

Chapitre V

LA STRATEGIE DE LA CONVERGENCE DU PCG

5.1 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 :

art. 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 ».

art. 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 dûs aux salariés.

Outre diverses modifications de forme (généralement liées à l'introduction dans le PCG des avis pris par le CNC postérieurement à 1982), 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).

5.2 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^{er} 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 exemples, 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).

5.3 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.

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

a) Evaluation des engagements de retraite

Il s'agit de la recommandation CNC n° 03.R.01 du 1^{er} 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, les avantages en nature, ...
- 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.

Le texte de la recommandation est particulièrement technique, et reprend, y compris en termes de vocabulaire, les dispositions de la norme IAS 19.

b) 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^{er} 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 :

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

- 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.

c) 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), pour son montant net, au niveau du report à nouveau ; ces changements concernent les modifications d'options comptables et les changements de réglementation comptable ;
- les 'faux' changements de méthodes, qui correspondent aux changements d'estimation comptable, ne nécessitant aucun traitements 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 est l'imputation au niveau du report à nouveau ;
- 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).

d) 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^{er} 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) :

Art. 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.

Art. 212-2.

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

Art. 212-3.

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

Art. 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

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

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.

Art. 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 quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

Art. 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 conditions de provisionnement ne sont pas identiques entre les deux corps de règles) ;
- provisions pour gros entretien (puisque 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).

e) 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^{er} 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 le règlement CRC n° 03-07 du 12 décembre 2003 a apporté des nouvelles règles en matière de provisionnement des grosses réparations (outre l'avis 2003-E du Comité d'urgence du 9 juillet 2003 du CNC).

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.

Le règlement CRC n° 03-07 du 12.12.2003 fixe les obligations suivantes en matière de suivi de gros entretien (tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés) :

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

<i>Cas</i>	<i>Pour les exercices clos en 2003 et 2004</i>	<i>Pour les exercices clos à compter de 2005</i>
Provisions pour renouvellement qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie	Maintien du traitement comptable antérieur adopté (provision ou non) ; possibilité d'appliquer par anticipation l'amortissement par composants	Amortissement des actifs concernés par composants (seule méthode possible)
Provisions pour dépenses entretien et réparations (vérification de l'état de fonctionnement des installations, entretien, ...)	Amortissement des actifs concernés par composants ou comptabilisation d'une provision pour gros entretien	Amortissement des actifs concernés par composants ou comptabilisation d'une provision pour gros entretien

f) 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 », à savoir pour les immobilisations incorporelles et corporelles :

- « 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.

g) 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 devrait être adopté en 2004. Il est donc 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 chaque 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^{er} 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.

h) 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».

Chapitre V

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.

Chapitre VI

LE MECANISME D'INTEGRATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES AU NIVEAU EUROPEEN

6.1 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 » de des normes IAS/IFRS. Le 12^e 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^{er} 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^{er} mai 2004) ; 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^e 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 (voir infra) ;
- 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 ; dans un document daté de novembre 2003, celle-ci précise ainsi qu'une norme « rejetée » pourrait quand même servir « à titre d'orientation » si elle est compatible avec les directives européennes !).

Le 9^e considérant du règlement européen fixe ainsi trois conditions pour qu'une norme comptables internationale soit adoptée en vue de son application au sein de l'Union :

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

- « 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 introduites par l'IASB au titre du texte dit d'amélioration de 13 normes IAS existantes (et visant notamment à supprimer les notions d'autres traitements autorisés).

Le texte intégral du règlement est reproduit p. 60 infra.

6.2 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^e 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.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

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 Etats 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 (1), « 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

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

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, 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 ».

6.3 Les choix nationaux

Le 13^e 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 ⁽²⁾ 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 » :

	Comptes consolidés	Comptes individuels
Sociétés faisant appel public à l'épargne (APE)	Normes IAS / IFRS obligatoires	Système convergent avec les normes IASB
Sociétés non cotées consolidantes	Normes IAS / IFRS optionnelles	Système convergent avec les normes IASB
Autres (PME/PMI)		Système convergent simplifié avec les normes IASB

Et, en juillet 2003, celui-ci de préciser 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 ».

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 correspondant 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^{er} 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 (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.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Au cours de l'année 2004, ces questions seront aussi à analyser, à l'aube de la date du 1^{er} janvier 2005, et alors même que les résultats des premières études d'impacts ne sont pas encore disponibles et que la stratégie de la convergence des solutions comptables est entrée effectivement en œuvre depuis 1999.

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 doit absolument être analysée tant de manière scientifique que de manière politique et juridique, afin d'éviter des erreurs graves de stratégie...

(1) *Voir Cahier spécial, volume 1, de la Commission de droit comptable, 2001, du Conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables*

(2) *Voir Revue française de comptabilité n° 351, janvier 2003, pp. 23 et 24*

APPENDICE

**RÈGLEMENT (CE) N° 1606/2002 DU PARLEMENT EUROPÉEN
ET DU CONSEIL**
**du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables
internationales**
- publication au JOCE du 11 septembre 2002 -

LE PARLEMENT EUROPÉEN ET LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 95, paragraphe 1,

vu la proposition de la Commission¹

vu l'avis du Comité économique et social²

statuant conformément à la procédure visée à l'article 251 du traité³

considérant ce qui suit :

- (1) Le Conseil européen de Lisbonne des 23 et 24 mars 2000 a souligné la nécessité d'accélérer l'achèvement du marché intérieur des services financiers, a demandé que le plan d'action pour les services financiers de la Commission soit mis en œuvre d'ici 2005 et a invité la Commission à prendre des mesures visant à améliorer la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés faisant appel public à l'épargne.
- (2) Pour contribuer à améliorer le fonctionnement du marché intérieur, les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent être tenues d'appliquer un jeu unique de normes comptables internationales de haute qualité dans la préparation de leurs états financiers consolidés. Il importe, en outre, que les normes relatives à l'information financière publiée par les sociétés communautaires qui participent aux marchés financiers soient admises sur le plan international et constituent des normes véritablement mondiales. Cela implique une convergence renforcée des normes comptables actuellement appliquées sur le plan international, l'objectif étant, à terme, de créer un jeu unique de normes comptables mondiales.

¹ JO C 154 E du 29.5.2001, p. 2 8 5.

² JO C 260 du 17.9.2001, p. 86.

