

FONCTIONS de



finance/gestion
comptabilité

L'ENTREPRISE

Pratique des normes IFRS

> Référentiel et guide d'application

Robert OBERT

6^e édition

Préface Gilbert Gélard,
ancien membre de l'IASB

DUNOD

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, 2017

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-075870-8

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^e et 3^e 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	1
Liste des sigles utilisés (et indication de leur origine)	5
Introduction	7
Chapitre 1 ■ La normalisation comptable	13
1. Les objectifs de l'IASB	15
2. L'IASB de 1973 à nos jours	16
2.1. Les premières normes de 1975 à 1989	16
2.2. Le cadre conceptuel	16
2.3. La comparabilité des états financiers	17
2.4. L'acceptation des normes IFRS par les bourses de valeurs et la révision des normes existantes	17
2.5. La nouvelle structure du comité des normes internationales	18
2.6. Les dernières révisions des normes IFRS	18
3. La structure opérationnelle de l'IASB	20
4. Les procédures de l'IASB	23
5. Les normes de l'IASB	24
6. Les décisions du comité d'interprétation	31
7. Convergence des normes comptables nationales	31
8. Une norme IFRS pour les petites et moyennes entités	32
8.1. La mise en place de la norme IFRS pour PME	32
8.2. Divergences entre IFRS PME et IFRS complètes	35
9. IFRS et XBRL	37
10. Le règlement européen sur l'application des normes comptables internationales	38
10.1. La directive européenne 2013/34 du 26 juin 2013	38
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	39
10.3. Le mécanisme mis en place par le règlement européen	40

11. La normalisation comptable aux États-Unis	43
11.1. La Securities and Exchange Commission (SEC)	43
11.2. L'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)	44
11.3. Le Financial Accounting Standard Board (FASB)	45
11.4. La codification des normes du FASB	46
11.5. Convergence entre normes américaines et normes IFRS	46
12. La pratique de l'audit	48
Chapitre 2 ■ Les principes comptables fondamentaux	61
1. Les principes comptables fondamentaux de l'IASB	62
2. La finalité du cadre conceptuel de l'IASB	63
3. L'objectif de l'information financière à un usage général	64
4. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile	66
4.1. Caractéristiques qualitatives essentielles	67
4.2. Caractéristiques qualitatives auxiliaires	70
4.3. Coût de l'information financière	72
4.4. Concepts et principes traités par la norme IAS 1	72
5. Les états financiers et l'entité comptable	75
6. Les composantes des états financiers	76
7. La comptabilisation et la décomptabilisation des éléments des états financiers	77
8. L'évaluation des éléments des états financiers	77
8.1. Coût historique	78
8.2. Valeur actuelle	79
9. Présentation et informations à fournir	89
10. Les concepts du capital et de maintien du capital	89
11. La mise en oeuvre du concept de matérialité (importance relative)	89
12. Le rapport de gestion	90
13. Hiérarchie des règles comptables internationales	91
Chapitre 3 ■ La présentation des états financiers	95
1. Considérations générales relatives aux états financiers présentés selon les normes IFRS	96
1.1. Composantes des états financiers	96
1.2. Principes applicables aux états financiers établis selon les normes IFRS	96

1.3. Identification des états financiers	97
1.4. Fréquence d'établissement des états financiers	97
2. Le bilan (ou état de la situation financière)	98
2.1. Distinction entre éléments courants et non courants	98
2.2. Classification d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente	100
2.3. Informations à présenter dans l'état de situation financière (bilan)	100
2.4. Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière soit dans les notes annexes	101
2.5. Modèle d'état de la situation financière	102
3. L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global	105
3.1. Informations à présenter dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global	106
3.2. Informations à présenter soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global soit dans des notes annexes	109
3.3. Modèles d'état du résultat net et des autres éléments du résultat global	109
4. L'état de flux de trésorerie	114
5. L'état des variations de capitaux propres	118
6. Les notes annexes aux états financiers	122
6.1. Informations à fournir sur les méthodes comptables	123
6.2. Autres informations à fournir	124
Chapitre 4 ■ La consolidation	129
1. La consolidation selon les normes IFRS	129
2. Les états financiers consolidés	130
2.1. Présentation des états financiers consolidés	131
2.2. Périmètre des états financiers consolidés	132
2.3. Procédures de consolidation	137
2.4. Perte de contrôle	142
3. Participations dans les entités associées	142
3.1. Entité associée et influence notable	143
3.2. Choix de la méthode comptable	144
4. Partenariat et participations dans les coentreprises	146
4.1. Partenariat et contrôle conjoint	146
4.2. Traitement comptable des deux principaux types d'organisation de partenariat	148

