



Pratique des normes IFRS



> Normes IFRS et US GAAP

Robert OBERT

5^e édition

DUNOD

Tout le catalogue sur
www.dunod.com



Couverture : Didier Thirion
Photos de couverture : Graphic design
Mise en page : Nord Compo

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2013
ISBN 978-2-10-059181-7

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Table des matières

Préface	XVII
Liste des sigles utilisés (et indication de leur origine)	XVII
Introduction	1
Chapitre 1 ■ La normalisation comptable	7
1. Les objectifs de l'IASB	8
2. L'IASB de 1973 à nos jours	9
2.1. Les premières normes de 1975 à 1989	9
2.2. Le cadre conceptuel	10
2.3. La comparabilité des états financiers	10
2.4. L'acceptation des normes IFRS par les bourses de valeurs et la révision des normes existantes	11
2.5. La nouvelle structure du comité des normes internationales	12
2.6. Les dernières révisions des normes IFRS	12
3. La structure opérationnelle de l'IASB	14
4. Les procédures de l'IASB	16
5. Les normes de l'IASB	17
6. Les décisions du comité d'interprétation	22
7. Convergence des normes comptables nationales	23
8. Une norme IFRS pour les petites et moyennes entités	24
9. IFRS et XBRL	27
10. Le règlement européen sur l'application des normes comptables internationales	27
10.1. Les directives européennes	28
10.2. Le règlement européen CE n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales	29
10.3. Le mécanisme mis en place par le règlement européen	30
11. La normalisation comptable aux États-Unis	32
11.1. La Securities and Exchange Commission (SEC)	33
11.2. L'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)	33
11.3. Le Financial Accounting Standard Board (FASB)	34
11.4. La codification des normes du FASB	37
11.5. Convergence entre normes américaines et normes IFRS	37
12. La pratique de l'audit	40
12.1. Les normes de l'IFAC	40
12.2. La pratique de l'audit aux États-Unis	45

Chapitre 2 ■ Les principes comptables fondamentaux	54
1. Les principes comptables fondamentaux de l'IASB	54
2. La finalité du cadre conceptuel de l'IASB	56
3. L'objectif de l'information financière	57
4. L'entité comptable (reporting entity)	59
5. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière	60
5.1. Caractéristiques qualitatives essentielles	61
5.2. Caractéristiques qualitatives auxiliaires	63
5.3. Coût de l'information financière	65
5.4. Concepts et principes traités par la norme IAS 1	65
6. Les éléments des états financiers	68
7. La comptabilisation des éléments des états financiers	68
8. L'évaluation des éléments des états financiers	69
8.1. Coût historique	70
8.2. Valeur nette de réalisation	70
8.3. Valeur d'utilité	70
8.4. Juste valeur	70
9. Le concept du capital	79
10. Le rapport de gestion	79
11. Hiérarchie des règles comptables internationales	80
12. Concepts et principes généraux présentés dans la norme IFRS pour les PME	80
13. Les principes comptables fondamentaux aux États-Unis	81
13.1. Les normes de concept américaines	82
13.2. L'ASC 820	84
13.3. Les principes comptables généralement admis (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)	84
 Chapitre 3 ■ La présentation des états financiers	 87
1. Considérations générales relatives aux états financiers présentés selon les normes IFRS	88
1.1. Composantes des états financiers	88
1.2. Principes applicables aux états financiers établis selon les normes IFRS	89
1.3. Identification des états financiers	89
1.4. Fréquence d'établissement des états financiers	90
2. Le bilan (ou état de la situation financière)	90
2.1. L'état de la situation financière selon les normes IFRS	90
2.2. Le bilan (balance sheet) aux États-Unis	97
3. L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global	99
3.1. Le résultat global selon les normes IFRS	99
3.2. Le résultat global (comprehensive income) aux États-Unis	106
4. L'état de flux de trésorerie	108
4.1. L'état de flux de trésorerie selon les normes IFRS	108
4.2. L'état de flux de trésorerie (statement of cash flow) aux États-Unis	112

5. L'état des variations de capitaux propres	113
5.1. L'état des variations des capitaux propres selon les normes IFRS	113
5.2. Le tableau des variations de capitaux propres (statement of shareowner's equity) aux États-Unis	116
6. Les notes annexes aux états financiers	116
6.1. Les notes annexes aux états financiers selon les normes IFRS	116
6.2. Les notes annexes aux états financiers aux États-Unis	119
7. La présentation des états financiers dans la norme IFRS pour les PME	120

Chapitre 4 ■ La consolidation 123

1. La consolidation selon les normes IFRS	123
2. Les états financiers consolidés (IFRS 10)	124
2.1. Présentation des états financiers consolidés	127
2.2. Périmètre des états financiers consolidés	129
2.3. Procédures de consolidation	135
2.4. Perte de contrôle	139
3. Participations dans les entités associées (IAS 28)	140
3.1. Entité associée et influence notable	140
3.2. Choix de la méthode comptable	141
4. Partenariat et participations dans les coentreprises (IFRS 11)	143
4.1. Partenariat et contrôle conjoint	143
4.2. Traitement comptable des deux principaux types d'organisation de partenariat	145
5. Informations à fournir sur les intérêts détenus par d'autres entités (IFRS 12)	150
5.1. Informations à fournir sur les filiales	151
5.2. Informations à fournir sur les partenaires et les entités associées	151
5.3. Informations à fournir sur les entités non consolidées	151
6. Les informations relatives aux parties liées (IAS 24)	152
7. Traitement des participations dans les états financiers individuels établis par l'entité en complément des états financiers consolidés (IAS 27 révisée)	153
7.1. Traitement des participations dans les filiales, les coentreprises ou les entités associées	153
7.2. Traitement des participations qui ne sont ni des filiales, ni des coentreprises, ni des entités associées	154
7.3. Informations devant figurer dans les états financiers individuels et relatifs aux participations	154
8. États financiers consolidés dans la norme IFRS pour les PME	155
9. La consolidation aux États-Unis	156
9.1. Consolidation proprement dite	156
9.2. Participations dans des entités associées et les coentreprises	158
9.3. Informations relatives aux parties liées	158
9.4. États financiers individuels	158