³ Avis du Parlement européen du 12 mars 2002 (non encore paru au Journal officiel) et décision du Conseil du 7 juin 2002.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

- (3) La directive 78/660/CEE du Conseil⁴ concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, la directive 83/349/CEE du Conseil⁵ concernant les comptes consolidés, la directive 86/635/CEE du Conseil du 8 décembre 1986 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers⁶ et la directive 91/674/CEE du Conseil du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance⁷ s'appliquent aussi aux sociétés communautaires faisant appel public à l'épargne. Les obligations de publicité que ces directives prévoient ne peuvent pas garantir le degré élevé de transparence et de comparabilité que l'information financière publiée par toutes les sociétés communautaires faisant appel public à l'épargne doit présenter pour permettre la création d'un marché intégré des capitaux efficace et harmonieux. Il convient donc de compléter le cadre juridique applicable aux sociétés qui font appel public à l'épargne.
- (4) Le présent règlement vise à faciliter le bon fonctionnement du marché des capitaux, sur la base d'un bon rapport coût-efficacité. La protection des investisseurs et la préservation de la confiance envers les marchés financiers sont aussi un aspect important de l'achèvement du marché intérieur dans ce domaine. Le présent règlement renforce la libre circulation des capitaux dans le marché intérieur et aide les sociétés communautaires à affronter leurs concurrents à armes égales dans la lutte pour les ressources financières offertes par les marchés des capitaux de la Communauté et du monde entier.
- (5) Il est important pour la compétitivité des marchés communautaires des capitaux de rapprocher les normes européennes régissant la préparation des états financiers des normes comptables internationales, celles-ci étant applicables dans le monde entier tant aux fins d'une transaction transfrontalière qu'aux fins d'une inscription à la cote d'une bourse étrangère.
- (6) Le 13 juin 2000, la Commission a publié sa communication intitulée « Stratégie de l'Union européenne en matière d'information financière: la marche à suivre », dans laquelle elle propose que toutes les sociétés communautaires qui font appel public à l'épargne soient tenues d'ici 2005 de préparer leurs états financiers consolidés sur la base d'un jeu unique de normes comptables, à savoir les normes comptables internationales (IAS).
- (7) Les normes comptables internationales (IAS) sont élaborées par l'International Accounting Standards Committee (IASC), qui vise à promouvoir un jeu unique de normes comptables applicables au niveau mondial. À l'occasion de la restructuration de l'IASC, l'une des premières décisions prises par le nouveau Conseil de cet organisme, le 1^{er} avril 2001, a consisté à changer le nom de celui-ci en International Accounting Standards Board (IASB), ainsi qu'à changer le nom des futures normes comptables internationales en International Financial Reporting Standards (normes internationales d'information financière), ou IFRS. Ces normes devraient, chaque fois que possible et pour autant qu'elles garantissent un degré élevé de transparence et de comparabilité de l'information financière dans la Communauté, devenir obligatoires pour toutes les sociétés communautaires qui font appel public à l'épargne.
- (8) Il y a lieu d'arrêter les mesures nécessaires pour la mise en œuvre du présent règlement en conformité avec la décision 1999/468/CE du Conseil du 28 juin 1999 fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission⁸ et en tenant dûment compte de la déclaration de la Commission au Parlement européen du 5 février 2002 relative à la mise en œuvre de la législation relative aux services financiers.

⁴ JO L 222 du 14.8.1978, p. 11. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2001/65/CE du Parlement européen et dit Conseil 00 1, 283 du 27.10.2001, p. 28).

⁵ JO L 193 du 18.7.1983, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil.

⁶ JO L 372 du 31.12.1986, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil.

⁷ JO L 374 du 31.12.1991, p. 7.

⁸ JO L 1, 184 du 17.7.1999, p. 23.

Chapitre VI

- (9) Pour qu'une norme comptable internationale puisse être adoptée en vue de son application dans la Communauté, il faut, en premier lieu, qu'elle remplisse la condition fondamentale énoncée dans les directives précitées du Conseil, à savoir que 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 précitées du Conseil sans impliquer une stricte conformité avec chacune des dispositions de ces directives. Il faut ensuite que, conformément aux conclusions du Conseil du 17 juillet 2000, elle réponde à l'intérêt public européen et, enfin, qu'elle satisfasse à des critères fondamentaux quant à la qualité de l'information requise pour que les états financiers soient utiles aux utilisateurs.
- (10) 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.
- (11) 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,
- (12) Conformément au principe de proportionnalité, 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.
- (13) Conformément au même principe, il est nécessaire de laisser aux États 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 adoptées conformément à la procédure prévue au présent règlement. Les États membres peuvent 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.
- (14) Afin de faciliter un échange de vues et de permettre aux États membres de coordonner leurs positions, la Commission devrait informer périodiquement le comité de réglementation comptable sur les projets en cours, les documents de travail, les synthèses relatives à une question ponctuelle (*point outlines*) et les exposés-sondages (*exposure drafts*) établis par l'IASB, ainsi que les travaux ultérieurs du comité technique comptable. Si la Commission entend ne pas proposer l'adoption d'une norme comptable internationale, il importe également que le comité de réglementation comptable en soit informé à un stade précoce.
- (15) Lors de ses délibérations et lorsqu'elle définit les positions à prendre sur des documents établis par l'IASB au cours du processus d'élaboration des normes comptables internationales [IFRS et SIC (IFRIC)], la Commission devrait tenir compte de l'importance d'éviter tout désavantage en matière de concurrence pour les sociétés européennes qui exercent des activités sur le marché mondial et tenir compte autant que possible des points de vue des délégations au sein du comité de réglementation comptable. La Commission sera représentée au sein des organes de l'IASB.
- (16) Un régime d'exécution adéquat et rigoureux est essentiel pour asseoir la confiance des investisseurs à l'égard des marchés financiers. En vertu de l'article 10 du traité, les États membres sont tenus de prendre des mesures appropriées pour assurer le respect des normes comptables internationales. La Commission entend se concerter avec les États membres, notamment par l'intermédiaire du Comité européen des régulateurs des marchés de valeurs mobilières (CERVM), afin de développer une approche commune en matière d'exécution de ces normes.
- (17) Il importe également d'autoriser les États membres à différer l'application de certaines dispositions jusqu'en 2007 pour ce qui concerne les sociétés qui font appel public à l'épargne dans la Communauté

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

et sur le marché réglementé d'un pays tiers et qui appliquent déjà un autre jeu de normes internationales reconnues comme base fondamentale de leurs comptes consolidés ainsi que les sociétés dont seules les obligations sont admises à la négociation sur un marché réglementé. Il est néanmoins crucial que, avant 2007 au plus tard, un jeu unique de normes comptables internationales globales (IAS) s'applique à l'ensemble des sociétés communautaires qui font appel public à l'épargne sur un marché réglementé de la Communauté.

