

## Vers une harmonisation comptable mondiale

Laurent ANNEQUIN

L'utilisation de la comptabilité sous une forme simplifiée remonte à la plus haute Antiquité. Elle se perfectionnera au Moyen Âge dans le nord de l'Italie en introduisant le concept de partie double. Puis, grâce à Luca Pacioli qui en a expliqué les principes dans son encyclopédie des sciences mathématiques, « *Summa de arithmetica, geometria, de proportioni et de proportionalita* », publiée à Venise en 1494 et considérée comme le premier ouvrage imprimé de comptabilité, elle se répandra dans toute l'Europe marchande.

Au fil du temps, la comptabilité qui était à l'origine un simple moyen de suivre l'activité et plus particulièrement les créances et les dettes est devenue aujourd'hui la base du système d'information de gestion de l'entreprise. Elle ne se contente plus de consigner toutes les opérations accomplies par cette dernière, elle a aussi pour mission d'apporter des informations cruciales pour la prise de décision. Mais pour que cette mission d'information soit accomplie avec succès, il est nécessaire que le langage comptable soit compris de tous les partenaires : actionnaires, personnel, clients, fournisseurs, créanciers, collectivités publiques. Elle doit donc être normalisée d'autant plus que ce besoin de normalisation ne s'arrête plus aux seules frontières d'un État, mais s'étend au monde entier depuis le processus de

mondialisation de l'économie.

Nous verrons dans un premier temps comment cette normalisation a commencé à s'opérer dans les deux principaux systèmes comptables, anglo-saxon et continental. Puis nous expliquerons comment sont organisés les deux principaux *boards* de normalisation le FASB et l'IASB ainsi que le processus de normalisation pour chacun d'entre eux. Enfin nous ferons le point sur l'adoption des normes IFRS à travers le monde.

## **I. Les débuts de la normalisation comptable**

Même si ce n'est qu'au début du XX<sup>e</sup> siècle que la comptabilité a véritablement commencé à se normaliser, le point de départ de ce processus s'est fait sous l'impulsion des auditeurs dans la deuxième moitié du XIX<sup>e</sup> siècle. En effet, cette nouvelle profession qui a vu le jour au Royaume-Uni et plus précisément en Écosse, s'est regroupée localement en association de professionnels de la comptabilité tout d'abord à Édimbourg (1854) et Glasgow (1855), puis à Londres et Manchester. Ensuite, pour assurer leur crédibilité auprès de leurs clients, les auditeurs ont commencé à développer une déontologie et des techniques comptables plus formatées.

Aux États-Unis, le Conseil de l'AAPA (*American Association of Public Accountants*) fondé en 1887 et qui représente la profession comptable a mis en place un comité appelé *Special Committee on Accounting* chargé de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit. L'AAPA était alors composé de nombreux émigrants britanniques dont Arthur Young, fondateur en 1906 du célèbre cabinet d'audit Arthur Yound and Co., devenu Ernst and Young (EY) aujourd'hui. Ce comité dirigé par Seymour Walton qui a participé en 1908 à la fondation de la prestigieuse école de management

Kellogg de l'université Northwestern à Evanston près de Chicago, présentera entre 1909 et 1913, lors de ses assemblées annuelles, un ensemble de définitions comptables.

En Europe occidentale, c'est le principe du plan comptable qui prend forme sous l'influence du Suisse Johan Friedrich Schär. Celui-ci publie en 1911 à Berlin un opuscule de comptabilité intitulé « *Buchhaltung und Bilanz* » dans lequel il propose un projet de plan comptable. Le plan comptable de Schär inspirera celui d'Hector Blairon en 1920 pour la Belgique et celui d'Eugen Schmalenbach pour l'Allemagne en 1927. C'est ce dernier qui servira plus tard de base à l'élaboration du plan comptable russe, allemand et aussi français.

En 1935, au Royaume-Uni, fut créé l'ARA (Accounting Research Association) à l'initiative de plusieurs membres de la London School of Economics et de quelques praticiens. Un peu plus tard, en 1942, l'ICAEW (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) mit en place le « *Taxation and Financial Relations Committee* » qui présenta un ensemble de projets de normes.

Deux modèles émergent donc, le modèle anglo-saxon qui est un ensemble de règles élaborées par des professionnels principalement américains et britanniques et un modèle dit « continental » basé sur des plans comptables imposés par les pouvoirs publics.

En France, les normes comptables sont fixées par le Code du commerce et par des règlements de l'Autorité des normes comptables, homologués par des arrêtés ministériels. Le premier plan comptable général français a été entériné par un arrêté en 1947. Il a été modifié plusieurs fois, en 1957, 1982 et 1986. Enfin, un nouveau plan comptable complètement revu aussi

bien sur le fond et sur la forme a été homologué en 1999.

## **II. L'IASC et les premières normes internationales**

L'internationalisation de l'économie et des échanges a connu une période de développement au XIX<sup>e</sup> siècle à la suite de la révolution industrielle, notamment grâce à la généralisation de la machine à vapeur qui a permis une diminution importante des coûts de transport et à l'essor du télégraphe qui a facilité les communications.

