

LA COMPTABILITE DU XXI^e SIECLE SE PREPARE...

Eric Delesalle

Professeur agrégé CNAM-INTEC, 292 rue Saint Martin, 75003 – Paris

Tél. 01 47 22 11 11 - mël : delesalle@wanadoo.fr

| Résumé | Abstract |
|---|--|
| <p>La comptabilité « à la française » est en pleine mutation ; en effet, avec la mise en œuvre effective de la « stratégie européenne » visant à rendre obligatoires les normes IAS/IFRS pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne, c'est tout le champ des systèmes comptables qui est, en réalité, concerné.</p> <p>La présente étude replace les nouvelles structures de la normalisation comptable et présente quelques thèmes d'évolution des règles comptables.</p> | <p><i>At this moment, the « French accounting » is placed on a « key period » ; indeed, the introduction of the IAS/IFRS, in connexion with the european strategy, for the consolidated statements of public companies , is going to involve a new reflexion on the accounting matter.</i></p> <p><i>This study replaces the new structures of the organisms in charge of this question, and presents some technical themes which have been to be restudied.</i></p> |
| <p>Mots clefs : EFRAG , IAS / IASB , IFRS, normes comptables</p> | <p><i>Keywords : Accounting standards, EFRAG, IAS / IASB, IFRS</i></p> |

La comptabilité est devenue une réelle « arme économique » (1). La normalisation comptable est donc une question pleine d'enjeux stratégiques pour toutes les parties prenantes : Etat, chefs d'entreprises, investisseurs, prêteurs, etc. Et, si dans le passé, ce point n'a pas fait l'objet de questionnement important (la France ayant choisi un mode de normalisation sous couvert de l'Etat et par recherche d'un consensus feutré), l'impact de la mondialisation et les réformes décidées au niveau européen animent, actuellement, un débat d'importance sur les moyens d'une nouvelle (et meilleure) normalisation comptable en France.

Faut-il ainsi « jeter le bébé avec l'eau du bain », voire « tirer sur l'ambulance », et tomber en conséquence sous le charme d'une normalisation « internationale » (la comptabilité « à la française » étant alors considérée comme dépassée et ringarde)... Mais, qui n'est sans doute pas sans danger ni conséquences économiques neutres ?

Les normes comptables internationales de l'International Accounting Standards Committee (IASC), reprises récemment par le nouvel IASB (Board) sous le vocable de normes IFRS (International Financial Reporting Statements) pour les futures normes comptables à émettre, visent à créer un corpus universel de règles comptables d'évaluation et de présentation de l'information financière pour les entreprises. Mais il n'est pas évident qu'elles puissent résoudre « tous » les problèmes...

L'objet de cette étude est de présenter la structure d'ensemble des réformes en cours de préparation, et d'analyser les défis et perspectives de celles-ci pour l'ensemble des parties prenantes à l'information financière : préparateurs des comptes, professionnels de la comptabilité, utilisateurs, analystes financiers, créanciers, salariés, Etat, ...

1. Le temps de la réforme : la recherche du Graal comptable...

Le début de la mise en œuvre de la réforme comptable du XXI^e siècle est matérialisé par deux décisions concomitantes : d'une part, l'adoption de la stratégie de reprise des normes comptables internationales par l'Union Européenne ; d'autre part, la refonte des statuts de l'IASC.

1.1 En ce qui concerne l'Europe, la réforme a été initiée par la « nouvelle » stratégie de l'Union Européenne en matière d'information financière. Dès juillet 2000, le Conseil ECOFIN a ainsi validé une position stratégique proposée par la Commission de Bruxelles et visant à assurer l'application des normes comptables internationales IAS par les sociétés cotées en bourse en Europe et pour leurs seuls comptes consolidés.

En février 2001, c'est une proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur l'application desdites normes IAS qui est adoptée par le Collège des Commissaires européens. Ce règlement devrait être définitivement approuvé avant la fin de l'année 2002 (il a été analysé lors de la réunion ECOFIN de décembre 2001 et a fait l'objet d'un vote positif par le Parlement européen le 12 mars 2002, dans le cadre de la validation de la procédure de comitologie de niveau 3).

1.2 Le projet de règlement européen prévoit que dès 2005 (avec la possibilité d'un délai moratoire allant jusqu'au 1^{er} janvier 2007 dans certains cas) les sociétés européennes faisant appel public à l'épargne (APE) devront établir et présenter leurs comptes consolidés selon le référentiel international de l'IASC.