- (18) Pour donner aux États membres et aux sociétés le temps de procéder aux adaptations que commande l'application des normes comptables internationales, il est nécessaire de n'appliquer certaines dispositions qu'en 2005. Il convient de mettre en place des dispositions adéquates en ce qui concerne la première application des IAS par les sociétés à la suite de l'entrée en vigueur du présent règlement. Ces dispositions devraient être élaborées au niveau international afin d'assurer que les solutions adoptées sont mondialement reconnues,

Chapitre VI

ONT ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article 1er

OBJECTIF

Le présent règlement a pour objectif l'adoption et l'application des normes comptables internationales dans la Communauté, dans le but d'harmoniser l'information financière présentée par les sociétés visées à l'article 4, afin de garantir un degré élevé de transparence et de comparabilité des états financiers et, partant, un fonctionnement efficace du marché communautaire des capitaux et du marché intérieur.

Article 2

DEFINITIONS

Aux fins du présent règlement, on entend par «normes comptables internationales», les normes comptables internationales [international Accounting Standards (IAS)], les normes internationales d'information financière [International Financial Reporting Standards (IFRS)] et les interprétations s'y rapportant (interprétations du SIC/interprétations de l'IFRIC), les modifications ultérieures de ces normes et les interprétations s'y rapportant, les normes et interprétations s'y rapportant qui seront publiées ou adoptées à l'avenir par l'International Accounting Standards Board (IASB).

Article 3

ADOPTION ET APPLICATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

1. Conformément à la procédure prévue à l'article 6, paragraphe 2, la Commission décide de l'applicabilité, au sein de la Communauté, des normes comptables internationales.
2. Les normes comptables internationales ne peuvent être adoptées que :
 - si elles ne sont pas contraires au principe énoncé à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 7 8/6 601CEE et à l'article 16, paragraphe 3, de la directive 83/349/CEE et si elles répondent à l'intérêt public européen, et
 - si elles satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'évaluation de la gestion des dirigeants de la société.
3. Pour le 31 décembre 2002 au plus tard, la Commission se prononce, conformément à la procédure prévue à l'article 6, paragraphe 2, sur l'applicabilité dans la Communauté des normes comptables internationales existant au moment de la date d'entrée en vigueur du présent règlement.
4. Les normes comptables internationales adoptées sont publiées intégralement, dans chacune des langues officielles de la Communauté, sous la forme d'un règlement de la Commission, au journal officiel des Communautés européennes.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Article 4

COMPTES CONSOLIDES DES SOCIETES QUI FONT APPEL PUBLIC A L'EPARGNE

Pour chaque exercice commençant le 11, janvier 2005 ou après cette date, les sociétés régies par le droit national d'un État membre sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales adoptées dans le cadre de la procédure prévue à l'article 6, paragraphe 2, si, à la date de clôture de leur bilan, leurs titres sont admis à la négociation sur le marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 1^{er}, point 13, de la directive 93/22/CEE du Conseil du 10 mai 1993 concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières⁹

Article 5

OPTIONS CONCERNANT LES COMPTES ANNUELS ET LES SOCIETES QUI NE FONT PAS APPEL PUBLIC A L'EPARGNE

Les États membres peuvent autoriser ou obliger :

- a) les sociétés visées à l'article 4 à établir leurs comptes annuels;
- b) les sociétés autres que celles visées à l'article 4 à établir leurs comptes consolidés et/ou leurs comptes annuels, conformément aux normes comptables internationales adoptées selon la procédure prévue à l'article 6, paragraphe 2.

Article 6

COMITE

1. La Commission est assistée d'un «comité de réglementation comptable», ci-après dénommé « comité »
3. Dans le cas où il est fait référence au présent paragraphe, les articles 5 et 7 de la décision 1999/468/CE s'appliquent, dans le respect des dispositions de l'article 8 de celle-ci. La période prévue à l'article 5, paragraphe 6, de la décision 1999/468/CE est fixée à trois mois.
3. Le comité adopte son règlement intérieur.

Article 7

RAPPORT ET COORDINATION

1. La Commission communique régulièrement avec le comité en ce qui concerne le statut des projets en cours de l'IASB et tous les documents y afférents élaborés par MASB afin de coordonner les positions et de faciliter les discussions concernant l'adoption de normes qui pourraient résulter desdits projets et documents.
2. La Commission informe le comité, dûment et en temps voulu, de son intention éventuelle de ne pas proposer l'adoption d'une norme.

⁹ JO L 141 du 11.6.1993, p. 27. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2000/64/CE du Parlement européen et du Conseil QO L 290 du 17.11.2000, p. 27).

Chapitre VI

Article 8

NOTIFICATION

Lorsqu'ils prennent des mesures en vertu de l'article 5, les États membres communiquent sans délai ces mesures à la Commission et aux autres États membres.

Article 9

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Par dérogation à l'article 4, les États membres peuvent prévoir que les exigences prévues par ledit article ne s'appliqueront, pour chaque exercice commençant le 1^{er} janvier 2007 ou après cette date, qu'aux sociétés :

- a) dont seules les obligations sont admises sur un marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 1^{er}, point 13, de la directive 93/22/CEE, ou
- b) dont les titres sont admis à la vente directe au public dans un pays tiers et qui utilisent à cet effet des normes acceptées sur le plan international depuis un exercice ayant commencé avant la publication du présent règlement au *journal officiel des Communautés européennes*.

Article 10

INFORMATION ET EXAMEN

Au plus tard le 1^{er} juillet 2007, la Commission examine l'application du présent règlement et fait rapport sur cette application au Parlement européen et au Conseil.

Article 11

ENTREE EN VIGUEUR

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel des Communautés européennes*.

Chapitre VII

L'EFFET « IAS »

Selon la 4^e édition du Plan comptable général (PCG) 1982 (p. I.5), « les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations » ; dans la version du PCG 1999 (rédaction issue de l'arrêté du 22 juin 1999), qui s'est substituée à la 4^e édition sus-visée : « 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 » (§ 120-1) ; « 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 » (§120-2).