5. Informations à fournir sur les intérêts détenus par d'autres entités	152
5.1. Informations à fournir sur les filiales	153
5.2. Informations à fournir sur les partenaires et les entités associées	153
5.3. Informations à fournir sur les entités non consolidées	153
6. Les informations relatives aux parties liées	154
7. Traitement des participations dans les états financiers individuels établis par l'entité en complément des états financiers consolidés	155
7.1. Traitement des participations dans les filiales, les coentreprises ou les entités associées	156
7.2. Traitement des participations qui ne sont ni des filiales, ni des coentreprises, ni des entités associées	157
7.3. Informations devant figurer dans les états financiers individuels et relatifs aux participations	157
Chapitre 5 ■ Les regroupements d'entreprises	161
1. Définitions et méthode de comptabilisation	162
2. Application de la méthode d'acquisition	163
2.1. Identification de l'acquéreur	163
2.2. Détermination de la date d'acquisition	164
2.3. Évaluation et comptabilisation des actifs et passifs identifiables	164
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	176
3. Informations à fournir	176
Chapitre 6 ■ Les instruments financiers	181
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	192
3.2. Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global	194
3.3. Actifs ou passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net	194
3.4. Classification liée à la comptabilité de couverture	195
3.5. Affectation en passifs ou en capitaux propres des instruments financiers composés (hybrides)	195
3.6. Intérêts, dividendes, pertes et profits	196
3.7. Actions propres	197
3.8. Compensation d'un actif et d'un passif financier	198
4. Reclassements des actifs financiers	199
5. Comptabilisation et évaluation initiales des instruments financiers	201
5.1. Comptabilisation initiale	201
5.2. Évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers	201
6. Évaluation et comptabilisation postérieures à l'acquisition des instruments financiers	203
6.1. Cas des actifs financiers évalués à la juste valeur (par le biais du résultat net ou des autres éléments du résultat global)	203
6.2. Cas des actifs financiers évalués au coût amorti	205
6.3. Cas des passifs financiers à la juste valeur	208
6.4. Cas des passifs financiers au coût amorti	208
6.5. Dépréciation et irrécouvrabilité d'actifs financiers	209
7. Décomptabilisation des instruments financiers	214
7.1. Décomptabilisation d'un actif financier	214
7.2. Décomptabilisation d'un passif financier	216
8. Évaluation et comptabilisation des instruments de couverture	217
8.1. Instruments de couverture et éléments couverts	218
8.2. Relations de couverture et comptabilité de couverture	220
8.3. Principe de base de la comptabilité de couverture	222
8.4. Couverture de juste valeur	222
8.5. Couvertures de flux de trésorerie	225
8.6. Couverture d'un investissement net dans une entité étrangère	226
8.7. Couverture d'un groupe d'éléments	228
9. Synthèse des modes d'évaluation et de comptabilisation	230
9.1. Synthèse des modes d'évaluation et de comptabilisation selon IFRS 9	230
9.2. Synthèse des modes d'évaluation et de comptabilisation selon IAS 39	232

10. Informations à fournir sur les instruments financiers	234
10.1. Informations sur l'importance des instruments financiers au regard de la situation financières et des résultats	235
10.2. Nature et importance des risques liés aux instruments financiers	236
Chapitre 7 ■ Les stocks	243
1. Champ d'application	243
2. Définitions	244
3. Évaluation des stocks	244
3.1. Coûts des stocks	245
3.2. Évaluation des stocks acquis ou produits conjointement pour un coût global	247
3.3. Évaluation des stocks à partir du prix de vente ou du coût standard	248
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
Chapitre 8 ■ Les immobilisations corporelles	255
1. Champ d'application et définitions	256
2. Comptabilisation des immobilisations corporelles	257
3. Évaluation initiale des immobilisations corporelles	257
3.1. Coût d'acquisition et coût de production	258
3.2. Analyse du coût selon les composants	262
3.3. Actualisation du coût initial	263
4. Échange d'immobilisations corporelles	264
5. Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	264
5.1. Modèle du coût	265
5.2. Modèle de la valeur réévaluée	265
5.3. Amortissements	267
5.4. Pertes de valeur	270
6. Mises hors service et sorties	270
7. Informations à fournir	270