Il est important de noter que :

- selon la norme IAS 1, appliquer le référentiel international entraîne l'obligation de retenir toutes les solutions techniques prévues par l'ensemble des normes (y compris les avis du comité d'interprétation), sans aucune exception (ce qui permet de rester dans le cadre de la comparabilité souhaitée par tout acte de normalisation) ;
- le projet de règlement européen permet aux Etats membres d'autoriser ou d'exiger l'application des normes IAS pour les autres comptes, à savoir les comptes individuels des sociétés APE et les comptes consolidés et individuels des sociétés non APE ;
- l'application en 2005 ne veut pas dire que seuls les flux comptables de 2005 seront à traiter selon les règles des normes IAS : il y a l'obligation de produire une information

comparative établie selon le même référentiel (soit 2004, voire 2003), et la nécessité de reprendre l'ensemble des historiques selon les principes d'évaluation des normes : aussi, compte tenu de la complexité de certains de ces retraitements, cette question a été analysée par un *comité ad hoc* réuni (au cours de l'automne 2001) autour du Conseil national de la comptabilité (CNC) français, avec notamment la participation de l'Ordre des experts comptables (OEC) et de la Compagnie des commissaires aux comptes (CNCC) ⁽²⁾ et fera l'objet (au cours du printemps 2002) d'une norme générale (de première application) IFRS par le nouvel IASB (voir *infra*).

1.3 Le projet de règlement européen s'inscrit dans la procédure européenne de « comitologie ».

Il faut rappeler que ce terme désigne (depuis 1987) la délégation par le Conseil européen de pouvoirs d'exécution à la Commission, aux fins d'exécuter la législation communautaire.

Un acte législatif de base doit prévoir la constitution d'un comité de comitologie, composé de représentants des Etats membres et présidé par un représentant de la Commission.

Ainsi, dans le schéma envisagé, il serait créé au plan politique un Comité (européen) de la réglementation comptable (CeRC), chargé de valider les normes IAS pour leur utilisation au sein de l'Union Européenne.

Ce point, qui a fait l'objet d'une importante discussion par le parlement européen, a été validé, avec un rapport des effets de ce « filtrage politique » au Parlement tous les deux ans.

Il est fondamentalement important de noter que :

- le CeRC n'aura qu'une mission d'ordre politique, et non technique (voir *infra*) ;
- il reste à déterminer la solution juridique de reprise de la rédaction du corpus rédactionnel des normes AS dans les onze langues actuellement en vigueur au sein de l'Union Européenne ⁽³⁾ ;
- il y aura deux étapes très différentes dans le travail confié au CeRC : d'une part, valider le référentiel IAS de la première année d'application (exercice 2005 comme mentionné ci-dessus) ; d'autre part, reprendre les nouveaux standards IFRS à émettre dans le futur par le nouvel IASB ;
- si le CeRC aura le pouvoir refuser une norme comptable internationale (en tout ou partie), un tel exercice sera comparable à celui de l'« arme nucléaire » ⁽⁴⁾, car il ne peut être envisagé de construire une norme comptable internationale « européanisée » et la notion de normes internationales ne reste valable que pour autant que l'ensemble du référentiel soit appliqué sans exception... Cette arme est donc plutôt à considérer comme un outil « défensif », car son utilisation remettrait en cause l'ensemble des objectifs de la réforme.

1.4 Au plan technique, c'est dans le cadre d'une initiative privée que dès juin 2001, il a été constitué l'EFRAG : *European Financial Reporting Advisory Group*.

L'EFRAG a pour mission de fournir l'expertise technique dont le CeRC a besoin pour agréer les normes de l'IASB.

L'EFRAG va donc avoir un rôle moteur dans le processus de prise en compte des spécificités européennes dans le cadre de la normalisation comptable européenne, avec une triple mission :

- un rôle actif d'explication des normes ;
- un rôle réactif par rapport aux projets préparés par l'IASB ;
- un rôle proactif de proposition de normalisations en connexion avec les normalisateurs nationaux et l'IASB.

L'EFRAG est une institution totalement privée, constituée à Bruxelles, et réunissant les parties prenantes à la normalisation comptable ; il fonctionne avec deux structures :

- d'une part, un Conseil de surveillance (*Supervisory Board of European Organisations*) réunissant vingt-trois membres représentant les parties prenantes (profession comptable, entreprises, bourses de valeurs, analystes financiers, ...); il a notamment pour rôle d'assurer le financement de l'Institution, de nommer les membres du Comité technique et d'orienter les travaux de celui-ci ;
- d'autre part, un Comité technique (*Technical Expert Group*) réunissant onze experts, et qui est chargé du travail d'analyse technique sus-visé, tant avec l'IASB qu'avec les normalisateurs comptables nationaux.

On peut relever que suite à la désignation des premiers membres au début de l'été 2001, les Français détiennent quatre postes au Conseil de surveillance et un poste au Comité technique (soit 14,71 % de l'ensemble...).