Le débat porte, en réalité, sur quatre questions fondamentales, comprenant à la fois des aspects techniques et politiques :

- *est-ce que les solutions techniques formulées dans les normes comptables internationales améliorent la qualité des informations comptables par rapport aux pratiques « du passé » (et encore actuelles, au moins pour partie...) ?*
- *est-ce que le fonctionnement des travaux de l'IASB permet d'être serein au regard des évolutions futures ? Et quel sera l'apport de la procédure d'approbation des normes au niveau de l'Union Européenne, au travers de l'ARC (Accounting Regulatory Committee, ou Comité de la réglementation comptable) ?*
- *est-ce que toutes les Autorités des marchés financiers, au plan mondial, vont reconnaître un jeu unique d'états financiers établis sur la base des normes comptables internationales ?*
- *si les normes comptables internationales deviennent le « socle commun » de la comptabilité de toutes les entreprises pour l'ensemble de leurs comptes, y compris leurs comptes sociaux, quels en seront concrètement les impacts juridiques et fiscaux ?*

7.1 Validité des solutions retenues dans les normes comptables internationales

Dans un courrier du 4 juillet 2003, le Président Chirac rappelait au Président Prodi les liens entre l'information financière et l'économie, alors même qu' « une place excessive faite à la valeur de marché favoriserait ainsi une plus grande volatilité de nos économies ».

Selon le 4^e considérant du règlement européen du 19 juillet 2002, la décision de retenir les normes comptables internationales « vise à faciliter le bon fonctionnement du marché des capitaux, sur la base d'un bon rapport coût-efficacité. La protection des investisseurs et la préservation de la confiance envers les marchés financiers sont aussi un aspect important de l'achèvement du marché intérieur dans ce domaine (...) ».

Il ne faut surtout pas considérer ni que le PCG 1982-1999 constitue « la » réponse à tous les problèmes, ni que ledit PCG constitue une « valeur amortie ».

Comme souvent, la bonne solution est intermédiaire, voire plurielle.

Le PCG, en tant qu'outil opérationnel, simple et pratique, constitue un atout primordial pour les entreprises, surtout petites et moyennes. On peut d'ailleurs rappeler, avec intérêt, qu'en décembre 1991, le bulletin du CIMA britannique (Chartered Institute of Management Accountant) affirmait que « des entreprises ayant adopté le système anglo-saxon dans le cadre de leurs comptes consolidés se tournent maintenant souvent vers le plan comptable français et l'utilisent en tant que plan de compte commun dans leurs relations avec les sociétés du groupe. Beaucoup pensent que l'utilisation d'un tel plan conduit à une plus grande harmonisation des pratiques comptables et, sur le long terme, permet de diminuer les coûts ».

Le PCG, en tant que cadre conceptuel de la normalisation comptable « à la française », doit évoluer afin de prendre en considération certaines solutions internationales, tout en veillant à assurer une liaison simple (voire harmonieuse) avec les agrégats macro-économiques et la base fiscalement imposable, et en évitant de créer deux corps de règles divergentes entre les comptes individuels et les comptes consolidés.

Le PCG doit clairement rester inscrit dans le cadre d'un système prudent d'évaluation, et éviter tous les pièges, ruses et leurres de la « juste valeur financière », qui n'est valable et économiquement justifiée qu'au seul

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

instant de son calcul et sous l'hypothèse, très loin d'être validée, d'un fonctionnement de marchés efficients !

En outre, à titre illustratif, la maîtrise d'une information de type « valeur ajoutée » (et sa répartition entre les différents agents) n'est pas inintéressante : à ce titre, Georges Barthès de Ruyter, ancien président de l'IASC, affirmait que : « la notion de valeur ajoutée – dont l'utilisation fiscale a très facilement franchi nos frontières – commence à susciter de l'intérêt chez les analystes financiers et chez les comptables dans de nombreux pays ».

Le PCG, en tant qu'instrument d'obtention de l'image fidèle, doit être conçu pour empêcher toute manipulation de la réalité comptable, allant du « jeu d'écritures comptables » à l'obtention de « comptes de fées »...

Mais aucun cadre comptable, qu'il soit national ou international, ne pourra empêcher les fraudes : ce point ne peut être résolu que par des mesures de contrôle interne, la réalisation de mesures de contrôles externes appropriées et le respect de l'éthique de la vie des affaires.

Cette question ne doit pas être confondue avec le débat essentiel que constitue l'interrogation sur l'objet même des états financiers : n'y a-t-il pas derrière la question de la juste valeur, et de sa volatilité, un objectif de financiarisation systématique basé sur une forme de « suivi systématique du marché » ?

7.2 Structures et influences de l'IASB

Comme le notait Jean-François Casta (dans l'Encyclopédie de comptabilité, éd. Economica), « (...) en raison des décisions qui lui sont associées, la comptabilité ne peut plus seulement être perçue à travers son rôle technique lié à la satisfaction de besoins en information préexistants. Au contraire, elle façonne l'environnement économique, aborde la sphère politique et par là-même suscite la réaction des utilisateurs ». Les évolutions récentes, comme indiqué précédemment, ont largement illustré cette vérité : la comptabilité constitue aussi une « arme économique », et la stratégie de convergence (des normes nationales vers les normes internationales, des normes internationales vers les normes américaines) n'est neutre ni au plan économique, ni au plan politique. Ceci peut d'ailleurs illustrer l'affirmation contenue dans le rapport de Bernard Carayon, portant sur l'« intelligence économique, compétitivité et

cohésion sociale » et remis au Premier ministre en juin 2003, « nous sommes *'davantage sous influence qu'influenceurs'*. Par comparaison avec les Etats-Unis certes, mais plus largement par rapport à une approche, une conceptualisation et une méthodologie d'analyse et d'action d'inspiration de plus en plus anglo-saxonne et américaine. C'est en cela que l'expansion américaine est véritablement préoccupante : au-delà de la langue, c'est une manière de penser, une conception globale du monde, une organisation de la vie internationale publique et privée qui se sont peu à peu imposées, sans que notre voix soit toujours restée audible et crédible ».

Il n'est donc ni crédible ni souhaitable de laisser la situation actuelle sans modification, avec par exemple une structure IASCF contrôlée par des personnes physiques (auto-désignées et auto-renouvelées) et un conseil IASB largement dominés par les Américains, alors même que les normes comptables IAS/IFRS ne sont pas reconnues, aujourd'hui, aux Etats-Unis !

Il s'agit ainsi de pouvoir concrètement agir sur le « délégataire » chargé de la définition de la norme comptable. A ce titre, on peut relever que le rapport Bouton sur le gouvernement des entreprises (novembre 2002), précise explicitement que « le processus d'élaboration des normes de l'IASB doit être réformé pour donner à l'Europe la place qui lui revient en matière de normalisation (...) ».