Chapitre 5 ■ Les regroupements d'entreprises	162
1. Définitions et méthode de comptabilisation	163
2. Application de la méthode d'acquisition	163
2.1. Identification de l'acquéreur	164
2.2. Détermination de la date d'acquisition	164
2.3. Évaluation et comptabilisation des actifs et passifs identifiables	165
2.4. Évaluation et comptabilisation du goodwill	168
2.5. Évaluation des intérêts minoritaires (participations ne donnant pas le contrôle) à la juste valeur	170
2.6. Dépréciation du goodwill	173
2.7. Évaluation et comptabilisation du profit provenant de l'acquisition (ou goodwill négatif)	173
2.8. Prise de contrôle d'une entité par lots successifs	175
3. Mise en commun d'intérêts	176
4. Informations à fournir	176
5. Regroupements d'entreprises et goodwill dans la norme IFRS pour les PME	177
6. Les regroupements d'entreprises aux États-Unis	178
 Chapitre 6 ■ Les instruments financiers	 182
1. Les instruments financiers selon les normes IFRS	182
2. Définitions relatives aux instruments financiers	184
2.1. Notion d'instrument financier	184
2.2. Notions d'actif financier et de passif financier	184
2.3. Notion d'instrument de capitaux propres	186
2.4. Notion d'instrument financier dérivé	187
2.5. Notion de dérivé incorporé	188
3. Classification des instruments financiers	190
3.1. Actifs ou passifs financiers évalués au coût amorti	191
3.2. Actifs ou passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global	191
3.3. Actifs ou passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net	192
3.4. Classification liée à la comptabilité de couverture	192
3.5. Affectation en passifs ou en capitaux propres des instruments financiers composés (hybrides)	193
3.6. Intérêts, dividendes, pertes et profits	193
3.7. Actions propres	194
3.8. Compensation d'un actif et d'un passif financier	194
4. Reclassements des actifs financiers	195
5. Comptabilisation et évaluation initiale des instruments financiers	197
5.1. Comptabilisation initiale	197
5.2. Évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers	197

6. Évaluation et comptabilisation postérieure à l'acquisition des instruments financiers	198
6.1. Cas des actifs financiers évalués à la juste valeur (par le biais du résultat net ou des autres éléments du résultat global)	198
6.2. Cas des actifs financiers évalués au coût amorti	200
6.3. Cas des passifs financiers à la juste valeur	203
6.4. Cas des passifs financiers au coût amorti	204
6.5. Dépréciation et irrécouvrabilité d'actifs financiers	205
6.6. Présentation de l'état de résultat global	208
7. Décomptabilisation des instruments financiers	209
7.1. Décomptabilisation d'un actif financier	209
7.2. Décomptabilisation d'un passif financier	211
7.3. Problèmes posés par la titrisation	211
8. Évaluation et comptabilisation des instruments de couverture	212
8.1. Instruments de couverture et éléments couverts	212
8.2. Relations de couverture et comptabilité de couverture	214
8.3. Principe de base de la comptabilité de couverture	216
8.4. Couverture de juste valeur	216
8.5. Couvertures de flux de trésorerie	219
8.6. Couverture d'un investissement net dans une entité étrangère	221
8.7. Comptabilisation de la valeur temps des options	222
8.8. Couverture d'un groupe d'éléments	222
9. Synthèse des modes d'évaluation et de comptabilisation	223
9.1. Synthèse des modes d'évaluation et de comptabilisation selon IFRS 9	224
9.2. Synthèse des modes d'évaluation et de comptabilisation selon IAS 39	226
10. Informations à fournir sur les instruments financiers	229
10.1. Informations sur l'importance des instruments financiers au regard de la situation financières et des résultats	229
10.2. Nature et importance des risques liés aux instruments financiers	231
11. Instruments financiers dans la norme IFRS pour les PME	234
11.1. Les instruments financiers habituels	235
11.2. Les autres instruments financiers	236
11.3. Les passifs et capitaux propres	237
12. Les instruments financiers aux États-Unis	237

Chapitre 7 ■ Les stocks 244

1. Champ d'application de la norme IAS 2 « Stocks »	244
2. Définitions	244
3. Évaluation des stocks	245
3.1. Coûts des stocks	245
3.2. Évaluation des stocks acquis ou produits conjointement pour un coût global	248
3.3. Évaluation des stocks à partir du prix de vente ou du coût standard	249
3.4. Détermination des coûts des éléments non habituellement fongibles	249
3.5. Détermination des coûts des éléments habituellement fongibles	249

3.6. Dépréciation des stocks	251
3.7. Comptabilisation en charges	251
3.8. Informations à fournir	251
4. Les stocks dans la norme IFRS pour les PME	252
5. Les stocks aux États-Unis	252
Chapitre 8 ■ Les immobilisations corporelles	256
1. Champ d'application et définitions d'IAS 16	256
2. Comptabilisation des immobilisations corporelles (IAS 16)	257
3. Évaluation initiale des immobilisations corporelles (IAS 16)	258
3.1. Coût d'acquisition et coût de production	258
3.2. Analyse du coût selon les composants	261
3.3. Actualisation du coût initial	263
4. Échange d'immobilisations corporelles (IAS 16)	263
5. Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale (IAS 16)	264
5.1. Modèle du coût	264
5.2. Modèle de la valeur réévaluée	264
5.3. Amortissements	266
5.4. Pertes de valeur	269
6. Mises hors service et sorties (IAS 16)	269
7. Informations à fournir (IAS 16)	269
8. Immeubles de placement (IAS 40)	270
8.1. Évaluation initiale	271
8.2. Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	271
8.3. Informations à fournir	272
9. Les immobilisations corporelles et les immeubles de placement dans la norme IFRS pour les PME	272
9.1. Les immobilisations corporelles	272
9.2. Les immeubles de placement	273
10. Les immobilisations corporelles aux États-Unis	273
Chapitre 9 ■ Les immobilisations incorporelles	278
1. Notion d'immobilisation incorporelle	278
2. Comptabilisation et évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle	279
2.1. Acquisition séparée	280
2.2. Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprise	281
2.3. Acquisition dans le cadre d'un échange	281
3. Immobilisations incorporelles générées en interne	282
4. Comptabilisation d'une charge	283
5. Dépenses ultérieures	284
6. Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	284
6.1. Modèle du coût	284
6.2. Modèle de la valeur réévaluée	284

7. Durée d'utilité	286
8. Amortissement	286
8.1. Durée d'amortissement	286
8.2. Mode d'amortissement	286
8.3. Valeur résiduelle	287
8.4. Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement	287
9. Pertes de valeur	287
10. Mises hors services et sorties	288
11. Informations à fournir	288
12. Les immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill dans la norme IFRS pour les PME	289
13. Les immobilisations incorporelles aux États-Unis	290
13.1. Traitement des immobilisations incorporelles proprement dites	290
13.2. Réévaluation des immobilisations incorporelles	291
13.3. Traitement des frais de recherche et de développement et des frais de production de logiciels	291
13.4. Autres actifs et coûts différés	291
13.5. Autres dépenses	292
Chapitre 10 ■ Les contrats de location	295
1. Les contrats de location selon les normes IFRS	295
2. Champ d'application	297
3. Comptabilisation par le preneur	298
3.1. Évaluation initiale du droit d'utilisation	299
3.2. Estimation des loyers futurs	300
3.3. Comptabilisation ultérieure	301
3.4. Modification de la valeur de la dette	303
4. Comptabilisation par le bailleur	303
4.1. Décomptabilisation de l'actif loué	304
4.2. Évaluation de l'actif résiduel net	305
4.3. Évaluation du produit immédiat	306
4.4. Enregistrements postérieurs à la mise en location	306
5. Location à court terme	308
6. Cession suivie d'un bail (lease-back)	309
7. Informations à fournir	311
7.1. Informations qui identifient et expliquent les montants comptabilisés dans les états financiers	311
7.2. Informations sur le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des flux de trésorerie découlant des contrats de location	312
8. Les contrats de location dans la norme IFRS pour les PME	315
8.1. Comptabilisation des contrats de location-financement (chez le preneur)	315
8.2. Comptabilisation des contrats de location simple (chez le preneur)	316
8.3. Comptabilisation des contrats de location (chez le bailleur)	316
9. Les contrats de location aux États-Unis	316