La première partie du XX<sup>e</sup> siècle pour sa part a connu au contraire une grande diminution de ces échanges commerciaux en grande partie à cause de la crise économique de 1929 suivie de la Seconde Guerre mondiale. C'est donc surtout depuis 1945 que l'internationalisation a repris de plus belle et s'est intensifiée avec l'ouverture des frontières, la déréglementation des marchés et la libéralisation des échanges. C'est donc durant la période dite des Trente Glorieuses, qui va de l'Après-guerre au premier choc pétrolier de 1973, que la majorité des pays dits développés, membres pour la plupart de l'OCDE, a entrepris un processus de normalisation au niveau national sous l'impulsion de cette forte croissance économique.

Cependant, la grande diversité de procédures entre les pays faisait qu'il était toujours très difficile de comparer les informations comptables. C'est la raison pour laquelle, le 29 juin 1973, Henry Benson alors associé du cabinet d'audit Coopers & Lybrand de Londres, a l'idée de créer le Comité des normes comptables internationales, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*).

H. Benson qui avait été président de l'ICAEW réussit à convaincre cet

institut de faire entrer dans cette nouvelle organisation des membres des organisations professionnelles comptables d'autres pays industrialisés. Ainsi à la création de l'IASC, on comptait parmi les membres 10 pays différents avec des traditions comptables différentes : Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, France, Irlande, Japon, Mexique, Pays-Bas et Royaume-Uni, et H. Benson fut nommé président de l'organisation.

Cependant, on peut constater que les membres fondateurs relèvent principalement des deux grands systèmes comptables : anglo-saxon avec les États-Unis, le Royaume-Uni, l'Irlande, l'Australie et le Canada et continental avec la France, l'Allemagne et les Pays-Bas avec une prédominance de pays utilisant les normes anglo-saxonnes qui sera encore renforcée avec l'arrivée d'anciennes colonies britanniques comme l'Inde, la Nouvelle-Zélande, le Pakistan et le Zimbabwe en 1974. La Belgique entrée également cette année-là appartient pour sa part au modèle continental.

L'IASC est une institution privée dont le siège social est établi à Londres. Cette organisation d'origine professionnelle a pour vocation d'élaborer des normes comptables internationales et de favoriser leur application dans la présentation des états financiers au niveau mondial, mais n'a aucun pouvoir légitime de les faire imposer. Cette organisation a donc dû dans un premier temps faire un travail d'influence et se forger une réputation de compétence dans des domaines où la réglementation comptable était encore peu développée comme pour la présentation des comptes consolidés des groupes et cela pour ne pas s'opposer à des normes comptables nationales déjà en vigueur.

C'est en 1982, quand l'IFAC (*International Federation of Accountants*), fédération internationale des comptables créée en 1977, représentant une soixantaine de pays à cette époque-là, reconnaitra l'IASC comme le nor-

malisateur mondial que l'organisation gagnera sa légitimité. L'appui de l'IFAC permet à l'IASC d'étendre son influence dans le monde entier, non seulement dans les pays industrialisés, mais aussi dans les pays en voie de développement.

Il restait donc à l'IASC d'être soutenu par l'IOSCO pour que sa légitimité ne soit plus remise en cause.

L'IOSCO, (*International Organization of Securities Commissions*), Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières, OICV en français, est une puissante organisation composée de la plupart des autorités de contrôle des marchés financiers nationaux comme la très puissante SEC (*Securities and Exchange Commission*) américaine ou la COB française (Commission des Opérations de Bourse) devenue depuis l'AMF (Autorité des Marchés Financiers) en 2003.

Dans les années 80, cette puissante organisation était prête à reconnaître l'IASC comme normalisateur à la condition que ses normes soient plus sévères et restrictives comme l'étaient les normes américaines. Par conséquent, pour être admises de l'IOSCO, les normes de IASC devaient de plus en plus se rapprocher des normes américaines. Pour cela, l'organisation a commencé un long travail de rapprochement avec le FASB (*Financial Accounting Standards Board*), Comité des normes comptables et financières américain et ses normes US GAAP en reconnaissant par exemple la primauté des investisseurs sur les autres utilisateurs de l'information comptable comme le fait remarquer Bernard Colasse, professeur émérite de l'université Paris-Dauphine dans un article relatif au *Conceptual framework* que l'IASB a publié en 1989.

« Bien que tous les besoins d'information (des divers) utilisateurs ne puissent pas être comblés par les états financiers, il y a des besoins qui sont com-

muns à tous. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers ».

Ce processus de rapprochement prit des années et l'IOSCO n'accepta que progressivement les normes émises par l'IASC dès qu'elles répondaient à ses critères de qualité.

En 2001, l'IASC devient l'IASB (*International Accounting Standards Board*) et se dote d'une nouvelle organisation, dont une fondation IFRS (*International Financial Reporting Standards*). L'Union Européenne de son côté opte en 2002 pour l'obligation pour les sociétés européennes faisant appel public à l'épargne d'établir des comptes consolidés selon le référentiel IFRS à partir de janvier 2005. Mais, c'est à l'issue d'une réunion commune à Norwalk, le 18 septembre 2002, que les deux organisations ont assuré leurs volontés d'accorder leurs normes respectives le plus rapidement possible pour coordonner leurs futurs projets. Depuis les accords de Norwalk, de part et d'autre, les deux organismes ont revu un certain nombre de normes. L'autorité des marchés financiers américains, la SEC a édité en 2007 un règlement qui stipule que les émetteurs privés étrangers cotés sur les marchés américains sont désormais libérés de l'obligation d'établir leurs états financiers avec les normes US GAAP s'ils sont conformes aux normes IFRS. Toutefois, contrairement à ce que laissait entendre la SEC dans le document intitulé *Roadmap for the potential use of the financial statements prepared in accordance with international reporting standards by US issuers* publié en 2008, la décision de permettre aux entreprises américaines de présenter leurs comptes selon les normes IFRS dès 2014 ne sera sans doute pas possible avant 2018.

