calcul ajusté chaque année, en fonction de l'évolution des probabilités d'acquisition des droits ;
- ne fait pas l'objet d'une annulation si le bénéficiaire des options ne lève pas l'option qu'il a obtenue.

Appendice 1 :
Analyse détaillée de la norme IAS 2 : les stocks

L'analyse est donnée dans le tableau présenté ci-après, étant précisé que :

- La première colonne reprend les dispositions de la norme IAS dans sa version adoptée par l'Union Européenne (et publiée au JOCE le 13 octobre 2003), avec une référence aux numéros de paragraphes.
- La deuxième colonne reprend les dispositions du Plan comptable général (version à jour du règlement CRC 99-03), avec une référence aux articles concernés et des commentaires, en cas de besoin, en cas de spécificités dans les traitements prévus en consolidation (règlement CRC 99-02) ; en cas de besoin, des dispositions fiscales spécifiques sont décrites.

Partie II : La technique des normes IAS

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>Définition</p> <p>4. <u>Les stocks</u> sont des actifs :</p> <p>(a) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;</p> <p>(b) en cours de production pour une telle vente ; ou</p> <p>(c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.</p> <p><u>La valeur nette de réalisation</u> est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Catégories de stocks : marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, emballages perdus, produits en stock et productions (il en est de même au plan fiscal). - La valeur d'inventaire est la valeur actuelle, qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien ; « pour l'établissement de cette valeur, l'entreprise utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que prix du marché, barèmes, mercuriales, indices spécifiques » (PCG 322-1). - Fiscalement, le cours du jour s'entend du prix auquel les produits considérés seraient vendus sur le marché à la date de l'inventaire : il est exclu de prendre en considération des circonstances intervenues postérieurement (1)

Remarque : pour les contrats à long terme (notion d'opérations partiellement exécutées à la clôture de l'exercice), les normes IAS 11 et 18 retiennent uniquement la méthode à l'avancement ; le PCG autorise aussi la méthode à l'achèvement, étant à rappeler que la méthode à l'avancement est considérée comme préférentielle tant dans les comptes individuels (art. 380-1 du PCG), que dans les comptes consolidés (art. 300 du règlement CRC 99-02).

Le Petit Guide FID sur les normes comptables internationales

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>Evaluation</p> <p>6. <i>Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.</i></p> <p>Coût des stocks</p> <p>7. <i>Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.</i></p> <p>8. <i>Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (...), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Interdiction de décote directe : les dépréciations sont à constater par voie de provision (2). - Interdiction d'opérer une réévaluation. - Coût d'acquisition (PCG 321-2) : prix d'achat + frais accessoires (ce sont « les charges, après déduction des taxes légalement récupérables, directement ou indirectement liées à l'acquisition et nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien) (3). - Les escomptes financiers sont imputés en produits financiers, en dehors de l'évaluation des stocks.

Partie II : La technique des normes IAS

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>10. Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis (...).</p> <p>11. L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production (...).</p> <p>13. Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Uniquement pour le coût de production (et non d'acquisition) : « les intérêts des capitaux empruntés pour financer les biens et services peuvent être inclus dans leur coût lorsqu'ils concernent la période de production desdits biens et services et que le cycle de production est supérieur à un an » (PCG 333-1). - Sous activité : à exclure (PCG 321-3). - Pertes et gaspillages sont exclus (PCG 333-1). - Pour la comptabilité super-simplifiée : possibilité d'évaluer forfaitairement les stocks.

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>14. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :</p> <p>(a) montants anormaux de déchets de fabrication de main d'œuvre ou d'autres coûts de production ;</p> <p>(b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;</p> <p>(c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et</p> <p>(d) frais de commercialisation.</p>	<p>Précisions de la jurisprudence fiscale en matière de charges de production à incorporer au coût de fabrication :</p> <p>a) exclusion des frais purement administratifs, des frais de commercialisation et des frais financiers (arrêt CE n° 61.347 du 10 décembre 1990)</p> <p>b) inclusion des frais d'administration générale si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient (arrêt CE n° 45.220 du 17 mai 1989)</p> <p>c) inclusion des charges de personnel d'intéressement (arrêt CAA Nantes n° 91.787 du 12 mai 1993)</p> <p>d) inclusion des charges de congés à payer (arrêt CE n° 75.318 du 20 décembre 1972)</p> <p>e) déduction des pertes inhérentes au processus de fabrication qui ne présentent pas un caractère accidentel (arrêt CE n° 97.720 du 31 octobre 1990)</p> <p>f) exclusion de l'incidence des coûts de sous-activité (arrêt CE n° 121.748 du 27 juin 1994)</p>

Partie II : La technique des normes IAS

Normes IAS	Règles comptables françaises
	<p>g) inclusion des frais de conception et de réalisation de modèles d'une collection de prêt-à-porter (arrêt CE n° 234.100 du 23 mai 2003)</p> <p>h) exclusion de la taxe professionnelle (arrêt CE n° 248.888 du 3 novembre 2003)</p> <p>i) exclusion des redevances de fabrication versées lorsqu'elles sont basées sur le chiffre d'affaires (arrêt CE n° 89.415 du 10 novembre 1989)</p> <p>j) exclusion (du coût des constructions en cours) des rémunérations versées par une SCI de construction-vente à son gérant (arrêt CE n° 45.220 du 17 mai 1989)</p>

Le Petit Guide FID sur les normes comptables internationales

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>17. <i>Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.</i></p>	<p>- « Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens (...) » (PCG 333-5).</p>
<p>19. <i>Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.</i></p>	<p>- Coût moyen pondéré : pas de précision sur le mode de calcul (après chaque entrée, sur la durée moyenne de stockage, ...).</p>