Chapitre 11 ■ Les actifs non courants détenus en vue de la vente et les activités abandonnées	321
1. Définitions	321
1.1. Notion d'actif non courant détenu en vue de la vente	322
1.2. Notion de groupe d'actifs destinés à être cédés	322
1.3. Notion d'activité abandonnée	322
2. Classification d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente	323
3. Évaluation d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente	324
4. Présentation et informations à fournir	327
4.1. Informations à fournir sur les abandons d'activité	327
4.2. Informations à fournir sur les actifs non courants destinés à être cédés	328
4.3. Autres informations à fournir	328
5. Les actifs non courants détenus en vue de la vente et les activités abandonnées dans la norme IFRS pour les PME	329
6. Les actifs non courants détenus en vue de la vente et les activités abandonnées aux États-Unis	329
Chapitre 12 ■ Les dépréciations d'actifs	333
1. Les dépréciations d'actifs selon les normes IFRS	333
2. Différents types de valeur d'un actif	334
3. Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	334
4. Évaluation de la valeur recouvrable	335
5. Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	338
6. Unités génératrices de trésorerie	339
7. Pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	341
8. Reprise d'une perte de valeur	342
9. Informations à fournir	343
10. Dépréciations des actifs dans la norme IFRS pour les PME	344
11. Les dépréciations d'actifs aux États-Unis	344
11.1. Règles applicables aux actifs corporels	344
11.2. Règles applicables aux actifs incorporels et au goodwill	345
11.3. Reprises de dépréciations	346
Chapitre 13 ■ Les avantages du personnel	350
1. Les avantages du personnel selon les normes IFRS	350
2. Comptabilisation et évaluation des avantages à court terme	351
2.1. Salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale	352
2.2. Absences rémunérées à court terme	353
2.3. Plan d'intéressement et de primes	354
3. Avantages postérieurs à l'emploi : distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies	355

4. Les régimes à cotisations définies	357
4.1. Comptabilisation et évaluation	357
4.2. Information à fournir	358
5. Les régimes à prestations définies	358
5.1. Hypothèses actuarielles	358
5.2. Affectation des droits à prestations aux périodes de services	360
5.3. Méthode d'évaluation actuarielle	361
5.4. Valeur des actifs du régime	363
5.5. Coût des services passés	365
5.6. Écarts actuariels	366
5.7. Réévaluation de l'actif (ou du passif)	367
5.8. Réductions et liquidations	367
5.9. Comptabilisation	367
5.10. Écritures comptables	370
5.11. Compensation	372
5.12. Cas des régimes multi-employeurs	372
5.13. Informations à fournir	373
6. Autres avantages à long terme	374
7. Indemnités de cessation d'emploi	374
8. Avantages sur capitaux propres – Stocks-options et autres paiements en actions	375
8.1. Objectifs et champ d'application	376
8.2. Principes de base relatifs à la comptabilisation des stocks-options et autres paiements en actions	377
8.3. Comptabilisation des transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres	378
8.4. Comptabilisation des transactions dénouées par remise de liquidités	381
8.5. Comptabilisation des transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres ou de liquidités	382
8.6. Informations à fournir sur les paiements sur des actions	383
9. Exemple d'informations données sur les avantages du personnel et les paiements fondés sur des actions	384
10. Avantages du personnel et paiement fondé sur des actions dans la norme IFRS pour les PME	388
10.1. Les avantages du personnel	389
10.2. Les paiements fondés sur des actions	389
11. Les avantages du personnel aux États-Unis	389
11.1. Rémunérations	390
11.2. Régimes de retraites	390
11.3. Avantages postérieurs à l'emploi autres que les retraites	391
11.4. Paiements fondés sur des actions	392
Chapitre 14 ■ Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	396
1. Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels selon les normes IFRS	396

2. Les provisions	397
2.1. Comptabilisation des provisions	397
2.2. Réflexion sur la notion d'obligation actuelle	398
2.3. Évaluation des provisions	399
2.4. Remboursements	400
2.5. Changements affectant les provisions	400
2.6. Utilisation des provisions	401
2.7. Pertes opérationnelles futures et contrats déficitaires	401
2.8. Cas d'une restructuration	402
2.9. Informations à fournir	403
3. Les passifs éventuels	404
3.1. Comptabilisation des passifs éventuels	404
3.2. Informations à fournir	404
4. Les actifs éventuels	406
4.1. Comptabilisation des actifs éventuels	406
4.2. Informations à fournir	406
5. Les provisions et éventualités dans la norme IFRS pour les PME	407
6. Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels aux États-Unis	407
6.1. Risques et incertitudes	408
6.2. Passifs	408
6.3. Mise hors service d'actifs et obligations environnementales	408
6.4. Coûts liés à des activités abandonnées	409
6.5. Engagements	409
6.6. Éventualités	409
6.7. Garanties	410
6.8. Dettes	410
6.9. Réorganisations	410

Chapitre 15 ■ Les autres produits et charges 414

1. Les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients	415
1.1. Les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients selon les normes IFRS	415
1.2. Identification du contrat	417
1.3. Individualisation des différentes obligations prévues au contrat	418
1.4. Détermination du prix	422
1.5. Répartition du prix	425
1.6. Comptabilisation du chiffre d'affaires	427
1.7. Cas des contrats déficitaires	431
1.8. Coûts du contrat	432
1.9. Présentation des comptes	433
1.10. Informations à fournir	433
1.11. Les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients dans la norme IFRS pour les PME	435
1.12. Le traitement du produit des activités ordinaires tiré de contrats avec les clients aux États-Unis	436

2. Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	437
2.1. Comptabilisation des subventions publiques	437
2.2. Présentation des subventions liées à des actifs	438
2.3. Présentation des subventions liées au résultat	439
2.4. Informations à fournir	439
2.5. La comptabilisation des subventions publiques dans la norme IFRS pour les PME	440
2.6. Le traitement des subventions aux États-Unis	440
3. Les coûts d'emprunts	440
3.1. Principe de base	440
3.2. Comptabilisation des coûts d'emprunt	441
3.3. Informations à fournir	442
3.4. Les coûts d'emprunt dans la norme IFRS pour les PME	442
3.5. Les coûts d'emprunts aux États-Unis	443
4. Les événements postérieurs à la date de clôture	443
4.1. Comptabilisation et évaluation	444
4.2. Informations à fournir	444
4.3. Les événements postérieurs à la date de clôture dans la norme IFRS pour les PME	445
4.4. Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice aux États-Unis	445