On pourrait se demander puisque qu'il y a une convergence manifeste vers les normes américaines, pourquoi l'ensemble des pays n'ont pas directement opté pour les normes US GAAP. Tout simplement parce que pour de nombreux pays recourir aux normes américaines serait politiquement inconcevable. Cela aurait démontré trop clairement la suprématie économique américaine. En revanche, adopter des normes internationales est perçu comme beaucoup plus acceptable.

Le processus d'harmonisation entre les normes internationales et américaines se poursuit donc lentement mais sûrement et à ce jour, après de nombreuses réunions entre les deux organismes normalisateurs, certaines normes convergentes ont été publiées par l'IASB tels que les normes IFRS 5 et toutes les normes à partir de l'IFRS 8 et a conduit à la révision du cadre conceptuel et des normes IAS 1, IAS 19 et IAS 23 ainsi que les normes IFRS 2 et IFRS 3.

### **III. La normalisation comptable aux Etats-Unis**

Aux États-Unis, la normalisation comptable est principalement réalisée par des organismes professionnels tels que l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) créé en 1887 et du FASB (*Financial Accounting Standards Board*) créé en 1973 sous le regard de la SEC qui contrôle les marchés financiers américains. Contrairement à certains pays européens comme la France, aux États-Unis, il n'y a aucun plan comptable défini pour l'ensemble des sociétés. Ces dernières doivent donc établir un plan de comptes spécifiques à leur activité et à leurs besoins.

L'AICPA est l'organisme professionnel représentatif des experts-comptables (*Certified Public Accountants, CPA*) aux États-Unis, équivalant à l'Ordre



des experts-comptables en France. Il a été créé à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, mais c'est à la suite de la loi sur les valeurs mobilières de 1934 que l'AICPA a pu intervenir directement à l'établissement des normes. En 1936, l'AICPA créa un comité responsable de la normalisation, le CAP (*Committee on Accounting Procedures*) qui fut à l'origine de 51 bulletins de recherche comptables appelés ARB (*Accounting Research Bulletins*). Ce comité fut remplacé par l'APB (*Accounting Principles Board*) en 1959 qui publia 31 *Opinions* et 4 *Statements*. Les premières sont des prises de position officielle alors que les secondes sont plutôt des recommandations. En 1973, fut décidée la création du FASB qui ne dépendrait plus directement de l'AICPA et qui permettrait à toutes les parties intéressées de participer à l'élaboration des normes comptables.

Cependant, l'AICPA continue de publier des recommandations en matière de comptabilisation et d'audit, les SOP, *statement of position*.

## **1. Structure et organisation du FASB**

La mission du FASB est donc d'établir et d'améliorer les normes de la comptabilité financière et d'établissement des états financiers pour les entreprises et le public. C'est un organisme indépendant composé de plusieurs entités : le FAF (*Financial Accounting Foundation*), le FASB (*Financial Accounting Standards Board*), le FASAC (*Financial Accounting Standards Advisory Council*) et l'EITF (*Emerging Issues Task Force*).

Le FAF, *Financial Accounting Foundation*, est un organisme à but non lucratif créé en 1972 chargé de désigner les membres du FASB et du FASAC. Il est financé par des contributions des financeurs du FASB et du GASB (*Governmental Accounting Standards Board*), équivalent du FASB pour le secteur public, placé sous son autorité en 1984. Ces fonds proviennent en

grande partie de la profession comptable, mais aussi de l'industrie et de la communauté financière.

Le FASB, *Financial Accounting Standards Board*, est l'organisme central du système d'élaboration des normes. Cet organisme placé sous la tutelle du FAF est composé de 7 membres à plein temps nommé par le FAF pour une durée de 5 ans. Ce sont généralement d'anciens associés de grands cabinets d'audit ou d'anciens directeurs comptables et financiers de grandes entreprises. Libérés de tout lien avec leurs anciens employeurs, ils doivent être les représentants de l'ensemble des personnes intéressés : les membres de la profession comptable, les entreprises, l'enseignement et les pouvoirs publics. Pour accomplir sa mission, le FASB est soutenu dans sa démarche par un bureau composé d'environ 70 personnalités compétentes et d'un secrétariat.

Le FASAC, *Financial Accounting Standards Advisory Council*, est un comité consultatif qui a pour mission de déterminer avec le FASB les sujets prioritaires et d'aider à l'organisation des groupes de travail. Ce comité est actuellement composé d'une trentaine de membres représentant les préparateurs, les auditeurs et les utilisateurs de l'information financière.

L'EITF, *Emerging Issues Task Force*, est un organisme de 16 membres composé principalement de représentants de la profession comptable créé en 1984 pour répondre à des questions urgentes posées au FASB. Il est présidé par un membre du FASB. Il intervient lorsque des pratiques divergentes sont constatées sur un sujet. Les interprétations acceptées par l'EITF doivent être ultérieurement ratifiées par le FASB.