Partie II : La technique des normes IAS

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>21. <i>Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 19, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré.</i></p> <p>23. <i>Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 19, doit être déterminé en utilisant la méthode du dernier entré- premier sorti (DEPS) (cette méthode a été supprimée par l'IASB le 19 décembre 2003).</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - La méthode DEPS n'est pas prévue. Fiscalement, elle peut être autorisée si elle correspond « aux modalités de stockage et de sortie des stocks ». - « La valeur d'entrée est (...) retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement couvrent à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat » (PCG 333-4). - Jurisprudence fiscale sur le cas des concentrés de jus de fruits : qualifiés de matières premières et, en conséquence, dépréciation à calculer en fonction du cours du jour (et non pas des produits intermédiaires) (arrêt CE n° 161.620 du 15 octobre 1997 ; voir aussi solution identique en matière de semences pour gazon : arrêt CE n° 222.622 du 21 juin 2002).

Le Petit Guide FID sur les normes comptables internationales

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>29. Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en-dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis sera supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont ramenées à la valeur nette de réalisation. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.</p>	<p>- « Le prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles provisions pour dépréciation des stocks » (PCG 333-4).</p> <p>- « La valeur d'entrée est (...) retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements couvrent à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat » (PCG 333-4).</p>

Partie II : La technique des normes IAS

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>Comptabilisation</p> <p>31. <i>Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel les produits correspondants sont comptabilisés. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans l'exercice au cours duquel la reprise intervient.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Pratique de l'inventaire intermédiaire : les achats sont comptabilisés en charges (existence de comptes de variation de stocks / de production stockée). - Dispositions fiscales spécifiques : <ul style="list-style-type: none"> . Art. 39-1.5° du CGI : interdiction de prendre en considération les dépenses futures non encore engagées. . Art. 39-1.5° du CGI : limitation des pertes déductibles sur les contrats à long terme à l'avancement réalisé.

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>Informations à fournir</p> <p>34. Les états financiers doivent indiquer :</p> <p>(a) les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisé;</p> <p>(b) la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entreprise;</p> <p>(c) la valeur comptable des stocks comptabilisés à la valeur nette de réalisation</p> <p>(d) le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé en produits de l'exercice selon le paragraphe 31;</p> <p>(e) les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 31; et</p> <p>(f) la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Obligation de l'inventaire annuel : art. L 123-12 du Code de commerce. - Existence du livre d'inventaire. - Informations à fournir en annexe : méthodes d'évaluation appliquées (C. comm. Art. D 24-1), méthodes utilisées pour le calcul des provisions (D 24-2), modifications intervenues dans la présentation du poste et les méthodes d'évaluation (art. L 123-17) et circonstances qui empêchent de comparer (D 24-3). - Art. 54 (1^{er} alinéa) du CGI : les contribuables sont tenus de présenter, à toute réquisition de l'Administration, les documents ayant servi à l'établissement de l'inventaire des stocks (4).

Partie II : La technique des normes IAS

Normes IAS	Règles comptables françaises
<p>36. Lorsque le coût des stocks est déterminé en utilisant la méthode DEPS selon l'autre traitement autorisé au paragraphe 23, les états financiers doivent indiquer la différence entre le montant des stocks apparaissant au bilan et :</p> <ul style="list-style-type: none">(a) soit le plus faible du montant obtenu selon le paragraphe 21 et de la valeur nette de réalisation;(b) soit le plus faible du coût actuel à la date de clôture et de la valeur nette de réalisation. <p>37. Les états financiers doivent indiquer:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice;(b) soit les coûts opérationnels, applicables aux produits comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés selon leur nature.	

Notes explicatives :

(1) Autres précisions fiscales particulières :

- en matière de dépréciation : il est possible de faire référence à des cotations professionnelles sous réserve que la situation propre de l'entreprise soit prise en considération.
- « en se bornant à appliquer, sans aucune justification, un abattement forfaitaire de 10 % à l'ensemble de ses articles, de nature différente, en stock, l'exploitant d'un commerce de vente au détail de chaussures et articles en cuir ne détermine pas de façon aussi exacte que possible le cours du jour des marchandises à la clôture de l'exercice » (arrêt CE n° 36.432 du 6 janvier 1984).

(2) Fiscalement, il est possible de pratiquer des décotes directes (arrêt CE n° 88.765 du 9 novembre 1990).

(3) Autres précisions fiscales :

- il faut exclure les dotations aux amortissements dérogatoires du coût d'entrée des stocks ;
- il faut exclure du coût d'entrée les dépenses de recherche et de conception de logiciels lorsqu'elles sont déduites immédiatement ;
- les charges financières sont toujours exclues ;
- le sur-amortissement issu d'une réévaluation libre est inclus ;
- précisions particulières rendues par la jurisprudence :
 - inclusion des commissions d'achat versées aux centrales d'achat (arrêt CE n° 34.580 du 27 juillet 1984)
 - exclusion des frais de fonctionnement d'un service d'achat interne (arrêt CAA de Paris n° 95.3463 du 21 novembre 1996)
 - exclusion des frais de déplacement de marchandises d'un local à l'autre de la même entreprise (arrêt CE n° 83.877 du 20 décembre 1972).

(4) Cas de jurisprudence fiscale :

« un grand magasin qui, en raison de son activité en fin d'année, ne peut pas effectuer l'inventaire physique de ses stocks à une date proche de la date de clôture de l'exercice, est fondé à déduire des résultats de cet exercice la perte correspondant à la démarque inconnue sur ses stocks entre la date d'inventaire et la clôture. La perte étant déjà réalisée à cette date et non pas seulement probable, elle ne peut pas être constatée par voie de provision » (arrêt CE n° 112.906 du 26 juillet 1991).