Chapitre 16 ■ L'impôt sur le résultat 450

1. L'impôt sur le résultat selon les normes IFRS	450
2. Notions de base fiscale et de différences temporelles	452
3. Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible	453
4. Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé	454
4.1. Différences temporelles imposables	454
4.2. Différences temporelles déductibles	454
4.3. Recouvrement des actifs sous-jacents	455
4.4. Pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés	456
4.5. Révision de la valeur comptable d'un impôt différé	457
4.6. Participations dans les filiales, entités associées, coentreprises et investissements dans des succursales	457
4.7. Comptabilisation dans le résultat	458
4.8. Éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres	458
5. Problèmes d'évaluation	459
6. Présentation dans les états financiers	460
7. Informations à fournir	461
8. L'impôt sur le résultat dans la norme IFRS pour les PME	462
9. L'impôt sur le résultat aux États-Unis	462

Chapitre 17 ■ Les effets des variations du cours des monnaies	469
1. La comptabilisation des transactions en monnaies étrangères	469
1.1. Comptabilisation initiale	470
1.2. Comptabilisation à la date de clôture	470
1.3. Comptabilisation des écarts de change	471
1.4. Investissement net dans une entité étrangère	472
1.5. Changement de monnaie fonctionnelle	474
1.6. Informations à fournir	474
1.7. La comptabilisation des transactions en monnaies étrangères dans la norme IFRS pour les PME	474
1.8. La comptabilisation des transactions en monnaies étrangères aux États-Unis	474
2. La conversion des états financiers des activités à l'étranger	475
2.1. Conversion dans une monnaie de présentation différente de la monnaie fonctionnelle	475
2.2. Conversion des états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste	477
2.3. Sortie d'une entité étrangère	478
2.4. La conversion des états financiers des activités à l'étranger dans la norme IFRS pour les PME	478
2.5. La conversion des états financiers des activités à l'étranger aux États-Unis	478
3. L'information financière dans les économies hyperinflationnistes	479
3.1. La norme IAS 29 « Information financière dans les économies hyperinflationnistes »	479
3.2. La conversion des comptes des entités établissant leurs comptes en monnaies étrangères dans les pays de forte inflation aux États-Unis	480
 Chapitre 18 ■ Les changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs	 486
1. Les changements de méthodes comptables	486
1.1. Conditions du changement de méthode comptable	486
1.2. Traitement des changements de méthodes comptables	487
1.3. Informations à fournir	489
1.4. Les changements de méthodes comptables dans la norme IFRS pour les PME	489
1.5. Les changements de méthodes comptables aux États-Unis	489
2. Les changements d'estimations	490
2.1. Comptabilisation des changements d'estimations comptables	490
2.2. Informations à fournir	491
2.3. Les changements d'estimation dans la norme IFRS pour les PME	491
2.4. Les changements d'estimation aux États-Unis	492

3. Les corrections d'erreurs	492
3.1. Comptabilisation des corrections d'erreurs	492
3.2. Informations à fournir	493
3.3. Les corrections d'erreurs dans la norme IFRS pour les PME	494
3.4. Les corrections d'erreurs aux États-Unis	494
4. Première application des normes IFRS	494
4.1. Préparation d'un bilan d'ouverture en normes IFRS	495
4.2. Application rétrospective des normes	496
4.3. Informations spécifiques à fournir dans les premiers comptes en normes IFRS	497
4.4. Transition à la norme IFRS pour PME	497

Chapitre 19 ■ L'information spécifique des investisseurs

	502
1. L'information sectorielle	502
1.1. Notion de secteur opérationnel	503
1.2. Seuils quantitatifs et critères de regroupement	504
1.3. Informations à fournir	505
1.4. L'information sectorielle aux États-Unis	510
2. Le résultat par action	511
2.1. Résultat de base par action	511
2.2. Résultat dilué par action	512
2.3. Résultat de base ou résultat dilué ajusté	513
2.4. Présentation et informations à fournir	514
2.5. Le résultat par action aux États-Unis	515
3. L'information financière intermédiaire	516
3.1. Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire	516
3.2. Sélection des notes explicatives	517
3.3. L'information financière intermédiaire aux États-Unis	518

Chapitre 20 ■ Les activités spécialisées

	522
1. Les banques	522
1.1. Les informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées selon les normes IFRS	522
1.2. La pratique américaine	523
2. Les entreprises d'assurances	523
2.1. Les contrats d'assurance selon les normes IFRS	523
2.2. La pratique américaine	526
3. Les organismes de retraite	526
3.1. Comptabilisation et rapports financiers des régimes de retraite selon les normes IFRS	527
3.2. La pratique américaine	528

4. L'agriculture	528
4.1. L'agriculture selon les normes IFRS	528
4.2. La pratique américaine	531
5. La prospection et l'évaluation des ressources minérales	531
5.1. Prospection et évaluation des ressources minérales selon les normes IFRS	531
5.2. La pratique américaine	532
6. Les accords de concessions de services	532
6.1. Les accords de concessions de services selon les normes IFRS	532
6.2. La pratique américaine	533
7. Les entités à but non lucratif	534
7.1. Les normes de l'IFAC Secteur public	534
7.2. La pratique américaine	536
Corrigés des tests de connaissances	539
Lexique	583
Bibliographie et sites Internet	613
Index	616

Préface

Les ouvrages en français sur les IFRS sont nombreux, rédigés par des universitaires ou des praticiens de la comptabilité et de l'audit. Certains visent une vulgarisation intelligente, s'adressant à des lecteurs occasionnels de comptes, non spécialistes. D'autres sont à but pédagogique et visent à une exhaustivité qui ne doit pas exclure la clarté. L'ouvrage du professeur Robert Obert appartient à cette deuxième catégorie.

Le sujet des normes comptables internationales, naguère appelées IAS, était jusqu'aux années 2000 élitiste et confidentiel, n'intéressant qu'un petit groupe d'initiés. Seuls les groupes cotés confrontés à l'international ne pouvaient les ignorer, même s'ils devaient encore établir leurs comptes selon les normes nationales. Celles-ci, de leur côté, tenaient compte dans leur évolution des principes retenus dans ces normes comptables internationales, cherchant à converger vers elles ou à ne pas s'en écarter. Elles servaient ainsi de référence ou d'étalon – on dirait en anglais « benchmark » – de bonne pratique.