En matière de normalisation, même si la SEC a laissé au secteur privé le rôle d'établir les principes comptables généraux, la commission dont la

mission principale est de contrôler les marchés boursiers a également publié deux types de textes : les règlements SX et SK ainsi que les bulletins SAB. Les règlements SX (*accounting rules*) déterminent le contenu et le format des rapports financiers à respecter pour les différents types de sociétés tandis que les règlements SK (*integrated disclosure system*) définissent les exigences de la SEC en matière d'introduction en bourse, d'appel public à l'épargne ou encore de communication financière des sociétés cotées. Les bulletins SAB (*Staff Accounting Bulletins*) précisent quant à eux l'avis de la SEC relatif à certaines pratiques comptables.

L'orientation de la réglementation comptable américaine vers les besoins boursiers et les grandes entreprises s'explique facilement dans ce pays où l'on compte environ 12 000 sociétés cotées dont les plus importantes dans le monde contre 8 000 en Europe. L'influence de la SEC est donc très importante. Il ne faut pas oublier que la SEC fut créée en 1934 notamment pour améliorer la qualité de l'information financière responsable en partie de l'ampleur de la grande crise de 1929.

## **2. Procédure d'élaboration des normes par le FASB**

L'élaboration des normes par le FASB s'effectue en plusieurs étapes. Dans un premier temps, le FASB détermine les thèmes pour lesquels il est nécessaire d'établir des normes à partir de requêtes provenant de partenaires comme la SEC ou l'AICPA. On rédige ensuite un projet de norme (*exposure draft*) soumis à commentaires. Après examen de ces commentaires, le projet de norme est alors amendé et doit être approuvé par la majorité des membres du FASB.

Le projet de norme aboutit à un SFAS ou FAS, Statement of Financial Accounting Standards lesquels sont rassemblés depuis 2009 dans un code

comptable du FASB, le *FASB Accounting Standards Codification*<sup>TM</sup> ou plus simplement appelé ASC. Si une norme n'est pas acceptée à l'unanimité, les commentaires des membres n'ayant pas voté la norme sont inclus dans celle-ci.

S'ajoute aux normes de technique comptable FAS, des normes de concepts SFAC (*Statements of financial accounting concepts*) au nombre de 8, qui fixent la doctrine du FASB. Ces normes font partie du cadre conceptuel (*Conceptual Framework*) et permettent au FASB d'avoir une approche cohérente dans l'élaboration des normes comptables.

On compte aujourd'hui 168 normes FAS auxquelles il faut ajouter les mises à jour du code du FASB et que viennent compléter quelques normes ARB ou APB encore valables.

Les normes américaines US GAAP, très axées sur les modalités d'application, représentent des milliers de pages de normes détaillées qui limitent au maximum les possibilités d'interprétation et qui donc précisent très clairement dans les *bright lines* ce qui est acceptable ou pas. Dans un environnement relativement procédurier où les risques de procès sont élevés et les dommages et intérêts importants, les professionnels américains de la comptabilité préfèrent des normes très claires afin de réduire les risques d'interprétation.

#### **IV. La normalisation internationale**

Comme nous l'avons déjà précisé, l'organisme qui a pour missions d'élaborer les normes internationales est l'IASB/IFRS *Foundation*.

##### **1. Structure et organisation de l'IFRS Foundation**

L'actuelle structure de l'IASB-IFRS comprend 5 organismes principaux :

la Fondation IFRS composée de l'organisme central (IASB) et du comité d'interprétation des normes IFRS (*IFRS Interpretations Committee*), un conseil d'administration appelé *Trustees*, un conseil de surveillance (*Monitoring Board*) et un conseil consultatif de normalisation (*IFRS Advisory Council*).

L'IFRS Foundation est gérée par un conseil d'administration, composé de 22 membres (*Trustees*) en charge de représenter l'ensemble de la communauté comptable mondiale dont 6 représentants de l'Amérique du Nord, 6 de l'Europe et 6 de la région Asie/Océanie, 1 de l'Afrique, 1 de l'Amérique du Sud et 2 sans région définie. Ils sont nommés pour 3 ans et leur mandat est renouvelable 1 fois à l'exception du président dont la durée totale du mandat peut être supérieure. Outre un équilibre concernant les zones géographiques, un autre équilibre concernant leurs compétences et leur origine professionnelle est maintenu. Ce sont généralement des membres de grands cabinets comptables et d'audit (5 personnes proposées par l'IFAC), des représentants d'associations professionnelles, de normalisateurs nationaux et d'organisme de contrôle boursier, ou encore des universitaires. Cet organe est chargé de la stratégie, de l'organisation et du financement de la Fondation, mais n'est pas impliqué dans les questions techniques liées aux normes. Cette responsabilité incombe exclusivement à l'IASB. Elle est en relation avec le conseil de surveillance.

Le conseil de surveillance de l'IFRS Foundation est composé de 5 membres : un responsable de la Commission européenne, du Président de l'IOSCO (OICV) *Emerging Markets Committee*, du Président de IOSCO (OICV) *Technical Committee*, du commissaire de l'Agence japonaise des services financiers (FSA) et du Président de la SEC. Le Président du Comité de Bâle de supervision bancaire (*Basel Committee on Banking Supervision*) siège

en tant qu'observateur. Cette structure complexe a été mise en place afin d'assurer l'indépendance de l'IASB et établir un lien entre les Trustees et les autorités publiques. Le conseil de surveillance s'assure que les Trustees exercent leurs fonctions telles qu'elles sont définies par les status et approuve leur nomination.