Il n'apparaît pas, en pratique, que la reconnaissance du statut de « liaison standard setter » par l'IASCF à l'EFRAG, en mars 2003, ait modifié quoi que ce soit !

De plus, l'application des normes comptables internationales, en Europe, à compter de 2005, va entraîner une nécessité de précisions techniques, et un accroissement des questions interprétatives ; celles-ci seront notamment analysées par le comité IFRIC, lui-même sous « contrôle » de l'IASB, et rassemblant des Sachants à forte domination américaine.

Bien entendu, pour les grands Cabinets d'audit internationaux (à savoir notamment les quatre grands réseaux), cette réforme constitue de perspectives de croissance non négligeables, et constitue un formidable moyen, juridiquement organisé, d'accroître leurs influences et leurs parts de marché.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Des réformes de structures sont certes, actuellement, en cours de négociation. Il est notamment envisagé :

- i. au niveau de l'IASCF et IASB :
 - revoir éventuellement le mode de représentation au sein de l'IASCF, en termes de personnalités et de nationalités ;
 - définition de nouveaux rôles du Comité SAC.
- ii. au niveau de l'EFRAG :
 - assurer une plus grande liaison avec les Présidents de certains organismes nationaux de normalisation comptable (France, Allemagne, Royaume-Uni) ;
 - réduire le nombre du conseil de surveillance de 23 à 15 ;
 - étendre le rôle dudit conseil de surveillance, notamment en termes de discussions préalables avec l'IASB dès lors que celui-ci retient un projet de norme comptable ;
 - organiser une démarche cohérente d'intégration des aspects 'économiques' dans la procédure d'avis sur l'adoption des normes IFRS (conformément au règlement européen du 19 juillet 2002) ;
 - prévoir une règle de majorité simple pour le vote de l'avis transmis à la Commission européenne sur une norme IFRS ;
 - et, bien entendu, d' « augmenter » son budget !

Il nous apparaît qu'une voie de solution d'évolution, certes plus radicale, mais sans aucun doute plus sereine pour l'avenir, pourrait être de s'inspirer de la structure mise en œuvre pour les normes ISO (International organization for Standardization), en retenant les huit axes fondamentaux suivants :

- concevoir la structure IASCF/IASB comme un réseau d'instituts nationaux de normalisation (pour l'ISO, par exemple, il y a un regroupement de 148 pays, avec le principe d'un membre par pays), avec un Secrétariat général unique ; il n'y aurait donc dans ce cadre plus de représentations individuelles, le fonctionnement reposant sur la représentation des Instituts nationaux ;
- inscrire résolument la structure IASCF/IASB comme une organisation privée au service des structures gouvernementales, soumises au contrôle démocratique, et en tant qu'organisation de consensus sur des solutions répondant aux

exigences du monde économique et aux besoins de la Société, sans aucune exclusion de 'parties prenantes' ;

- assurer le financement de la structure IASCF/IASB par le versement de cotisations, proportionnelles au Produit intérieur brut et au volume du commerce extérieur de chaque pays ;
- permettre l'accès à la structure IASCF/IASB pour les pays en voie de développement dans le cadre de partenariats novateurs ;
- imaginer un cadre statutaire approprié avec une Assemblée générale de tous les membres, un Conseil d'administration et un Comité technique ;
- mettre en place un mécanisme sectoriel d'établissement des normes, dans le cadre d'un plan de travail coordonné et mis à jour, en dosant de manière équilibrée les analyses « pratiques » et les concepts « de fond » (tout le pouvoir technique ne pouvant être détenu par un petit nombre de Sachants, coupés des réalités économiques) ;
- créer des relais inter-régions pour recenser les difficultés d'application, les besoins spécifiques, en insérant ces relais dans le cadre d'un processus cohérent, transparent et ouvert d'élaboration des normes ;
- assurer une décision internationale de reconnaissance des états financiers ainsi établis sur toutes les places boursières, et non uniquement sur celles d'une zone donnée.

7.3 Reconnaissance d'un référentiel comptable unique au plan mondial

Par le règlement du 19 juillet 2002, l'Union Européenne a fait le choix des normes IAS / IFRS (sous réserve de la mise en œuvre de la procédure d'adoption comme préalablement décrite) pour les comptes de groupes des sociétés faisant appel public à l'épargne.

Mais, ce n'est pas le cas pour toutes les places boursières.

Ainsi, les Autorités de marché américain (notamment la SEC) ne reconnaissent que le seul référentiel national des Etats-Unis d'Amérique.

La « solution » a donc été « trouvée » par l'accord de Norwalk, conclu en octobre 2003 entre l'IASB (le normalisateur international) et le FASB (le normalisateur américain), aux termes duquel il est convenu, tant à court qu'à moyen terme, de rechercher des solutions communes et d'éliminer les différences de traitement entre les deux corps de règles.

Mais l'histoire dira, sans doute très vite, qui va converger vers quoi... Et il est à craindre, dans le cadre de cette « guerre de l'intelligence économique », que les Etats-Unis aient à la fois une « longueur d'avance » et une « volonté de vaincre ».

Pour la France, la perte de souveraineté comptable nationale constitue une question politique qu'il ne faut pas négliger ; certes, si l'émergence d'un droit comptable autonome est récent, ce n'est pas une raison pour détruire ce corps juridique, alors même que s'il a des défauts, sa mise en oeuvre raisonnable fait l'objet d'une acceptation globale par les parties prenantes.

Il n'est ainsi pas prouvé, faute d'expérimentation, que l'application des normes comptables internationales, avec des interprétations données par des « grands sachants de Londres », permettra d'obtenir des comptes plus intelligibles, pertinents, fiables et comparables, alors même que les normes IAS/IFRS opèrent un basculement du réflexe comptable de la « prudence » (c'est-à-dire de l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le report sur l'avenir d'incertitudes présentes), vers des évaluations empreintes de l'analyse financière (alors même que la volatilité des estimations, et les incidences significatives des variations de périmètres de calculs, restent à montrer leur pertinence au niveau de l'information financière).

7.4 Les relations comptabilité - fiscalité

Le système français est basé sur une connexion entre la comptabilité et la fiscalité (pour plus de détails, voir chapitre 16 : « comptabilité et fiscalité : les relations dangereuses », de notre ouvrage « la comptabilité plurielle », FID Edition), notamment matérialisée par les dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI qui dispose que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».