Depuis l'automne 2001, les premiers travaux techniques sont réalisés.

1.5 En parallèle, les directives comptables européennes en matière comptable (IV^e directive du 25 juillet 1978 sur les comptes individuels, VII^e directive du 13 juin 1983 sur les comptes consolidés, directive « bis » du 8 décembre 1986 sur les comptes des banques, directive « ter » du 19 décembre 1991 sur les comptes des sociétés d'assurances) suivent une procédure de « modernisation », avec :

- le 31 mai 2001 : l'adoption définitive de la « directive juste valeur » (ne s'appliquant pas, pour l'instant aux sociétés d'assurances ⁽⁵⁾), qui constitue un dispositif permettant aux Etats membres d'autoriser ou d'imposer à leurs entreprises la comptabilisation de certains instruments financiers à la juste valeur en conformité avec la norme IAS 39 ; les Etats membres ont jusqu'au 1^{er} janvier 2004 pour mettre en vigueur ces dispositions (pour la France, lors de l'Assemblée plénière du CNC du 24 octobre 2001, il a été décidé – dans le contexte actuel – de ne pas modifier la réglementation actuelle) ⁽⁶⁾ ;
- la préparation en cours d'un avant-projet de proposition de directive par la Commission de Bruxelles ⁽⁷⁾ visant à assurer, dans un souci de sécurité juridique, la liaison entre le texte actuel des directives et les normes IAS, par l'ouverture des options nécessaires en terme de présentation et d'évaluation de l'information financière ; sont, ainsi, concernés par exemple : des cas d'incompatibilité entre les directives et les normes IAS (méthode de consolidation des groupes hybrides : méthode de la mise en équivalence selon la VII^e directive, intégration globale selon la norme IAS 27), des questions de classement des rubriques du bilan et du compte de résultat (instruments financiers, résultat financier, ...), des définitions (notion de provisions pour risques et charges, notion d'actif biologique pour la comptabilité agricole, ...), des questions d'évaluation (provisions pour retraite, réévaluation des immobilisations,...), etc.

1.6 Quant à l'IASB, l'année 2001 a été marquée par la mise en œuvre d'une importante réforme statutaire.

Fondé en 1973 par les organisations des professionnels comptables des principaux pays développés et à économie de marché (la France était représentée par l'OEC et la CNCC), l'IASB (qui à la fin des années 1990 rassemblait des organisations de plus de cent vingt pays)

fonctionnait comme une institution privée, basée sur l'expertise technique de ses membres bénévoles, qui représentaient chacun de leur pays.

La réforme entrée en vigueur dès le 2 avril 2001 a profondément changé la structure de fonctionnement de cette institution, tout en conservant son caractère privé mais d'intérêt public à objet international (on peut ainsi parler de « délégation » par la puissance publique internationale du travail de conception des normes comptables). Le nouveau fonctionnement s'inspire très largement du « modèle » du FASB (*Financial Accounting Standards Board*) américain (qui est le normalisateur des Etats-Unis, par délégation de la SEC (*Securities Exchange Commission*) qui a, en droit, le pouvoir réglementaire pour les normes comptables applicables aux sociétés APE américaines) (8).

Schématiquement, on a le cadre suivant (9) :

- un groupe de 19 « *trustees* » (représentant à la fois une diversité d'origine en terme de représentation des parties prenantes aux questions relatives à l'information financière et en terme d'origine géographique (10)) a la responsabilité du financement de l'institution et opère la désignation des membres du *Board* et du comité permanent d'interprétations ;
- l'IASB (c'est-à-dire le *Board*) est composé de quatorze experts indépendants (dont douze à temps complet et deux à temps partiel), rémunérés par l'Institution et y travaillant dans le cadre d'un mandat d'une durée de cinq ans (renouvelable une fois) ; selon les nouveaux statuts (§ 24), « pour être membre du Conseil <lire le *Board*>, la qualification requise avant tout est l'expertise technique. Pour contribuer à l'élaboration de normes comptables de haute qualité applicables dans le monde entier, les *Trustees* doivent choisir les membres du Conseil <lire le *Board*> de telle sorte que celui-ci regroupe des personnes représentant la meilleure combinaison possible de compétences techniques et d'expérience des affaires internationales et de la situation des marchés (...) » ; le *Board* a notamment pour fonction d'émettre les normes (dites IFRS dans leur nouvelle appellation), après un « *due process* » (une procédure) dûment établi ;
- le comité permanent d'interprétations est composé de douze membres, qui est chargé de donner des avis interprétatifs aux normes existantes ;
- le comité consultatif de normalisation est composé de quarante neuf membres, qui est chargé de conseiller le Board sur son programme de travail et les priorités des ordres du jour des réunions et consultations.