Cette situation floue a pris fin peu après la création en 2001 de l'IASB, qui a remplacé l'IASC en le professionnalisant et en se dotant d'une indépendance par rapport à la profession comptable. Les IFRS ont alors remplacé les IAS, dont l'IASB a hérité. C'est en 2002 que l'Union européenne a pris une décision historique : imposer par règlement à toutes les sociétés européennes cotées sur un marché réglementé d'appliquer les IFRS pour établir leurs comptes consolidés, à partir de 2005. C'est ainsi que tout un segment du langage comptable s'est trouvé d'un coup unifié dans les 27 pays de l'Union, privant dans ce domaine les États membres de la souveraineté dont ils jouissaient. En dehors de ce segment unifié, l'utilisation des IFRS, en lieu et place des normes nationales, a été laissée à l'appréciation des États membres. En France, on a choisi d'interdire les IFRS pour les comptes individuels (sociaux) et de les autoriser (sans les imposer) pour les groupes non cotés, auxquels sont assimilés depuis peu les groupes cotés sur Alternext, ce marché n'étant pas réglementé au sens des directives européennes. Cette initiative européenne a immédiatement suscité une première vague d'adoption dans le reste du monde, vague qui n'a fait que gonfler depuis, puisque le nombre de pays permettant ou demandant l'application des IFRS dépassait la centaine au début de la décennie 2010.

À ce jour, c'est vraiment un langage commun planétaire accompagnant la mondialisation.

La réédition de l'ouvrage du Professeur Robert Obert est bienvenue. Elle témoigne d'abord de la qualité fondamentale de l'ouvrage depuis sa première édition. Elle reflète ensuite le fait qu'un référentiel comptable n'est jamais figé : l'IASB, dont les 16 membres travaillent à plein temps, modifie sans cesse les normes IFRS, soit spontanément pour les améliorer et remédier à des défauts perçus, soit pour répondre à des problématiques nouvelles et trouver des traitements adéquats pour des produits financiers nouveaux conçus par des banquiers à l'imagination fertile, soit encore pour répondre aux injonctions politiques, telle celle faite par le G 20 de converger avec les normes américaines.

C'est dire qu'une telle réédition n'est pas un simple toilettage de façade, mais un travail très approfondi et méticuleux, demandant à la fois une garantie d'exhaustivité et un réel talent de pédagogue pour exposer de façon simple et cependant exacte des dispositions normatives très complexes.

L'organisation par thèmes qui a été choisie, permettant de traiter ensemble des problématiques connexes, est la meilleure du point de vue pédagogique, car les normes elles-mêmes dans l'ouvrage officiel sont classées dans l'ordre chronologique qui ne facilite pas la compréhension. Les nombreux exemples illustratifs permettent de rendre concrets les problèmes et les solutions.

La lecture de cet ouvrage intelligent et à jour requiert certes beaucoup d'attention. Le lecteur est payé en retour par la garantie d'une grande fiabilité, dans un domaine où on ne peut se contenter des appréciations hasardeuses et où les à-peu-près coûtent cher.

Gilbert Gélard

*HEC, Diplômé d'expertise-comptable,
ancien membre du Board de l'IASB.*

Liste des sigles utilisés (et indication de leur origine*)

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (US)
AMF	Autorité des marchés financiers (F)
ANC	Autorité des normes comptables (F)
APB	Accounting Principles Board (US)
ARB	Accounting Research Bulletins (US)
ARC	Accounting Regulation Committee (EU)
ASC	Accounting Standards Codification (US)
CAP	Committee on Accounting Procedures (US)
CESR	Committee of European Securities Regulators (EU)
CPA	Certified Public Accountant (US)
DEPS	Dernier entré, dernier sorti
DP	Discussion paper (IN)
DSOP	Draft Statement of Principles (US)
ED	Exposure Draft (IN)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (EU)
ESC	European Securities Committee (EU)
ESMA	European Securities and Market Authority (EU)
FAF	Financial Accounting Foundation (US)
FAS	Financial Accounting Standards (ou SFAS)(ou Statements of Financial Accounting Standards) (US)
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council (US)
FASB	Financial Accounting Standard Board (US)
FEE	Fédération européenne des experts-comptables (EU)
FIFO	First in, first out
GASB	Governmental Accounting Standards Board (US)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (IN)
IAPC	International Auditing Practices Committee (IN)
IAS	International Accounting Standard (IN)
IASB	International Accounting Standards Board (IN)
IASC	International Accounting Standards Committee (IN)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (IN)
IETF	Emerging Issues Task Force (US)

* F : France ; US : États-Unis ; EU : Union européenne ; IN : International.

IFAC	International Federation of Accountants (IN)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee (IN)
IFRS	International Financial Reporting Standard (IN)
IFRS AC	International Financial Reporting Standard Advisory Council (IN)
IFRS F	International Financial Reporting Standard Foundation (IN)
IFRS IC	International Financial Reporting Standard Interpretations Committee (IN)
IOSCO	International Organisation of Securities Commission (IN)
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (IN)
IRS	Internal Revenue Service (US)
ISA	International Standard of Auditing (IN)
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne (EU)
LIFO	Last in, last out
OCI	Other comprehensive income (autres éléments du résultat global)
PCAOB	Public Company Accountants Oversight Board (EU)
PCG	Plan comptable général (règlement 99-03 du CRC) (F)
PEPS	Premier entré, premier sorti
RRCC	Règlement relatif aux comptes consolidés (règlement 99-02 du CRC) (F)
SAB	Staff Accounting Bulletins (US)
SAC	Standards Advisory Council (IN)
SARG	Standards Advice Review (US)
SAS	Statements of Auditing Standard (US)
SEC	Securities and Exchange Commission (US)
SIC	Standing Interpretation Committee (IN)
SK	Regulation integrated disclosure system (US)
SMEIG	Small Medium Entities Implanting Group (IN)
SOP	Statement of Position (US)
SX	Regulation accounting rules (US)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (US)

Introduction

APPARUE DÈS L'ANTIQUITÉ, formalisée depuis le XV^e siècle, la comptabilité est devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière. Base du système d'information de gestion de l'entreprise, elle est aujourd'hui le langage commun de celle-ci avec tous ses partenaires : personnels, clients, fournisseurs, créanciers, actionnaires, collectivités, public en général. Si l'intuition et la psychologie ont certainement un rôle à jouer dans les décisions économiques, encore faut-il que l'on puisse en apprécier les résultats. C'est la mission fondamentale impartie à la comptabilité dans nos sociétés modernes. Aussi, pour que cette mission soit remplie avec succès, est-il indispensable que le langage comptable soit compris de tous les participants, que la comptabilité soit, en un mot, normalisée.

La profession d'auditeur est apparue au milieu du XIX^e siècle avec la création d'associations locales, d'abord à Édimbourg (1854) et à Glasgow (1855), puis à Londres et à Manchester. Ces associations, pour asseoir leur réputation vis-à-vis de la clientèle, ne pouvaient regrouper que des professionnels compétents et devaient également élaborer une déontologie et traiter des techniques comptables. Elles ont été un point de départ pour l'élaboration des principes comptables.