Cette question relève de l'analyse de deux points « extrêmes » :

- d'un côté, le passage à un « langage comptable commun », dont l'objectif de base est de donner une 'image fidèle' du résultat de l'exercice, devrait être appréhendé en ce sens par le législateur fiscal, notamment par respect de l'article 14 des droits de l'homme, de l'équité à la contribution aux dépenses publiques et de recherche de la simplification administrative, et parce que cette évolution pourrait permettre d'aboutir à une harmonisation européenne de l'impôt sur les sociétés ; à ce titre, il est très opportun de rappeler la position prise par l'assemblée plénière du 3 mai 1962 du CNC, dans un contexte redevenu d'actualité, qui avait émis le vœu que :

. « aucune disposition d'ordre fiscal n'affecte la terminologie, les règles du plan comptable général, ni la tenue des comptabilités ;

. sans remettre en cause le principe des avantages d'ordre économique ou financier évoqués, les discordances de cette nature, soient éliminées aussi bien pour simplifier la tâche des entreprises que pour ne pas détourner la comptabilité de sa mission essentielle »

et l'Assemblée plénière du CNC de suggérer, il y a plus de quarante ans déjà, que :

. « les dispositions fiscales utilisées comme moyen de politiques économique et financière portent sur les modalités de taxation et non sur le processus de détermination du résultat ».

- de l'autre côté, la crainte de voir modifier la distribution de la charge de l'impôt entre les différents contribuables, et la contrainte de respecter les exigences budgétaires de 'rendement' pour le budget de l'Etat ; mais, dans ce cadre, le passage des comptes « IAS » à la liasse fiscale « CGI » pourrait constituer un travail administratif particulièrement lourd, tant en termes d'établissement que de contrôle ; d'ailleurs, on peut utilement citer Jacques Delmas-Marsalet qui, lors du Congrès de l'Ordre des Experts Comptables de 1980, indiquait que « si certains crient au rapt, c'était un rapt incestueux car dans une large mesure la comptabilité est la fille de la fiscalité et les exigences du fisc se sont ajoutées aux exigences du commerce pour promouvoir le développement de la comptabilité (...). Si à une certaine époque on a pu accuser le droit fiscal d'impérialisme vis-à-vis de la comptabilité, j'appelle au contraire, de ma part, de mes vœux une attitude de tolérance mutuelle entre les différents utilisateurs de la comptabilité, tolérance qui ne laisse place à aucun nouvel impérialisme » (voir actes du Congrès cité).

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Selon le CNC, dans son rapport d'activités 2001, « *il paraît difficilement concevable de maintenir deux référentiels à terme. D'où l'objectif de faire évoluer par étape le règlement n°99-03 relatif au PCG avec les normes IAS, tout en en aménageant un système d'information simplifié pour les petites et moyennes entreprises et les très petites entreprises.*

Les liens entre la comptabilité et la fiscalité seront appelés à évoluer. La DGI est ouverte à une évolution des règles comptables vers d'autres normes, y compris les normes IAS, mais souhaite connaître et mesurer les conséquences de leur application. Il est vraisemblable que les points de déconnexion seront plus marqués, nécessitant un tableau de passage d'un système à l'autre. Ce tableau (n°2058) qui existe déjà, sera certainement plus développé.

Il est toutefois rappelé que, compte tenu du principe constitutionnel d'égalité de traitement, il n'est pas possible, que les entreprises qui utiliseraient les normes IAS pour établir leurs comptes individuels (parce qu'elles utilisent ces normes pour établir les comptes consolidés), soient soumises à un statut particulier notamment au regard du droit fiscal.

Ceci étant, il appartiendra in fine, au législateur de chacun des Etats membres de l'Union de déterminer les options à retenir ».

Cette stratégie de « convergence » (ie : aboutir au même point) entre le PCG et les normes IAS s'est récemment matérialisée par les réformes réalisées en matière de définition des provisions pour risques et charges (applicable depuis le 1^{er} janvier 2002 par application du règlement CRC 2000-06 du 20 décembre 2000), des amortissements et des provisions pour dépréciation (applicable au plus tard le 1^{er} janvier 2005, par application du règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002), un texte étant aussi en cours de préparation en 2004 sur la définition et l'évaluation des actifs.

Là aussi, le temps de l'expérimentation doit permettre d'analyser les conséquences des évolutions, alors même qu'une orientation vers un système de déconnexion totale entre comptabilité et fiscalité :

- n'a fait l'objet d'aucune étude préalable sérieuse ;
- aurait des répercussions importantes sur l'organisation administrative des entreprises ;
- nécessiterait de redéfinir les modalités de justifications des calculs par les entreprises lors des contrôles fiscaux ;

- pourrait aboutir à une taxation sur la base d'un résultat artificiel, sans liaison avec la « réalité économique » ;
- pourrait bloquer le projet politique de création d'un impôt européen sur les sociétés, basé sur le résultat déterminé selon les normes comptables internationales IAS/IFRS (*Voir article publié dans la Tribune du 23 février 2004 : « M. Bolkestein <commissaire européen> veut harmoniser l'impôt sur les sociétés sans attendre »*).

Il s'agit donc d'un réel sujet de « fracture culturelle », alors même qu'une réforme n'est réellement mise en œuvre que si elle fait l'objet d'une approbation et d'une compréhension d'ensemble.

La situation actuelle de relative incertitude des conséquences fiscales qui seront tirées des nouvelles dispositions françaises en matière de dépréciations (amortissements et provisions) doit inciter à raison garder. Ainsi, par exemples, le rallongement des durées de vie des immobilisations et l'incorporation systématique des frais accessoires (voire des coûts futurs, comme ceux attachés aux démantèlements) aux valeurs d'entrée des actifs immobilisés ont des conséquences fiscales non négligeables, que les entreprises vont « découvrir » à compter de 2005 !

Mais il faut aussi relever qu'il serait pour le moins paradoxal, et en réalité très dangereux, que la France, voire l'Europe, abandonne son autonomie fiscale en confiant à l'IASB, structure privée fonctionnant sans aucun contrôle démocratique, la responsabilité de fixer la base imposable à l'impôt !

7.5 Vivement demain !

Dans ce contexte, tout en préservant un objectif général à moyen terme de l'établissement d'un corps de règles comptables généralement accepté au plan mondial (ce qui reste à être accepté et appliqué au niveau Nord-Américain), il n'apparaît pas opportun de 'mettre à la retraite' le PCG ! Celui-ci, en tant qu'outil pratique de procédures comptables, a, certes, des points faibles et des inconvénients, mais il permet de répondre à un grand nombre de besoins des parties concernées par les informations comptables, notamment des petites et moyennes entreprises, pour qui un corps de normes internationales rédigées par des « Sachants de Londres » n'est sans doute pas « la » solution de l'avenir.