L'IASB est l'organe central de ce dispositif chargé de l'élaboration des normes internationales. Le *Board* est composé de 16 membres dont 13 au minimum travaillent à plein temps depuis juillet 2012. Ils sont nommés par les *Trustees* pour un mandat de 5 ans renouvelable 1 fois. Comme pour l'IFRS *Foundation*, il y a une répartition géographique prédéfinie : 4 représentants de l'Europe, 4 de l'Amérique du Nord, 4 de l'Asie/Océanie, 1 de l'Amérique du Sud, 1 de l'Afrique et 2 représentants de n'importe qu'elle région, désignés de façon à maintenir l'équilibre géographique global. Malgré cette volonté d'équilibre, on peut constater que les pays anglo-saxons sont surreprésentés.

Toujours dans un souci d'équilibre, ces représentants sont en partie issus de l'audit, sont des préparateurs d'états financiers ou viennent du monde universitaire. Tous ont été choisis en fonction d'une expérience récente en matière de normalisation (amendement adopté par les *Trustees* en juin 2005). Ils sont assistés dans leur mission par une centaine de professionnels (*staff*).

Le comité d'interprétation des normes IFRS est un comité composé de 14 membres qui a pour mission de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation soulevés par certaines normes. Il travaille en collaboration avec les comités équivalents des normalisateurs nationaux. Les interprétations de ce comité doivent être approuvées par l'IASB pour être publiées. L'IFRS *Interpretations Committee* remplace l'IFRIC depuis 2010 qui avait déjà remplacé le SIC en 2002. Ces deux précédents comités ont publié au

total une cinquantaine de décisions.

La dernière entité de ce dispositif est le Comité consultatif de normalisation (*IFRS Advisory Council*) composé d'une cinquantaine de représentants de préparateurs, d'analystes financiers, d'universitaires, de commissaires aux comptes, de régulateurs, d'associations professionnelles de comptables et de groupes d'investissements. Le rôle de ce comité est de conseiller l'IASB et les *Trustees* sur les priorités de leur programme de travail et d'informer la Fondation IFRS des avis des organisations nationales dont sont issus ses membres.

Outre le Comité consultatif de normalisation qui est l'organe formel de conseil de la structure, l'IASB fait appel à d'autres organes de conseil officiels tels que l'ASAF (*Accounting Standards Advisory Forum*) créé en 2013 et composé de normalisateurs comptables nationaux et des organismes régionaux qui s'intéressent à l'information financière, le Comité consultatif sur les marchés financiers (*Capital Markets Advisory Committee*), le groupe



\*Accounting Standards Advisory Forum (Forum consultatif des normes comptables, composé de représentants d'organismes normalisateurs internationaux)

Source : IFRS, janvier 2014

des économies émergentes (*Emerging Economies Group*), le Forum mondial des préparateurs (*Global Preparers Forum*), le groupe de mise en œuvre de la norme IFRS pour les PME (*SME Implementation Group*) ainsi que d'autres groupes consultatifs que l'IASB met en place pour ses principaux projets.

## **2. Procédure d'élaboration des normes IFRS**

La procédure d'élaboration des normes IFRS est longue et rigoureuse et s'accompagne de nombreuses consultations. Les réunions sont ouverte au public et retransmise sur Internet. Elle demande généralement environ 2 ans pour une norme.

L'inscription dans le programme de travail de l'IASB (*active agenda*) se fait après avoir déterminé le thème. Une consultation publique est organisée tous les 3 ans pour identifier les priorités. Le thème est discuté en réunion et l'IFRS Foundation et l'IFRS Advisory Council sont consultés. Ensuite un groupe de travail est formé (*working group*). Le premier résultat de ce travail fait l'objet de la publication d'un projet d'énoncé des principes (*statement of principles*) ou d'un document pour discussion (*discussion paper*) dans lequel sont présentés le thème ou les thèmes, les approches possibles et les choix envisagés. Sont ensuite organisées des sessions publiques de discussion. Un projet de norme ou exposé-sondage (*Exposure Draft*) qui a été approuvé par au moins 60 % des membres de l'IASB est ensuite publié pour faire appel à commentaires. Les arguments majeurs et les avis contraires émis par certains membres de l'IASB sont précisés dans ce projet de norme. Les commentaires reçus sont ensuite pris en compte et parfois des audiences publiques peuvent avoir lieu ainsi que des tests d'application sur le terrain. Pour être publiée, la norme devra être approuvée par au moins 10 des 16 membres de l'IASB et tous les avis contraires sont indiqués. Après l'émission d'une norme, les membres et le Staff de



l'IASB organisent des réunions régulières avec les parties intéressées et les autres organismes de normalisation afin de comprendre les problèmes liés à la mise en œuvre de ces normes et leur impact. Si cela est nécessaire, une révision de la norme peut être inscrite à l'ordre du jour de l'IASB. Les normes émises par l'IASB s'appellent IFRS depuis 2002 et auparavant IAS.