C'est dans la première partie du XX^e siècle que la comptabilité a commencé à se normaliser. Aux États-Unis, en 1909, le Conseil de l'*American Association of Public Accountants* (AAPA, ancêtre de l'AICPA, voir ci-après chapitre 1, § 11.2) représentant la profession comptable, alors composée en grande partie par des immigrants britanniques (Arthur Young, né en Écosse en 1863 et diplômé de l'université de Glasgow, émigra aux États-Unis et fonda en 1906 à Chicago le cabinet Arthur Young and Co., devenu depuis 1989 Ernst and Young), avait mis en place un comité, appelé *Special Committee on Accounting*, chargé de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit. Dirigé par Seymour Walton, ce comité travailla plusieurs années et présenta aux assemblées annuelles de 1909, 1911 et 1913 plusieurs séries de définitions.

En Europe continentale, en 1911, Johan Friedrich Schär publie à Berlin un opuscule de comptabilité à l'usage des ingénieurs et autres techniciens *Buchhaltung und Bilanz* dans lequel il propose un projet de plan comptable. Le plan de Schär a inspiré celui d'Hector Blairon, qui va connaître dans les années 1920 un grand succès en Belgique, et celui d'Eugen Schmalenbach, dont la première édition parut en Allemagne en 1927. Le plan d'Eugen Schmalenbach a servi de base aux auteurs du plan comptable français.

Dans la période qui encadre la Seconde Guerre mondiale, deux modèles comptables se sont développés : un modèle anglo-saxon s'appuyant sur un ensemble de normes élaborées par des professionnels, notamment aux États-Unis et en Grande-Bretagne, et un modèle continental s'appuyant sur des plans comptables édictés par les pouvoirs publics. La France a été promoteur dans ce domaine, par la création par le décret 46-619 du 4 avril 1946 de la Commission de normalisation des comptabilités et par l'approbation par l'arrêté du 18 septembre 1947 d'un Plan comptable général.

Aujourd'hui, les procédures de normalisation, si elles existent partout, sont différentes selon les pays. Dans certains d'entre eux, et notamment dans les pays européens, la comptabilité fait l'objet d'une réglementation des pouvoirs publics. En France, les normes comptables sont fixées par le Code de commerce et par des règlements de l'Autorité des normes comptables, homologués par arrêtés ministériels. Dans d'autres, à l'opposé, des normes comptables ponctuelles s'appliquant à chacun des principaux problèmes pris isolément sont élaborées par les professionnels de la comptabilité ou des organismes indépendants.

Cette diversité de procédures a fait que les états financiers de différents pays étaient difficilement comparables.

C'est ainsi, qu'à l'initiative de Henry Benson, alors président de l'*Institute of Chartered Accountants in England & Wales* (ICAEW), organisme regroupant les auditeurs et comptables experts de l'Angleterre et du Pays de Galles, que le 29 juin 1973, a été signée à Londres, la charte de création d'un organisme international, le Comité des normes comptables internationales, l'*International Accounting Standards Committee* (IASC) ayant pour objet de mettre en forme des standards comptables de base appelés IAS (*International Accounting Standards*) puis, depuis 2002, IFRS (*International Financial Reporting Standards*), qui seraient acceptés dans le monde entier.

En 2001, l'IASC, dont l'influence s'était accrue dans les dernières années, s'est réformé et une nouvelle organisation composée notamment d'une fondation et d'un nouveau conseil dénommé *International Accounting Standards Board* (IASB) s'est mise en place.

Par ailleurs, dans le cadre européen, le règlement CE n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne du 19 juillet 2002 (JOCE du 11 septembre 2002) prévoit, pour les sociétés de l'Union européenne faisant appel public à l'épargne, l'obligation d'établir des comptes consolidés selon le référentiel IFRS à compter de 2005.

Il va sans dire que les normes comptables de l'IASB¹, compte tenu notamment des marchés financiers anglo-saxons², sont fortement inspirées par les règles comptables britanniques et américaines. C'est pourquoi, dans cet ouvrage, nous avons décidé de rapprocher les normes internationales et la comptabilité américaine.

Par ailleurs, à la suite d'une réunion commune entre le FASB, l'organisme de normalisation américain et de l'IASB à Norwalk (Connecticut – USA) le 18 septembre 2002, les deux organisations se sont mises d'accord pour employer leurs efforts à rendre leurs normes respectives compatibles et pour coordonner leurs travaux futurs. Depuis, de part et d'autre un certain nombre de normes ont été revues (ou sont en cours de révision). D'autre part, la SEC, autorité des marchés financiers américaine, a pris la décision, par un règlement du 21 décembre 2007, de libérer les émetteurs privés étrangers cotés aux États-Unis de l'obligation de réconciliation de leurs états financiers avec les US GAAP à la condition que ceux-ci soient présentés conformément aux IFRS. Elle a même fait, en août 2008, une proposition³ pour qu'à partir de 2014, les entreprises américaines puissent présenter leurs comptes selon les normes IFRS. Aujourd'hui, les normes internationales IFRS ont été adoptées (plus ou moins intégralement) par plus de 100 pays⁴.

1. Tout au long de cet ouvrage, nous désignerons le Comité des normes internationales par son sigle nouveau IASB même si, au moment où le Comité avait pris une disposition, il s'appelait encore IASC.
2. En décembre 2011, selon une analyse présentée par le *World Federation of Exchanges* dans son rapport annuel, la capitalisation boursière en milliards de USD (au 31 décembre 2011, 1 € = 1,3362 USD) était aux États-Unis de 11 996 pour le New York Exchange et de 3 845 pour le NASDAQ. Elle était de 3 325 à Tokyo, 2 327 à Shanghai, de 2 258 à Hong Kong, de 3 266 à Londres et de 2 147 sur Euronext (organisme regroupant les quatre places financières d'Amsterdam, Bruxelles, Paris depuis janvier 2001, puis de Lisbonne en septembre 2002 – en décembre 2000, la bourse de Paris représentait 63 % de l'ensemble). Pour l'ensemble des bourses du monde, la capitalisation boursière s'élevait à 48 184 mds\$. Elle était de 9 469 mds\$ pour l'ensemble des pays de l'Union européenne.
3. *Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards from US Issuers*. Cette proposition a été complétée par un planning précis et un projet de procédure établis en novembre 2008 et soumis à commentaires.
4. IFRS *Foundation Annual report 2011*. Il est à noter que 127 pays sont, en ce moment, membres de l'IFAC (voir chapitre 1 § 12.1).

L'application des normes comptables internationales a rendu la pratique comptable plus rigoureuse. En effet, peu d'options sont prévues (et encore, lorsqu'un autre traitement est autorisé, les notes annexes doivent le rapprocher du traitement de référence), de nombreuses informations, détaillées, doivent être fournies dans les états financiers. L'application des normes comptables internationales va aussi modifier l'analyse qui pourra être faite à partir des états financiers sous forme d'indicateurs (ou de ratios). Ainsi, par exemple, la mise à l'actif obligatoire des biens en location-financement (voir chapitre 10§1) a une incidence sur le montant des capitaux propres, celui de l'endettement financier, de la valeur nette des immobilisations, du résultat d'exploitation, du résultat financier, de l'impôt sur le résultat et du résultat net.