L'analyse de ce qui va être décidé par l'Union Européenne en matière de normes sur les instruments financiers (normes IAS 32 et 39) sera particulièrement éclairant sur les décisions à venir à court terme, et sur le poids de l'Europe. Ainsi, si les normes sont, en définitive, approuvées en l'état, il faudra considérer que l'IASB a réussi son défi, et le sous-traitant impose et imposera alors « sa » décision ; dans l'hypothèse inverse, il y aura obligation pour l'Europe de faire preuve d'imagination et de construction d'un système adapté aux besoins 'locaux'.

L'Europe, la compétition mondiale, imposent d'évoluer : mais la difficulté consiste à le faire sans renier nos valeurs et à ne pas tomber dans le syndrome du singe : comme le disait Victor Hugo, « n'imitiez rien ni personne. Un lion qui copie un lion devient un singe » (in : Tas de pierres).

Dans le même esprit, le rapport rendu en juin 2003 par le Conseil d'analyse économique recommande que « plutôt de se crispier sur la convergence espérée quasi totale entre les normes US GAAP et IAS-IFRS (sur les périmètres de consolidation, les règles de valorisation, etc.), il faudrait mieux, du côté européen, se battre sur leur compatibilité et surtout sur la mise en œuvre d'un principe de reconnaissance mutuelle des deux côtés de l'Atlantique (...) ».

Cette analyse rejoint totalement notre point de vue, puisque la compatibilité comporte une notion de coexistence, et donc de respect des traditions, des pratiques, des organisations, tout en assurant les ouvertures, les évolutions, les modifications nécessaires. Alors que la politique de la convergence revient à mettre en œuvre une stratégie de reprise de l'ensemble du dispositif, le cas échéant avec l'instauration d'une date-butoir empêchant toute sortie du dispositif.

Jacques Prévert disait qu'il ne faut pas laisser les intellectuels jouer avec des allumettes. En matière d'évolution du droit comptable, il n'apparaît pas 'raisonnable' de laisser au seul IASB les pleins pouvoirs, sans contrôle ni pouvoir démocratique.

Ceci révèle une nouvelle qualification à la comptabilité : elle devient instrument de politique de développement durable, puisque toutes les valeurs ne doivent pas être analysées uniquement au travers de leurs aspects ... comptables !

... Pour conclure ... provisoirement ...avec humour ...

Texte repris et modifié de Ionesco, L'imromptu de l'Alma

Conversation imaginaire dans un organisme de normalisation comptable internationale

A (s'adressant à C)

Parce que vous n'êtes pas là depuis le commencement. Moi je les connais mieux ces normes comptables : l'ensemble constitue un cercle vicieux.

B

Le cercle vicieux peut aussi avoir ses vertus !

A

A condition de s'en tirer à temps.

B

Et l'on ne peut s'en tirer que d'une seule façon : la bonne. N'est-ce, Maître ?

A

On ne s'en tire, du cercle vicieux, qu'en s'y enfermant. Ainsi, n'allez pas ouvrir la porte, le cercle vicieux se refermerait davantage... sur vous.

C

Je ne comprends pas.

B

Nous allons vous expliquer.

A

Substituez à l'expression « s'en tirer », celle de « s'en distancier » qui signifie « prendre ses distances », et vous comprendrez. Précisons : on ne se distancie, par exemple, du cercle vicieux, qu'en n'en sortant pas ; on en sort, au contraire, en restant dedans. Il s'agit d'un intérieur expérimentalisé de l'extérieur, ou d'un extérieur expérimentalisé de l'intérieur. Car, plus on est distant...

B

... Plus on est proche...

A

... Et plus on est proche...

B

... Plus on est distant...

A

C'est l'électrochoc de la distanciation, ou effet des « modes comptables » !

Appendice :

Point de vue de l'auteur sur la décision de subsidiarité à prendre par les Etats membres de l'Union européenne au titre de l'extension du champ d'application des normes comptables internationales, sur la base du 13^e considérant du règlement européen du 19 juillet 2002 :

« (...) 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 adoptées conformément à la procédure prévue au présent règlement. Les Etats membres peuvent 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 ».

I.- ARGUMENTS FAVORABLES A L'EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

1.1 Avoir un « langage comptable unique ».

Et en conséquence :

- permettre les comparaisons ;
- faciliter l'éducation ;
- assurer les besoins d'informations (basées sur les mêmes concepts) des financeurs externes (notamment bancaires) ;
- inscrire la comptabilité dans la démarche internationale de normalisation (comme pour le Code de la route, le Code de la navigation aérienne, ...)
- et, généralement, « simplifier la chose comptable ».

1.2 Ouvrir une « option pour les sociétés concernées » (de présenter des comptes selon les normes IAS) dit « liberté » de faire ou de ne pas faire.

Et en conséquence :

- la décision relève de la responsabilité des dirigeants ;
- il est convenu que les « micro » entreprises ne sont pas concernées.

1.3 La France ne peut pas prendre un chemin différent de celui retenu par les pays membres de l'Union Européenne.

Et en conséquence :

- certains pays ont déjà prévu l'alignement des comptes individuels sur la base du corps des normes IAS.

II.- ARGUMENTS DEFAVORABLES A L'EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

2.1 Toute l'histoire de l'humanité est marquée par la volonté de ne parler qu'une seule langue au plan mondial (cf. Tour de Babel / livre de la Genèse).

a) Mais :

- l'Europe continentale est régie par une tradition de droit écrit d'une part, et d'interconnexion du droit comptable avec d'autres branches juridiques (droit civil, droit commercial, droit des sociétés, droit pénal, droit fiscal, ...) d'autre part : un passage immédiat aux normes IAS (conçues sur la base d'un 'cadre conceptuel' rédigé comme si les « droits » n'existaient pas) aurait des impacts importants, sources d'insécurité juridique, elles-mêmes sources de complexité dans la vie des affaires (et non de simplifications) ;
- il n'y pas eu de réelles 'expérimentations' justifiant la validité des « nouvelles » solutions techniques IAS ;
- le niveau de formation comptable ne permettra pas d'opérer un tel glissement sans l'engagement de dépenses très importantes (formation, documentation, système, relations avec les autres droits, ...), qui seront à la charge des entreprises en tant que « frais généraux » (et dont l'intérêt reste à être démontré) ;
- il n'est pas évident qu'au plan pratique, les normes IAS répondent à toutes les problématiques concrètes
- le corps des normes IAS est basé sur la réponse quasi-unique des besoins d'informations financières des apporteurs de capitaux pour les structures transnationales : or, les comptes individuels répondent à d'autres besoins de l'ensemble des parties prenantes.