### Liste des normes IAS-IFRS

N°	Titre original	Traduction	1 <sup>er</sup> publication	1 <sup>er</sup> application	Retrait complet et remplacé par	Dernière révision
IAS 1	Disclosure of Accounting Policies (1975) Presentation of Financial Statements (1997)	Présentation des états financiers (1997)	1975	1 <sup>er</sup> janvier 1975		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IAS 2	Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System (1975) Inventories (1993)	Stocks (1993)	1975	1 <sup>er</sup> janvier 1976		1 <sup>er</sup> janvier 2005
IAS 3	Consolidated Financial Statements	États financiers consolidés	1976	1 <sup>er</sup> janvier 1977	1 <sup>er</sup> janvier 1990 IAS 27 et IAS 28	
IAS 4	Depreciation Accounting	Comptabilisation des amortissements	1976	1 <sup>er</sup> janvier 1977	1 <sup>er</sup> juillet 1999 IAS 36	
IAS 5	Information to Be Disclosed in Financial Statements	Informations à fournir dans les états financiers	1976	1 <sup>er</sup> janvier 1977	1 <sup>er</sup> juillet 1998 IAS 1	
IAS 6	Accounting Responses to Changing Prices	Traitement comptable des variations de prix	1977	1 <sup>er</sup> janvier 1978	1 <sup>er</sup> janvier 1983 IAS 15	
IAS 7	Statement of Changes in Financial Position (1977) Cash Flow Statements (1992) Statement of Cash Flows (2007)	Tableaux des flux de trésorerie (1992 et 2007)	1977	1 <sup>er</sup> janvier 1979		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IAS 8	Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies (1978) Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (1993) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (2003)	Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (1993) Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (2003)	1978	1 <sup>er</sup> janvier 1979		1 <sup>er</sup> janvier 2005
IAS 9	Accounting for Research and Development Activities	Comptabilisation des frais de recherche et de développement	1978	1 <sup>er</sup> janvier 1980	1 <sup>er</sup> juillet 1999 IAS 38	
IAS 10	Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date (1978) Events After the Balance Sheet Date (1999) Events after the Reporting Period (2007)	Événements postérieurs à la date de clôture (1999 et 2007)	1978	1 <sup>er</sup> janvier 1980		1 <sup>er</sup> janvier 2005
IAS 11	Accounting for Construction Contracts (1979) Construction Contracts (1993)	Contrats de construction (1993)	1979	1 <sup>er</sup> janvier 1980		1 <sup>er</sup> janvier 2000

N°	Titre original	Traduction	1 <sup>er</sup> publication	1 <sup>er</sup> application	Retrait complet et remplacé par	Dernière révision
IAS 12	Accounting for Taxes on Income (1979) Income Taxes (1996)	Impôts sur le résultat (1996)	1979	1 <sup>er</sup> janvier 1981		1 <sup>er</sup> janvier 2012
IAS 13	Presentation of Current Assets and Current Liabilities	Présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme	1979	1 <sup>er</sup> janvier 1981	1 <sup>er</sup> juillet 1998 IAS 1	
IAS 14	Reporting Financial Information by Segment (1981) Segment reporting (1997)	Information sectorielle (1997)	1981	1 <sup>er</sup> janvier 1983	1 <sup>er</sup> janvier 2009 IFRS 8	
IAS 15	Information Reflecting the Effects of Changing Prices	Information reflétant les effets des variations de prix	1981	1 <sup>er</sup> janvier 1983		
IAS 16	Accounting for Property, Plant and Equipment (1982) Property, Plant and Equipment (1993)	Immobilisations corporelles (1993)	1982	1 <sup>er</sup> janvier 1983		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IAS 17	Accounting for Leases (1982) Leases (1997)	Contrats de location (1997)	1982	1 <sup>er</sup> janvier 1984		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IAS 18	Revenue Recognition (1982) Revenue (1993)	Produits des activités ordinaires	1982	1 <sup>er</sup> janvier 1984		1 <sup>er</sup> janvier 2001
IAS 19	Accounting for Retirement Benefits in Financial Statements of Employers (1983) Retirement Benefit Costs (1993) Employee Benefits (1998)	Avantages du personnel (1998)	1983	1 <sup>er</sup> janvier 1985		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	1983	1 <sup>er</sup> janvier 1984		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IAS 21	Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (1983) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (1993)	Effets des variations des cours des monnaies étrangères (1993)	1983	1 <sup>er</sup> janvier 1985		1 <sup>er</sup> juillet 2009
IAS 22	Accounting for Business Combinations (1983) Business Combinations (1993)	Regroupements d'entreprises (1993)	1983	1 <sup>er</sup> janvier 1985	1 <sup>er</sup> avril 2004 IFRS 3	
IAS 23	Capitalisation of Borrowing Costs (1984) Borrowing Costs (1993)	Coûts d'emprunt (1993)	1984	1 <sup>er</sup> janvier 1986		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IAS 24	Related Party Disclosures	Information relative aux parties liées	1984	1 <sup>er</sup> janvier 1986		1 <sup>er</sup> janvier 2011
IAS 25	Accounting for Investments	Comptabilisation des investissements	1986	1 <sup>er</sup> janvier 1987	1 <sup>er</sup> janvier 2001 IAS 39, IAS39	
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	1987	1 <sup>er</sup> janvier 1988		
IAS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (1989) Consolidated and Separate Financial Statements (2003) Separate Financial Statements (2011)	États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales (1989) États financiers consolidés et individuels (2003) États financiers individuels (2011)	1989	1 <sup>er</sup> janvier 1990		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IAS 28	Accounting for Investments in Associates (1989) Investments in Associates (2003) Investments in Associates and Joint Ventures (2011)	Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (1989) Participations dans des entreprises associées (2003) Participations dans des entreprises associées et des coentreprises (2011)	1989	1 <sup>er</sup> janvier 1990		1 <sup>er</sup> janvier 2013