En terme de représentation française, on compte :

- deux français parmi les *trustees*,
 - un français parmi les membres de l'IASB,
 - un français parmi les membres du comité permanent d'interprétation,
 - deux français parmi les membres du comité consultatif de normalisation,
- soit une moyenne de représentation de 6,38 % par rapport au total des postes.

1.7 Il convient de relever avec intérêt qu'une liaison officielle entre l'IASB et les organismes nationaux de normalisation comptable est instaurée :

- d'une part, parce que sept des membres du Board ont officiellement la qualité de « *membre de liaison / liaison member* » entre l'IASB et les organismes de normalisation des pays suivants : Allemagne, Australie - Nouvelle Zélande, Canada, Etats-Unis, France (11), Japon et Royaume-Uni ; il s'agit d'une fonction destinée à « promouvoir la convergence des normes comptables nationales avec les normes comptables internationales » (§ 27 des statuts de l'IASB), mais chacun restant 'indépendant' ;

- d'autre part, parce qu'il est officiellement institué une rencontre régulière entre l'IASB et les sept normalisateurs nationaux sus-visés (une première réunion ayant déjà été tenue le 24 mai 2001).

1.8 Il faut aussi relever que l'EFRAG, surtout au niveau de son Comité technique, va aussi définir l'établissement d'une liaison constante avec l'IASB, afin d'assurer son rôle comme décrit précédemment au titre de l'influence européenne dans les travaux internationaux de normalisation.

Il est aussi vrai que les positions des Etats-Unis devront être suivie avec attention :

- tant sur le point de savoir si des états financiers établis selon les normes IAS seront acceptés (et à quelle date) sur le marché financier américain (alors qu'actuellement et pour le futur très court terme, une entreprise européenne qui souhaite lever des capitaux aux Etats-Unis doit établir des comptes (consolidés) selon les principes comptables généralement admis aux Etats-Unis, c'est-à-dire principalement (mais non exclusivement) les normes émises par le FASB ;
- que sur les évolutions de la doctrine comptable (ce qui par exemples le cas actuellement avec d'importants changements décidés aux Etats-Unis sur l'importante question du traitement des regroupements d'entreprises (*fusions et consolidations*), le non amortissement de l'écart d'acquisition, etc.).

1.9 En ce qui concerne le programme de travail de l'IASB, la session tenue à Londres du 25 au 27 juillet 2001 a précisé les thèmes d'étude prioritaire selon trois objectifs :

- *objectif 1 : assurer la convergence des normes comptables*

Le programme de travail comprend notamment les thèmes suivants : comptabilisation des contrats d'assurances, regroupement d'entreprises, informations sur la performance des entreprises, comptabilisation des paiements par remise d'actions.

- *objectif 2 : faciliter la mise en application des normes comptables*

Le programme de travail comprend notamment la question de la première application des normes IAS (cette question était préparée en liaison avec le CNC français, qui vient de créer un groupe de travail *ad hoc* comprenant la participation de l'OEC et de la CNCC).

- *objectif 3 : améliorer les normes comptables existantes*

Le programme de travail retient notamment les points suivants : réécriture de la préface des normes comptables, améliorations rédactionnelles des normes IAS actuelles, etc.

En outre, des thèmes d'étude dont été identifiés, avec une étude confiée à un ou plusieurs normalisateurs nationaux ; c'est ainsi que le CNC français et le normalisateur allemand devraient procéder à l'étude de la comptabilisation des actifs incorporels.

2. Si le poète a toujours raison, qu'en est-il du comptable ?

Les normes comptables internationales ne peuvent pas être, par définition, un « remède miracle »...

En effet, elles ont été volontairement rédigées en excluant toute contrainte juridique et en ne prenant pas en considération les spécificités culturelle, économique, historique, ... des nations.

En outre, elles sont rédigées de manière littéraire, en laissant parfois une relative imprécision quant au traitement technique adapté.

Des évolutions des normes IAS et des futures normes IFRS sont aussi prévisibles à un délai relativement proche, et les exemples de discussions actuellement en cours sur une application de la notion de « *full fair value* » (évaluation des actifs et des passifs en valeur d'utilité), sur l'abandon de l'amortissement systématique de l'écart d'acquisition (*goodwill*), etc. laissent entrevoir d'importantes révolutions culturelles pour les parties prenantes, qui ne doivent pas avoir d'idées fixes (car, sinon, on n'avance pas...) !

Quant aux Etats-Unis, la reconnaissance pratique du suivi des normes internationales n'est pas aujourd'hui assurée (voir *supra*).