Dans cet ouvrage, nous analyserons d'abord comment est organisé l'IASB, quels ont été les travaux de cet organisme, quelles sont les sources des règles comptables aux États-Unis¹. Puis nous verrons comment se sont formalisés les grands principes qui régissent les normes comptables de l'IASB et les règles comptables américaines. Puis nous évoquerons ensuite les principales règles de présentation des états financiers (comptes individuels et consolidés) proposés par les normes internationales et aux États-Unis.

Dans les chapitres suivants, nous examinerons comment sont traités, en normes internationales, mais aussi de manière comparative en règles américaines, un certain nombre de thèmes comptables spécifiques : la consolidation, les regroupements d'entreprises, les instruments financiers, les stocks, les immobilisations corporelles et incorporelles, les contrats de location, les actifs destinés à être cédés, les dépréciations d'actifs, les avantages du personnel, les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, les produits et les charges, l'impôt sur le résultat, les effets des variations du cours des monnaies, les changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs, l'information spécifique des investisseurs (l'information sectorielle, le résultat par action, l'information financière intermédiaire) et la comptabilité de secteurs particuliers : banques, assurances, organismes de retraite, agriculture, ressources minérales, concessions, entités à but non lucratif.

De nombreux exemples, soit tirés de la réalité de certaines entreprises, soit construits pour l'illustration des thèmes, sont présentés pour aider à la maîtrise des normes internationales et à leur comparaison avec les règles

1. Pour ce qui concerne les règles françaises, que nous avons également analysées dans nos précédentes éditions, le lecteur pourra retrouver une analyse très approfondie dans deux de nos ouvrages *Comptabilité approfondie DCG 10*, et *Comptabilité et audit DSCG 4* aux éditions Dunod.

américaines. Dans les exemples présentant des écritures comptables, nous avons, dans la mesure du possible et afin de faciliter pour le lecteur la compréhension des opérations, utilisé les intitulés et la numérotation du Plan comptable général français 1999¹ (lorsque cela n'était pas possible, nous avons proposé, en l'indiquant spécialement, un intitulé et une numérotation spécifiques). Les normes IFRS ont été bâties sur des principes et l'application de ces principes n'est pas toujours facile. Aussi, nous avons voulu donner de nombreux exemples permettant un meilleur décryptage et une meilleure compréhension du fonctionnement de ces normes. Nous nous sommes limités à l'existant (et au futur proche). Nous n'avons pas cherché à faire l'analyse critique des normes, lesquelles, comme toute construction humaine, peuvent toujours faire l'objet d'améliorations.

Chacun des chapitres de cet ouvrage est accompagné d'un questionnaire centré sur les normes comptables internationales, permettant au lecteur de faire le test de ses connaissances. Ces questionnaires se composent d'un ensemble de 10 QCM (questions à choix multiples). Chaque QCM comprend trois affirmations dont une seule est exacte. Les corrigés de ces QCM sont donnés en fin d'ouvrage avec quelques commentaires.

L'ouvrage est également complété par un glossaire où le lecteur pourra retrouver les définitions des mots et expressions spécifiques utilisées dans les normes comptables internationales.

Cet ouvrage tient compte des règles existantes et des normes approuvées au 1^{er} janvier 2013. Nous avons également tenu compte d'un certain nombre de projets en cours qui vont de manière probable modifier les règles existantes. Ainsi, au moment de la rédaction de cette cinquième édition², certaines normes nouvelles n'étaient pas encore applicables. Il se déroule parfois deux années entre la publication de la norme et la date prévue de sa première application, une application anticipée étant cependant toujours possible : ce délai permet aux entités qui présentent deux

-
1. L'IASB et de nombreux normalisateurs nationaux (comme le FASB américain) n'ont pas conçu de plan comptable général semblable au plan français. Ils ont laissé la possibilité aux utilisateurs de choisir leurs intitulés de comptes et la numérotation adéquate en fonction de leurs besoins, à condition, bien entendu, que l'application reste conforme aux normes édictées. Le plan de comptes du PCG 1999 n'a certes pas été bâti pour enregistrer des opérations selon les normes IFRS (certaines notions développées dans le PCG comme les produits et charges exceptionnels n'ont pas été retenues dans les IFRS, certains classements – court terme, long terme, courant, non courant – sont différents) et il faudrait que ce plan de comptes soit revu pour que l'adaptation soit parfaite. Toutefois, même sous sa forme actuelle (en y introduisant que quelques innovations) il peut être d'un usage pratique certain pour l'utilisateur.
 2. La première édition était de juin 2003, la deuxième de septembre 2004, la troisième d'octobre 2006 et la quatrième d'avril 2009.

années d'informations financières comparatives annuelles (en plus de l'information de l'exercice considéré), d'avoir la norme en main avant le début du premier exercice comparatif présenté. Plusieurs normes importantes (instruments financiers, produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients, locations, assurances) ne seront applicables (sauf anticipation) qu'à compter de 2015. Aussi, nous avons choisi de présenter, dans ces cas, la version nouvelle de la norme¹, en précisant notamment à chaque fois les divergences essentielles avec l'ancienne version. Les normes comptables, comme le droit, ont des contenus qui évoluent constamment avec le temps. Elles obligent à une mise à jour permanente et cette évolution n'est pas sans donner de l'intérêt à leur étude.

1. Lorsque, au moment de la publication de cet ouvrage, lorsqu'une des normes nouvelles n'était pas encore publiée, nous nous sommes appuyés sur le dernier projet soumis par l'IASB sous forme d'exposé sondage. Pour les points importants, nous avons constaté sur des précédents sujets qu'il n'y avait pas généralement pas de divergences fondamentales entre le dernier exposé sondage et norme définitive.

La normalisation comptable

C'EST D'ABORD AUX ÉTATS-UNIS qu'une normalisation comptable a été mise en place par la profession comptable en 1939 sous l'égide du *Committee on Accounting Procedures* (CAP) de l'AICPA. Cette organisation a pris ensuite vis-à-vis de la profession comptable son indépendance en devenant le *Financial Accounting Standards Board* (FASB). C'est sur le modèle de cet organisme, mais aussi de l'organisme britannique, l'ASC (*Accounting Standard Board*) que s'est bâti depuis 1973, l'*International Accounting Standards Committee* (IASC) devenu en 2001 *International Accounting Standards Board* (IASB), une organisation chargée de bâtir un ensemble de normes comptables qui puissent être appliquées au monde entier. Les modèles de normes mis en place par les organismes américains (et britanniques) ont fortement inspiré l'IASB.

« La comptabilité : algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques », tel était le titre d'un ouvrage de technique comptable écrit par Pierre Garnier en 1947 (Éditions Dunod). Si la normalisation comptable relative aux comptes annuels (individuels et sociaux) en France est toujours, une algèbre du droit (notamment à cause de l'obligation stipulée par l'article L. 123-12 du Code de commerce, pour tout commerçant de procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine), il n'en est pas de même des normes internationales, lesquelles *a priori*, sont indépendantes de tout droit (encore, qu'en Europe, elles font l'objet d'un règlement qui les rend applicables aux comptes consolidés des sociétés cotées) et privilégient l'information économique et financière des investisseurs.