N°	Titre original	Traduction	1 <sup>er</sup> publication	1 <sup>er</sup> application	Retrait complet et remplacé par	Dernière révision
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	1989	1 <sup>er</sup> janvier 1990		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées	1990	1 <sup>er</sup> janvier 1991	1 <sup>er</sup> janvier 2007 IFRS 7	
IAS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (1990) Interests in Joint Ventures (2003)	Information financière relative aux participations dans des coentreprises (1990) Participations dans des coentreprises (2003)	1990	1 <sup>er</sup> janvier 1992	1 <sup>er</sup> janvier 2013 IFRS 11, IFRS 12	
IAS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation (1995) Financial Instruments: Presentation (2005)	Instruments financiers : informations à fournir et présentation (1995) Instruments financiers : présentation (2005)	1995	1 <sup>er</sup> janvier 1996		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IAS 33	Earnings per Share	Résultat par action	1997	1 <sup>er</sup> janvier 1999		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IAS 34	Interim Financial Reporting	Information financière intermédiaire	1998	1 <sup>er</sup> janvier 1999		1 <sup>er</sup> janvier 2011
IAS 35	Discontinuing Operations	Abandon d'activités	1998	1 <sup>er</sup> juillet 1999	1 <sup>er</sup> janvier 2005 IFRS 5	
IAS 36	Impairment of Assets	Dépréciation d'actifs	1998	1 <sup>er</sup> juillet 1999		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	1998	1 <sup>er</sup> juillet 1999		
IAS 38	Intangible Assets	Immobilisations incorporelles	1998	1 <sup>er</sup> juillet 1999		1 <sup>er</sup> juillet 2009
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	1998	1 <sup>er</sup> janvier 2001		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IAS 40	Investment Property	Immeubles de placement	2000	1 <sup>er</sup> janvier 2001		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IAS 41	Agriculture	Agriculture	2000	1 <sup>er</sup> janvier 2003		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	Première adoption des Normes internationales d'information financière (2003) Première application des Normes internationales d'information financière (2009)	2003	1 <sup>er</sup> janvier 2004		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IFRS 2	Share-based Payment	Paielement fondé sur des actions	2004	1 <sup>er</sup> janvier 2005		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IFRS 3	Business Combinations	Regroupements d'entreprises	2004	1 <sup>er</sup> avril 2004		1 <sup>er</sup> juillet 2010
IFRS 4	Insurance Contracts	Contrats d'assurance	2004	1 <sup>er</sup> janvier 2005		1 <sup>er</sup> janvier 2009
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	2004	1 <sup>er</sup> janvier 2005		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Prospection et évaluation des ressources minérales	2004	1 <sup>er</sup> janvier 2006		
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Instruments financiers : informations à fournir	2005	1 <sup>er</sup> janvier 2007		1 <sup>er</sup> janvier 2013
IFRS 8	Operating Segments	Secteurs opérationnels	2006	1 <sup>er</sup> janvier 2009		1 <sup>er</sup> janvier 2010
IFRS 9	Financial Instruments	Instruments financiers	2009	1 <sup>er</sup> janvier 2015		
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	États financiers consolidés	2011	1 <sup>er</sup> janvier 2013		

N°	Titre original	Traduction	1 <sup>re</sup> publication	1 <sup>re</sup> application	Retrait complet et remplacé par	Dernière révision
IFRS 11	Joint Arrangements	Partenariats	2011	1 <sup>er</sup> janvier 2013		
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	2011	1 <sup>er</sup> janvier 2013		
IFRS 13	Fair Value Measurement	Évaluation de la juste valeur	2011	1 <sup>er</sup> janvier 2013		
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	Comptes de report réglementaires	2014	1 <sup>er</sup> janvier 2016		
IFRS 15	Revenue from contracts with customers	Produits provenant de contrats avec les clients	2014	1 <sup>er</sup> janvier 2017		

## V. L'Union européenne et les normes IFRS

Le droit comptable des États membres de l'Union européenne a été encadré très longtemps par la quatrième (78/660 CEE) et la septième directives (83/349) du Conseil européen. Ces directives avaient été approuvées en 1978 et 1983. La première était relative aux comptes individuels et la seconde aux comptes consolidés. L'objectif de ces deux directives était d'harmoniser les systèmes et les pratiques comptables des sociétés des États membres. Mais du fait de la disparité entre les pays due en partie aux liens étroits entre la comptabilité et la fiscalité ainsi qu'à la volonté de laisser des options et des choix aux États membres, cette harmonisation tant souhaitée est restée somme toute relative.

Toutefois, les pratiques de consolidations, surtout dans ses fondements de base, ont pu trouver quelques convergences. De plus, ces directives ont eu le mérite d'augmenter la qualité des normes et des pratiques comptables et permis d'améliorer la comparabilité des comptes entre les pays.