Toutefois, une sorte de « *main invisible du marché* » les rend incontournable, et l'Europe est en train de bâtir une stratégie – avec notamment l'institution de l'*EFRAG* – pour accompagner les évolutions, intervenir dans le débat et agir de concert avec le nouvel IASB chargé d'adopter des normes internationales de qualité, acceptées et acceptables.

2.1 Néanmoins, s'il n'y a pas d'alternative crédible à l'application du référentiel international pour les comptes des conglomérats faisant appel aux marchés financiers internationaux (sauf à admettre en Europe que les règles comptables nationales américaines sont adaptées, ce qui serait pour le moins surprenant...), les questions de l'influence européenne (seul continent à les appliquer à brève échéance) et l'évolution de la normalisation comptable pour toutes les autres comptabilités sont des thématiques clairement posées.

Schématiquement, deux stratégies peuvent être distinguées :

- la première consiste à faire appliquer de manière transversale le référentiel international posé par les normes IAS, entraînant notamment une déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité, une remise en cause importante de la formation des personnels comptables et une lecture totalement nouvelle des états financiers ;
- la deuxième stratégie consiste à conserver une normalisation nationale pour les comptes individuels, voire pour les comptes consolidés des entités ne faisant pas appel aux marchés financiers.

Et ces stratégies posent aussi la question du mode de la normalisation : comment, en effet, assurer un travail consensuel (c'est-à-dire prenant en considération les besoins et attentes de toutes les parties prenantes) et permettre la réalisation de travaux nécessitant une forte technicité et une analyse attentive des solutions internationales ?

Le débat n'est pas aujourd'hui tranché. Il est donc important de suivre avec attention cette discussion, car il s'agit d'une question de très grande importance, y compris (et pas seulement) pour tous les professionnels comptables et pour toutes les entreprises : petites, moyennes, importantes, transfrontalières.

Pour les évolutions à très court terme en France, il faut relever l'importante prise de position stratégique rendue par le Bureau du CNC et présentée par son Président, Antoine Bracchi, lors de l'Assemblée plénière du CNC le 26 juin 2001 ; il est ainsi considéré que :

- *pour les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne* (soit près de 1.000 sociétés consolidantes) : les normes IAS devront être appliquées conformément aux dispositions européennes à l'échéance de l'exercice 2005 ;
- *pour les comptes consolidés des sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne* (soit près de 8.000 sociétés consolidantes) : il faut maintenir la réglementation nationale, la faire converger vers les solutions IAS chaque fois que nécessaire et autoriser l'application du référentiel IAS sur option des groupes concernés ;
- *pour les comptes individuels de toutes les entreprises* (cotées en bourse ou non) : « compte tenu du contexte institutionnel français, le Bureau <du CNC> retient de ne pas proposer l'application des normes IAS dans les comptes individuels ⁽¹²⁾ (...) Le Bureau ne souhaite pas qu'il y ait dans l'immédiat une aggravation affichée de la déconnexion entre les comptes consolidés et les comptes individuels. De même, il ne souhaite pas à ce stade, pour des raisons similaires, qu'il soit envisagé une déconnexion entre les comptes individuels et les comptes fiscaux (...) Outre la relation, comptes individuels et comptes fiscaux pour la détermination du résultat imposable, d'autres règles du droit des sociétés reposent sur les comptes individuels, comme la détermination du bénéfice à distribuer, le calcul de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, le droit des créanciers, les procédures relatives aux entreprises en difficulté... ».

Il est ainsi évident que la comptabilité est au cœur d'un débat politique de Société, et que les effets de la mondialisation ne sont pas que des éléments théoriques.

En outre, comme l'écrivait Bernard Colasse ⁽¹³⁾ : « *Etrange instrument donc que la comptabilité... Conçue pour décrire l'entreprise, elle n'en fournit que des images partielles, souvent partiales et toujours floues. Conçue pour informer, pour aider au contrôle et à la prise de décision, elle se prête au leurre, à la mise en scène, à la rhétorique, à la ruse et, quelque fois, à la tromperie. Le chiffre comptable est donc hautement controversable et l'on peut se demander s'il ne trouve pas sa pleine utilité sociale à l'occasion, justement, des controverses qu'il provoque et alimente, jouant un rôle de médiation entre les acteurs sociaux amenés à construire ensemble l'entreprise. Sans la parole qui les explicite et les discute, les chiffres ne disent rien ; et, en définitive, la comptabilité ne fait sans doute que définir un espace de chiffres où peuvent se faire entendre, et éventuellement s'entendre, producteurs et utilisateurs de comptes* ».