8. Immeubles de placement	271
8.1. Évaluation initiale	272
8.2. Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	272
8.3. Informations à fournir	273
Chapitre 9 ■ Les immobilisations incorporelles	277
1. Notion d'immobilisation incorporelle	277
2. Comptabilisation et évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle	278
2.1. Acquisition séparée	279
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	281
4. Comptabilisation d'une charge	285
5. Dépenses ultérieures	285
6. Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	286
6.1. Modèle du coût	286
6.2. Modèle de la valeur réévaluée	286
7. Durée d'utilité	287
8. Amortissement	288
8.1. Durée d'amortissement	288
8.2. Mode d'amortissement	288
8.3. Valeur résiduelle	288
8.4. Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement	289
9. Pertes de valeur	289
10. Mises hors services et sorties	289
11. Informations à fournir	290
Chapitre 10 ■ Les contrats de location	295
1. Les contrats de location selon les normes IFRS	295
1.1. Le contrat de location dans IFRS 16	296
1.2. Le contrat de location dans IAS 17	299
2. Champ d'application	301
3. Comptabilisation par le preneur	302
3.1. Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16	302
3.2. Comptabilisation par le preneur dans IAS 17	309

4. Comptabilisation par le bailleur	312
4.1. Comptabilisation par le bailleur du contrat de location-financement	313
4.2. Comptabilisation par le bailleur du contrat de location simple	314
5. Location à court terme ou portant sur des biens de faible valeur	315
6. Cession-bail (lease-back)	316
7. Informations à fournir	319
7.1. Informations à fournir par les preneurs	319
7.2. Informations à fournir par les bailleurs	321
Chapitre 11 ■ Les actifs non courants détenus en vue de la vente et les activités abandonnées	327
1. Définitions	328
1.1. Notion d'actif non courant détenu en vue de la vente	328
1.2. Notion de groupe destiné à être cédé	328
1.3. Notion d'activité abandonnée	329
2. Classification d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente	329
3. Évaluation d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente	331
4. Présentation et informations à fournir	333
4.1. Informations à fournir sur les abandons d'activité	333
4.2. Informations à fournir sur les actifs non courants destinés à être cédés	334
4.3. Autres informations à fournir	335
Chapitre 12 ■ Les dépréciations d'actifs	339
1. Les dépréciations d'actifs selon les normes IFRS	339
2. Différents types de valeur d'un actif	340
3. Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	340
4. Évaluation de la valeur recouvrable	342
5. Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	345
6. Unités génératrices de trésorerie	347
7. Pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	349
8. Reprise d'une perte de valeur	351
9. Informations à fournir	352

Chapitre 13 ■ Les avantages du personnel	357
1. Les avantages du personnel selon les normes IFRS	357
2. Comptabilisation et évaluation des avantages à court terme	359
2.1. Salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale	360
2.2. Absences rémunérées à court terme	360
2.3. Plan d'intéressement et d'attribution de primes	361
3. Avantages postérieurs à l'emploi : distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies	363
4. Les régimes à cotisations définies	365
4.1. Comptabilisation et évaluation	365
4.2. Informations à fournir	366
5. Les régimes à prestations définies	366
5.1. Hypothèses actuarielles	367
5.2. Affectation des droits à prestations aux périodes de services	369
5.3. Méthode d'évaluation actuarielle	370
5.4. Valeur des actifs du régime	373
5.5. Coût des services passés	375
5.6. Écarts actuariels	375
5.7. Réévaluation de l'actif (ou du passif)	376
5.8. Réductions et liquidations	377
5.9. Comptabilisation	377
5.10. Écritures comptables	380
5.11. Compensation	383
5.12. Cas des régimes multi-employeurs	383
5.13. Informations à fournir	383
6. Autres avantages à long terme	384
7. Indemnités de cessation d'emploi	385
8. Avantages sur capitaux propres – Stocks-options et autres paiements en actions	387
8.1. Objectifs et champ d'application	387
8.2. Principes de base relatifs à la comptabilisation des stocks-options et autres paiements en actions	388
8.3. Comptabilisation des transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres	390
8.4. Comptabilisation des transactions dénouées par remise de liquidités	393
8.5. Comptabilisation des transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres ou de liquidités	394
8.6. Informations à fournir sur les paiements sur des actions	395
9. Exemple d'informations données sur les avantages du personnel et les paiements fondés sur des actions	396