Mais le fait que la SEC américaine ne reconnaisse pas les pratiques comptables européennes a longtemps été perçu comme un handicap pour les sociétés européennes qui désiraient chercher des financements aux États-Unis. Ces dernières devaient établir des états financiers en respectant les normes US GAAP, ce qui entraînait des coûts pour l'établissement de cette

« double comptabilité » et des risques de confusion dus aux différences de représentation des comptes selon le référentiel. Par conséquent, l'Union européenne afin d'éviter d'adopter directement les normes américaines ou de se lancer dans un long processus d'élaboration de ses propres normes a préféré régler le problème d'harmonisation non plus au seul niveau européen, mais directement au niveau mondial et s'est donc tourné vers les normes internationales de IASB (IASC à l'époque). Après avoir vérifié que les normes IAS étaient bien en accord avec la législation européenne, l'Union européenne a définitivement adopté les normes IFRS.

En 2002, les 2 directives européennes ont été complétées par le règlement n° 1606/2002 du parlement et du Conseil européens sur l'obligation d'application à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 des normes internationales notamment pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés cotées en Bourse. Pour les comptes consolidés des sociétés non cotées et pour les comptes sociaux, ce règlement précise que les États membres peuvent au choix autoriser ou obliger les sociétés cotées ou non à établir leurs comptes selon le référentiel IFRS. L'adoption des normes internationales par l'Union européenne fut un véritable catalyseur pour leur adoption par d'autres pays à travers le monde. En France, l'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004 permet aux sociétés non cotées d'établir leurs comptes consolidés selon les normes IFRS.

Plus récemment, l'an dernier, le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont adopté la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprise. Cette nouvelle directive abroge les deux précédentes directives de 1978 et 1983 et il y est stipulé que les États membres devront s'y conformer au plus tard le 20 juillet 2015, les nouvelles

dispositions devant s'appliquer aux états financiers dès l'exercice 2016. Elle permet de réduire le fardeau administratif imposé précédemment au micro et petites entreprises ayant forme de société. De plus, en diminuant le nombre d'options possibles, notamment en matière de présentation du compte de résultat, elle permettra d'améliorer la clarté et la comparabilité des états financiers au sein de l'Union européenne.

## **VI. Convergence des normes comptables nationales avec les normes IFRS**

L'un des objectifs de la Fondation IFRS est de « tendre vers la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales pour des solutions de haute qualité ». Il y a donc une liaison constante avec les organisations normatives nationales des grands pays. En ce qui concerne la France, les dernières révisions du Plan Comptable Général relatives par exemple à la définition, l'évaluation, la comptabilisation et la dépréciation des actifs, aux passifs, mais aussi au changement de méthodes comptables se sont rapprochées des normes IFRS. Au sein de la Communauté européenne, plusieurs pays ont déjà adopté en tout ou partie les normes IFRS pour leurs comptes individuels et sociaux. On peut citer la Bulgarie, le Danemark, l'Estonie, la Finlande, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la Slovaquie et la Slovénie. Et cette convergence est également en marche vers d'autres régions du globe puisque l'Afrique du Sud, l'Argentine, le Brésil, le Canada, la Chine, la Corée du Sud, l'Indonésie, le Mexique, la Norvège, la Russie et la Turquie ont également adopté les normes IFRS.

À ce jour, plus d'une centaine de pays ont déjà adopté en partie ou intégralement les normes IFRS d'après une étude publiée par la fondation IFRS

en janvier 2014. Toujours d'après cette étude, parmi les 122 pays analysés, 115 se sont « engagés publiquement à soutenir un ensemble de normes comptables de haute qualité » et 101 exigent déjà l'utilisation des IFRS pour toutes ou presque toutes les sociétés cotées et institutions financières sur le marché financier. Certains pays comme l'Australie ou la Nouvelle-Zélande ont même adopté les normes internationales comme normes nationales. S'ajoute à ces 101 pays, une dizaine d'autres comme l'Inde, le Japon, Singapour ou la Suisse qui autorisent ces normes, mais sans l'exiger et deux pays, l'Arabie Saoudite et Ouzbékistan qui les imposent aux seules institutions financières. Enfin deux autres pays, l'Indonésie et la Thaïlande sont en voie d'adoption des normes IFRS. Les normes ne concernent pas seulement les grandes sociétés cotées en bourse, mais aussi des PME, car 57 pays exigent ou autorisent les petites structures à se conformer aux normes internationales et 16 autres sont en train de l'envisager.

## **Bibliographie**

- Burlaud A. et Colasse B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité – Contrôle – Audit* / Tome 16/3 : 153–176.
- Colasse B. (2004). Normes comptables : l'Union européenne sous influence ? *Sociétal* 46: 35–38.
- Colmant B., Michel J.-P., Tondeur H. (2013). *Les Normes IAS-IFRS, une nouvelle comptabilité financière*. Pearson.
- Dick W., Missonier-Piera F. (3<sup>e</sup> édition 2012). *Comptabilité financière en IFRS*. Pearson.
- Gélard G. (2009). Le rapport de l'Assemblée nationale sur les enjeux des nouvelles normes comptables: une lecture critique. *Revue française de comptabilité* 423 : 19–21.
- Obert R. (5<sup>e</sup> édition 2013), *Pratique des normes IFRS*. Dunod.
- Obert R. (8<sup>e</sup> édition 2014). *Le petit IFRS 2014*. Dunod.

### **Sites Internet**

- EUR-Lex (accès au droit de l'Union européenne) :  
<http://eur-lex.europa.eu/homepage.html> (consulté en septembre 2014)
- FASB : <http://www.fasb.org> (consulté en septembre 2014)
- Fondation IFRS : <http://www.ifrs.org> (consulté en septembre 2014)
- SEC : <http://www.sec.gov> (consulté en septembre 2014)