b) Le maintien d'un système national pour les comptes individuels de toutes les entités (sans option) :

- permettra de laisser le temps de l'expérimentation IAS pour les comptes consolidés des sociétés cotées (et d'analyser les effets, les problèmes, les avantages, les inconvénients, ...)
- évitera une situation d'insécurité juridique (et laissera le temps d'adaptation utile en cas de besoin) ;
- laissera le temps d'analyser la bonne adéquation des évolutions des normes en cours d'étude par l'IASB (par ex. : il n'est pas du tout évident que l'évaluation en 'juste valeur' soit réellement adaptée aux besoins des utilisateurs des comptes) ;
- assurera l'égalité de traitement entre les entreprises, tout en permettant leur comparaison ;

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

- pourra s'inscrire dans un cadre de « compatibilité » avec les solutions IAS si certaines évolutions, définies avec raison, du PCG sont introduites (progressivement et sous réserve de leur compatibilité avec les besoins exprimés) (nota : converger signifie aboutir au même point / compatibilité signifie qui peut s'accorder avec quelque chose d'autre) ;
- laissera le temps aux parties prenantes, aux praticiens et au secteur éducatif de s'approprier progressivement le corps des normes IAS.

c) De la notion de la liberté :

- « La liberté consiste à faire tout ce qui ne nuit pas à autrui »
Déclaration des droits de l'Homme
- « Il ne me paraît pas absurde de chercher dans la qualité de mes contraintes la qualité de ma liberté »
Antoine de Saint-Exupéry
- « Etre libre, ce n'est pas pouvoir faire ce que l'on veut, mais c'est vouloir ce que l'on peut »
Jean-Paul Sartre

2.2 Aucun grand pays européen n'a décidé, à la présente date, de renoncer à son système national de normalisation pour les comptes individuels. C'est notamment le cas pour l'Allemagne, l'Italie et le Royaume-Uni.

2.3 Politiquement, il apparaît ni cohérent ni justifié ni demandé d'abandonner totalement sa souveraineté nationale sur le droit comptable des comptes individuels.

a) En effet :

- rien ne prouve que le « bonheur comptable » se trouverait dans l'IAS ;
- il a fallu attendre 1983 pour voir reconnaître l'autonomie du droit comptable : il n'est donc pas opportun de détruire, vingt ans après, cette évolution ;
- il faut rechercher des solutions qui sécurisent et simplifient, et non l'inverse ;
- il faut préserver les solutions comptables développées de manière harmonieuse avec les besoins de gestion interne des entreprises (or certains concepts de l'IAS ne relèvent pas du tout de cet objectif).

b) Les relations entre comptes individuels et taxation fiscale (imposition fiscale, taxe professionnelle, autres...) sont telles qu'un passage aux IAS doit être préparée avec soin.

- c) Les sirènes du « full IAS » développées par certains réseaux de consultants ne sont pas étrangères à des voies de recherche de développement de leurs activités commerciales, notamment à destination des PME.
- d) Les conséquences de l'accord de Norwalk d'octobre 2002, conclu entre le FASB et l'IASB, risquent de se concrétiser par un alignement des règles IFRS (futures) sur le système américain : mais ce point est peu explicité à ce jour : alors, autant assurer la transparence des décisions politiques, et préciser que l'alignement des comptes individuels sur la base des normes IAS consistera à appliquer les normes US et à abandonner notre « acquis ». Ceci relève d'un choix politique et non technique.
- e) L'analyse de fonctionnement institutionnel est à repenser, car il n'est jamais trop tard quand il s'agit de progresser...

2.4 Il est donc préférable de donner le temps au temps, tout en continuant d'analyser, avec sagesse, les voies de solutions de la distinction posée par Dominique Plihon dans le rapport sur « les normes comptables et le monde post-Enron » (Documentation française, 2003, Conseil d'analyse économique, p. 116) :

« Il existe aujourd'hui deux grandes conceptions de l'entreprise. Celle-ci est vue :

- soit comme un actif financier dont il s'agit de maximiser la valeur (création de valeur actionnariale) ;
- soit comme une institution économique qui se définit à partir de notions telles que « l'intérêt social », et dont le but est la création de richesses grâce à la collaboration de parties prenantes (actionnaires, salariés, dirigeants, clients, fournisseurs, Etat, superviseur). L'entreprise a alors une pluralité d'objectifs (économiques, sociaux, environnementaux), même si son objectif prioritaire est la maximisation du profit ».

LE BONHEUR EST-IL DANS L'IAS ?

« *Toute la terre
une seule bouche
les mêmes mots* »

C'est ainsi que dans la Bible débute l'histoire de la Tour de Babel (Genèse, 11-1) ; on sait que la construction de cette Tour, qui devait toucher le ciel, a été anéantie et que les langues ont dispersé les hommes « pour tout brouiller dans leur bouche » (Genèse, 11-7).

On peut se demander si le monde de l'information financière ne tombe pas sur le même syndrome, en voulant à tout prix aboutir à un unique langage comptable, par une application extensive et tous azimuts des normes comptables internationales IAS/IFRS définies par une structure privée, l'IASB, rassemblant (sans réel contrôle) quatorze « sachants de Londres ».

La comptabilité constitue aussi une « arme économique », et la stratégie de convergence (des normes nationales vers les normes internationales, des normes internationales vers les normes américaines) est neutre ni au plan économique, ni au plan politique.

Est-ce que les normes comptables internationales, applicables juridiquement (par applicable du règlement européen du 19 juillet 2002) aux comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne, doivent être étendues *in extenso* à l'ensemble des entités économiques devant fournir une information financière ?

Pour l'auteur, pour que le progrès comptable soit partagé par tous, il est opportun de « laisser le temps au temps », et de ne pas mettre trop vite le PCG « à la retraite » : une réforme n'est, en effet, positivement mise en œuvre que si elle est désirée, préparée et utile.

A ce titre, il ne faut pas hésiter à conjuguer, tant en pratique qu'en théorie, les quatre critères prévus par l'article 3.2 du règlement du 19 juillet 2002 pour l'adoption d'une norme comptable : intelligibilité, pertinence, fiabilité et comparabilité.

C'est dans ce cadre qu'il sera possible de demeurer dans une comptabilité fidèle, et d'éviter les troubles des mauvais génies !