2.2 A titre illustratif des difficultés d'application des normes IAS dans le contexte français, on peut citer les exemples suivants (qui ne constituent qu'un inventaire « à la Prévert », sans recherche d'exhaustivité) :

| Norme IAS n° | Commentaires pour l'application en France |
|--|--|
| Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers | <p>§ 35 : « <i>si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique</i> ».</p> <p>[difficulté car ce principe n'existe pas directement sauf une mention peu explicite au niveau des règles générales de consolidation : voir article 300 du règlement 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable]</p> |
| 1 Présentation des états financiers | <p>§ 11 : « <i>les états financiers ne doivent pas être écrits comme se conformant aux normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque norme applicable et à chaque interprétation applicable (...)</i> ».</p> <p>[difficulté de s'assurer de la compatibilité totale de l'ensemble du référentiel]</p> |
| 2 Stocks | <p>§ 21 : <i>traitement de référence</i> : évaluation des sortis selon la méthode du premier entré – premier sorti ou selon la coût moyen pondéré</p> <p>§ 23 : <i>autre traitement autorisé</i> : évaluation des sortis selon la méthode du dernier entré – premier sorti</p> <p>[la méthode du dernier entré - premier sorti n'est pas, en principe, applicable en France]</p> |
| 4 Comptabilisa- tion des amortissements | <p>§ 5 : « <i>le montant amortissable d'un actif amortissable doit être réparti de façon systématique sur chaque exercice pendant la durée d'utilité de l'actif</i> ».</p> <p>[usage en France de durées généralement admises]</p> |
| 7 Tableaux des flux de trésorerie | <p>§ 10 : « <i>le tableau des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de l'exercice classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement</i> ».</p> <p>[le plan comptable 1999 ne prévoit pas de modèle pour les comptes individuels ; pour les comptes individuels, c'est une analyse par les flux de trésorerie qui est requise dans l'annexe]</p> |

| Norme IAS n° | Commentaires pour l'application en France |
|--|--|
| <p>8 Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables</p> | <p>§ 10 : le résultat net doit être décomposé en une partie relevant des <i>activités ordinaires</i> et une partie relevant des <i>éléments extraordinaires</i> § 13 : les <i>éléments extraordinaires</i> sont limités à des cas d'espèces § 14 : exemple <i>d'éléments extraordinaires</i> : impact des expropriations d'actifs, d'un tremblement de terre ou d'une autre catastrophe naturelle § 16 : le résultat des activités ordinaires peut <i>mentionner séparément</i> certaines opérations particulières comme l'impact des restructurations, des activités abandonnées. [en France, on retient dans les comptes individuels une imputation des produits et des charges par nature, sans que la notion d'éléments extraordinaires soit comparable avec le solde de résultat exceptionnel ; dans les comptes consolidés, il est possible de retenir une présentation par destination]</p> |
| <p>10 Événements postérieurs à la date de clôture</p> | <p>§ 2 : « <i>les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée</i> ». [en France, difficulté quant à la prise en compte des événements favorables et quant à l'appréhension de la période postérieure]</p> |
| <p>11 Contrats de construction</p> | <p>§ 22 : la seule méthode à retenir pour la comptabilisation des charges et des produits est la <i>méthode à l'avancement</i> [pour le plan comptable, la méthode à l'avancement est une méthode préférentielle ; la méthode à l'avancement demeure autorisée]</p> |
| <p>12 Impôts sur le résultat</p> | <p>§ 5 : il convient de rattacher la charge d'impôt selon la méthode de <i>l'impôt différé</i>, avec de rares exceptions à la prise en compte des différences temporelles [dans les comptes individuels en France, la méthode classique est la prise en compte du seul impôt exigible ; dans les comptes consolidés, c'est l'impôt différé qui doit être comptabilisé sur la base des différences temporaires à l'exclusion de certains écarts sur les actifs incorporels]</p> |
| <p>14 Information sectorielle</p> | <p>cette norme impose une information par secteur d'activité et par secteur géographique [sauf dans le cadre des comptes consolidés, il n'y a pas de précision particulière dans la réglementation française]</p> |
| <p>16 Immobilisations corporelles</p> | <p>§ 29 : au titre d'un autre traitement autorisé, il est admis de procéder à la réévaluation des actifs corporels par rubrique [en France, la réévaluation s'entend comme une opération globale]</p> |