Le 29 juin 1973 a été signée à Londres, à l'initiative de Henry Benson, associé de Coopers & Lybrand de Londres, et par les représentants des organisations comptables professionnelles d'Australie, du Canada, de France, d'Allemagne,

du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des États-Unis, la charte de création d'un organisme international, le comité des normes comptables internationales, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*), ayant pour objet de mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés dans le monde entier. Henry Benson avait constaté que les différences au niveau des principes comptables étaient contraignantes pour le commerce et les investissements internationaux et avait proposé qu'un comité d'auditeurs rédige des normes comptables qui s'appliqueraient aux échanges internationaux.

Une nouvelle organisation, totalement indépendante, s'est mise en place en 2001 (rebaptisée en 2010), composée notamment :

- d'une fondation, dénommée International Financial Reporting Standards Foundation (*IFRS Foundation*)¹,
- d'un conseil de surveillance de cette fondation (*Monitory Board*) ;
- d'un conseil dénommé *International Accounting Standards Board* (IASB) ;
- d'un comité d'interprétation dénommé *IFRS Interpretations Committee*² ;
- et d'un comité consultatif dénommé *IFRS Advisory Council*³.

Le siège de l'IASB (et des organisations adjacentes) est à Londres, 30 Cannon Street.

Organe de droit privé, investi d'une mission d'intérêt général, l'IASB, qui à l'origine avait un objectif d'harmonisation peu ambitieux, a vu son influence grandir à partir de 2000 et 2002 à la suite des appuis de l'*International Organisation of Securities Commission* (IOSCO) puis de l'Union européenne et est devenu la référence de l'harmonisation des normes comptables à l'échelle mondiale.

1. Les objectifs de l'IASB

Les objectifs du comité des normes internationales, formalisés dans la constitution de l'IFRS Foundation (approuvée en mai 2000 et révisée en dernier en mars 2010), sont les suivants (§ 2 de la constitution) :

-
1. Avant la révision de la constitution de l'IASB en mars 2010, IASCF (*International Accounting Standards Committee Foundation*).
 2. Avant la révision de la constitution de l'IASB en mars 2010, IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*).
 3. Avant la révision de la constitution de l'IASB en mars 2010, SAC (*Standards Advisory Council*).

- « (a) développer, dans l'intérêt général, un ensemble unique de normes d'information financière de haute qualité, compréhensibles, applicables et universellement acceptées, fondées sur des principes clairement définis. Ces normes doivent exiger des informations de haute qualité, transparentes et comparables dans les états financiers et autres rapports financiers pour aider les investisseurs, d'autres participants des marchés de capitaux dans le monde et d'autres utilisateurs d'informations financières, dans leur prise de décisions économiques ;
- (b) promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ;
- (c) dans la réalisation des objectifs liés à (a) et (b), prendre en compte, le cas échéant, les besoins d'une gamme de tailles et de types d'entités dans divers milieux économiques ;
- (d) promouvoir et de faciliter l'adoption des « *International Financial Reporting Standards* » (IFRS), normes et interprétations publiées par l'IASB, à travers la convergence entre des normes comptables nationales et les IFRS ».

Il est à noter que, pour atteindre ce dernier objectif, l'IASB, que ce soit pour la construction des normes ou pour l'établissement des interprétations, travaille de concert avec les principaux normalisateurs nationaux. Il est en effet indispensable que les pays qui représentent les capitalisations boursières les plus importantes aient des normes nationales les plus proches des normes IFRS, pour éviter des différences sensibles, dans la mesure où les normes nationales continueraient à être utilisées.

L'IASB a spécifié par ailleurs que sa mission d'harmonisation restait compatible avec des dispositions plus détaillées prises par certains pays ou par une nécessaire adaptation aux circonstances nationales.

On peut noter que les normes internationales IFRS s'appuient plutôt sur des principes directeurs, faisant appel au jugement du professionnel, notamment pour effectuer de nombreuses évaluations, alors que les normes françaises sont bâties sous formes de règles (règles de droit) et que les normes américaines sont plutôt axées sur des modalités d'application.

Il n'est pas dans l'objet de cet ouvrage de présenter une analyse critique du système de normes IFRS ainsi que l'organisation qui produit ces normes. Volontairement, nous nous sommes limités à l'exposer de l'existant et de la manière dont le praticien doit appréhender cet existant.

2. L'IASB de 1973 à nos jours

2.1 Les premières normes de 1975 à 1989

La première norme (IAS 1 « Publicité des méthodes comptables ») a été publiée en janvier 1975 : elle évoquait les conventions comptables de base

(continuité de l'exploitation, permanence des méthodes, spécialisation des exercices) et les principes qui devaient régir le choix et l'application des méthodes comptables (prudence, prééminence de la réalité sur l'apparence et importance relative). Puis, furent publiées des normes plus techniques portant sur les stocks (IAS 2), les états financiers consolidés (IAS 3, norme abrogée en 1989 et remplacée par IAS 27 et IAS 28), les amortissements (IAS 4), les informations que doivent fournir les entreprises dans leurs états financiers (IAS 5), les changements de prix (IAS 6, normée abrogée en 1981 et remplacée par IAS 15), le tableau de financement (IAS 7), etc. La particularité de ces normes était de pouvoir être appliquées partout, de nombreuses options étant permises. Ainsi, pour la détermination du coût des stocks, sept formules différentes (dont bien entendu les méthodes du premier entré – premier sorti et du coût moyen pondéré) étaient autorisées.

2.2 Le cadre conceptuel

Un cadre de préparation et de présentation des états financiers (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) a été, par ailleurs, adopté par l'IASC en avril 1989. Il avait pour mission de fixer les concepts sous-jacents à l'élaboration des états financiers.

Ce cadre conceptuel traitant particulièrement de l'objectif des états financiers, des caractéristiques qualitatives de ces états, des éléments les composant, de la prise en compte et de l'évaluation de ces éléments, des systèmes de mesure et du concept du capital. Révisé en partie en 2010, sera analysé dans le chapitre 2, § 1 à 9.

2.3 La comparabilité des états financiers

Depuis la création de l'IASC en 1973, face aux diversités des pratiques nationales, la mise au point des normes communes s'était heurtée à des difficultés. La solution retenue avait consisté jusque-là à admettre qu'une opération identique puisse être comptabilisée différemment au moyen d'options entre plusieurs méthodes prévues par la norme. Cette pratique avait conduit cependant à rendre difficile toute comparaison entre états financiers de diverses origines.

Aussi, début 1989, un projet appelé « comparabilité des états financiers », le projet ED 32, prévoyait l'amendement de pas moins de treize normes. L'objectif de ce projet était de réduire les options prévues par les normes. Ce projet prévoyait soit de n'admettre pour certaines normes qu'une seule méthode pour la comptabilisation d'une même transaction ou d'un même événement, soit, en admettant plusieurs méthodes,