| Norme IAS n° | Commentaires pour l'application en France |
|--|--|
| <p>17 Contrats de location</p> | <p>§ 12 : il faut inscrire à l'actif du bilan du locataire la valeur des biens utilisés au titre d'un <i>contrat de location-financement</i> [dans les comptes individuels, il n'est pas autorisé d'inscrire les biens pris par contrat de crédit-bail à l'actif du bilan du locataire ; dans les comptes consolidés, cette inscription constitue une méthode préférentielle]</p> |
| <p>19 Avantages du personnel</p> | <p>§ 52 : la comptabilisation d'une provision pour engagement de retraite est obligatoire [pour le plan comptable, ce n'est qu'une méthode préférentielle]</p> |
| <p>20 Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</p> | <p>§ 24 : « <i>les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif</i> » [en France, les subventions d'investissement sont portées dans les capitaux propres, en dehors de tout impact fiscal]</p> |
| <p>21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères</p> | <p>§ 11 : les créances et les dettes libellées en devises doivent être converties selon le taux de change de clôture, en contrepartie du <i>compte de résultat</i>. [dans les comptes individuels, les pertes de change sont comptabilisées en provisions pour perte de change et les gains latents de change ne peuvent pas être portés en produits financiers tant qu'ils ne sont pas réalisés]</p> |
| <p>22 Regroupements d'entreprises</p> | <p>§ 14 : la mise en commun d'intérêts (appelée « <i>pooling of interest</i> ») est réservée à des cas exceptionnels de regroupements où on ne peut pas identifier un acquéreur [en France, les fusions peuvent être valorisées en valeurs comptables historiques et dans les comptes consolidés, la « méthode dérogatoire » est autorisée sur option et sous conditions mais sans que celle-ci soit réservée à des cas exceptionnels]</p> |
| <p>23 Coûts d'emprunts</p> | <p>§ 11 : en tant qu'autre traitement autorisé, il est possible d'incorporer les charges des intérêts au coût d'acquisition des actifs concernés [une telle incorporation ne concerne, en France, que les actifs fabriqués et non les actifs acquis]</p> |

| Norme IAS n° | Commentaires pour l'application en France |
|---|---|
| <p>31 Information financière Relative aux participations dans des coentreprises</p> | <p>§ 25 : traitement de référence pour la comptabilisation en consolidation des sociétés contrôlées conjointement : méthode de l'<i>intégration proportionnelle</i>, soit ligne à ligne, soit par création de rubriques dédiées § 32 : autre traitement autorisé : application de la méthode de la <i>mise en équivalence</i>. [en France, la méthode de l'intégration proportionnelle ligne à ligne est la seule méthode applicable en cas de contrôle conjoint]</p> |
| <p>36 Dépréciation d'actifs</p> | <p>§ 58 : il convient d'enregistrer la dépréciation des actifs chaque fois qu'il y a une perte par rapport à la <i>valeur recouvrable</i> d'un actif [cette disposition n'existe pas directement dans la réglementation comptable française]</p> |
| <p>37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</p> | <p>Annexe C : il ne faut pas comptabiliser une <i>provision pour grosses réparations sur les matériels</i> [la provision pour grosses réparations demeure nécessaire, dans certains cas, malgré la refonte de la notion de provisions définie par le règlement n° 2000-06 du Comité de la réglementation comptable en date du 7 décembre 2000]</p> |
| <p>38 Immobilisations incorporelles</p> | <p>§ 79 : « <i>le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle doit être réparti de façon systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans à compter de la date à laquelle l'actif sera prêt à être mis en service (...)</i> ». [les règles comptables n'obligent pas à l'amortissement systématique du poste d'immobilisation incorporelle dénommé 'fonds commercial']</p> |
| <p>39 Instruments financiers : comptabilisation et évaluation</p> | <p>§ 69 : les <i>titres de placement</i> doivent être valorisés en juste valeur, c'est-à-dire en valeur de marché, en contrepartie du compte de résultat. [les moins-values latentes font l'objet, en France, d'une provision pour dépréciation ; les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées]</p> |
| <p>40 Immeubles de placement</p> | <p>§ 27 : les <i>immeubles de placement</i> peuvent être évalués en juste valeur, en contrepartie du compte de résultat (l'autre modèle d'évaluation possible est celui du coût historique) [l'application de l'évaluation en juste valeur n'est pas autorisée en France]</p> |
| <p>41 Agriculture</p> | <p>§ 12 : il faut retenir l'évaluation des <i>actifs biologiques</i> en juste valeur. [l'application de l'évaluation en juste valeur n'est pas autorisée en France]</p> |

Pour conclure ... provisoirement ...

La normalisation est une œuvre délicate car cet « *ensemble de règles techniques résultant de l'accord des producteurs et des usagers et visant à spécifier, vérifier et simplifier en vue d'un meilleur rendement dans tous les domaines de l'activité humaine* »⁽¹⁴⁾ n'est pas facilement réalisable du fait des contextes juridiques et économiques nationaux.

Et, au niveau international, il faut aussi savoir dépasser les spécificités, contraintes ou visions nationales.

Ceci ne fait que conforter le principe selon lequel la « transformation régionale » de la règle « internationale » n'aboutirait qu'à des échecs.

Aussi, avec raison et sagesse, il doit être possible de dépasser les éventuelles discordances pour trouver la voie de la vérité, sans les écueils d'une certaine forme dévastatrice de la pensée unique.

Les prochains mois vont permettre d'entamer ce chemin pour trouver la voie de l'intelligence, et où il devrait être possible aux parties prenantes de l'information financière, et notamment aux professionnels comptables, de crier : « *eurêka !* » (j'ai trouvé !)...

Aux comptables de réfléchir sur l' « **effet IAS** » en méditant cette célèbre tirade de « l'impromptu de l'Alma » de Ionesco :

« (...) 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 ...

... plus on est proche ...

... et plus on est proche ...

... plus on est distant ...

C'est l'électrochoc de la distanciation, ou effet Y ».

Bibliographie

- BERNHEIM Y. (1999) : « *L'essentiel des US GAAP* », éd. Mazars et Guérard
- BURLAUD A. (1998) (sous la direction de) : « *Comptabilité et droit comptable : l'intelligence des comptes et leur cadre légal* », éd. Gualino
- COLASSE B. (2000) (sous la direction de) : « *Encyclopédie de comptabilité – contrôle –audit* », éd. Economica
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE : « *rapport d'activité 2000* », éd. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'industrie
- DELESALLE E. (2000) : « *La comptabilité plurielle* », éd. FID
- DELESALLE F. et E. (2001) : « *La comptabilité et les dix commandements* », éd. FID
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES : cahier spécial sur « *comptabilité transnationale et comptabilité à la française* », établi par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur en septembre 2001, diffusion ECM
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES : table-ronde organisée en juillet 2001 sur le thème : « *normes IAS : outil merveilleux ou instrument dangereux ?* », sous l'égide de la Commission de droit comptable, in : *Revue Française de Comptabilité* n° 337, octobre 2001
- SIMON Y. et JOFFRE P. (1997) (sous la direction de) : « *Encyclopédie de gestion* », trois tomes, éd. Economica
- TOURNIER J-C (2000) : « *La révolution comptable* », éd. d'Organisation
- VAN GREUNING H. et KOEN M. avec adaptation et traduction par LE VOURC'H J. (2000) : « *Normes comptables internationales – guide pratique* », éd. CNCC

Liste des renvois :

- (1) Expression utilisée par le ministre de l'Economie et des Finances, lors d'une conférence tenue en avril 1991.
- (2) Cette question engage aussi, et par évidence, l'IASB.
- (3) La langue officielle de travail de l'IASC est l'anglais.
- (4) Le Président du CNC, Antoine Bracchi, a parlé de « bombe atomique » (voir le cahier spécial de la Commission de droit comptable du Conseil supérieur de l'OECD, septembre 2001 et le débat repris dans la *Revue Française de Comptabilité* n° 337, octobre 2001).
- (5) La Commission de Bruxelles envisage à l'heure actuelle de préparer un texte modificatif à la directive ter afin d'introduire l'évaluation à la juste valeur pour les sociétés d'assurances.
- (6) En France, il avait été envisagé d'utiliser le dispositif de l'article 6 de la loi du 6 avril 1998 (non encore utilisé jusqu'alors) qui prévoit - pour les comptes consolidés des sociétés cotées - l'utilisation de « règles internationales traduites en français, respectant les normes communautaires et adoptées par un règlement du Comité de la réglementation comptable » (selon l'article L 233-24 du Code de commerce).
- (7) Cet avant-projet a été inscrit à l'ordre du jour du Comité de contact des directives comptables européennes des 13-14 septembre 2001.
- (8) Aux Etats-Unis, seules les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent suivre les normes émises par le FASB ; les autres « entités » sont libres, sous réserve des dispositions statutaires spécifiques, des règles fiscales applicables, ...

- (9) Les statuts complets de l'IASC ont été publiés dans la Revue Française de Comptabilité n° 334, juin 2001, pp. 45 à 52.
- (10) Par exemple : sur les 19 Trustees, 6 doivent venir d'Amérique du Nord, 6 d'Europe et 4 de la région Asie/Pacifique (les autres «de toute origine géographique sous réserve de respecter un équilibre géographique global »).
- (11) Le membre de liaison IASB / CNC est le seul membre français du Board..
- (12) Le même souci de faire évoluer, chaque fois que nécessaire, le Plan comptable général (PCG) vers les solutions des normes IAS est cependant affirmé.
- (13) Encyclopédie de gestion (1997) : article 142, 2^e édition, tome 3, p. 2730, édition Economica.
- (14) Définition de la normalisation selon le dictionnaire Larousse.