Chapitre 14 ■ Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	405
1. Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels selon les normes IFRS	405
2. Les provisions	406
2.1. Comptabilisation des provisions	406
2.2. Réflexion sur la notion d'obligation actuelle	407
2.3. Évaluation des provisions	408
2.4. Remboursements	409
2.5. Changements affectant les provisions	410
2.6. Utilisation des provisions	410
2.7. Pertes opérationnelles futures et contrats déficitaires	410
2.8. Cas d'une restructuration	411
2.9. Informations à fournir	413
3. Les passifs éventuels	414
3.1. Comptabilisation des passifs éventuels	414
3.2. Informations à fournir	414
4. Les actifs éventuels	416
4.1. Comptabilisation des actifs éventuels	416
4.2. Informations à fournir	416
 Chapitre 15 ■ Les autres produits et charges	 421
1. Les produits tirés de contrats avec les clients	422
1.1. Les produits tirés de contrats avec les clients selon les normes IFRS	422
1.2. Identification du contrat	424
1.3. Identification des différentes obligations prévues au contrat	427
1.4. Détermination du prix	433
1.5. Répartition du prix	438
1.6. Comptabilisation du chiffre d'affaires	440
1.7. Cas des contrats déficitaires	447
1.8. Coûts du contrat	448
1.9. Présentation des comptes	450
1.10. Informations à fournir	450
2. Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	452
2.1. Comptabilisation des subventions publiques	453
2.2. Présentation des subventions liées à des actifs	453
2.3. Présentation des subventions liées au résultat	455
2.4. Remboursements	455
2.5. Informations à fournir	456

3. Les coûts d'emprunts	456
3.1. Principe de base	456
3.2. Comptabilisation des coûts d'emprunt	457
3.3. Informations à fournir	459
4. Les événements postérieurs à la date de clôture	459
4.1. Comptabilisation et évaluation	460
4.2. Informations à fournir	460
Chapitre 16 ■ L'impôt sur le résultat	467
1. L'impôt sur le résultat selon les normes IFRS	467
2. Notions de base fiscale et de différences temporelles	469
3. Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible	471
4. Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé	472
4.1. Différences temporelles imposables	472
4.2. Différences temporelles déductibles	473
4.3. Recouvrement des actifs sous-jacents	474
4.4. Pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés	475
4.5. Révision de la valeur comptable d'un actif d'un impôt différé	476
4.6. Participations dans les filiales, entités associées, coentreprises et investissements dans des succursales	476
4.7. Comptabilisation dans le résultat net	477
4.8. Éléments crédités ou débités dans les capitaux propres	477
5. Problèmes d'évaluation	478
6. Présentation dans les états financiers	480
7. Informations à fournir	480
Chapitre 17 ■ Les effets des variations du cours des monnaies	485
1. La comptabilisation des transactions en monnaies étrangères	486
1.1. Comptabilisation initiale	486
1.2. Comptabilisation à la date de clôture	487
1.3. Comptabilisation des écarts de change	488
1.4. Investissement net dans une entité étrangère	489
1.5. Changement de monnaie fonctionnelle	491
1.6. Informations à fournir	491
2. La conversion des états financiers des activités à l'étranger	491
2.1. Conversion dans une monnaie de présentation différente de la monnaie fonctionnelle	492

2.2. Conversion des états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste	494
2.3. Sortie d'une entité étrangère	495
2.4. Informations à fournir	495
3. L'information financière dans les économies hyperinflationnistes	495

Chapitre 18 ■ Les changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs

1. Les changements de méthodes comptables	503
1.1. Conditions du changement de méthode comptable	504
1.2. Traitement des changements de méthodes comptables	505
1.3. Informations à fournir	507
2. Les changements d'estimations	507
2.1. Comptabilisation des changements d'estimations comptables	508
2.2. Informations à fournir	509
3. Les corrections d'erreurs	509
3.1. Comptabilisation des corrections d'erreurs	509
3.2. Informations à fournir	510
4. Première application des normes IFRS	511
4.1. Préparation d'un bilan d'ouverture en normes IFRS	511
4.2. Application rétrospective des normes	513
4.3. Informations spécifiques à fournir dans les premiers comptes en normes IFRS	514
4.4. Comptes de report réglementaires	514

Chapitre 19 ■ L'information spécifique des investisseurs

1. L'information sectorielle	521
1.1. Notion de secteur opérationnel	522
1.2. Seuils quantitatifs et critères de regroupement	522
1.3. Informations à fournir	524
2. Le résultat par action	529
2.1. Résultat de base par action	530
2.2. Résultat dilué par action	531
2.3. Résultat de base ou résultat dilué ajusté	532
2.4. Présentation et informations à fournir	533
3. L'information financière intermédiaire	534
3.1. Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire	535
3.2. Sélection des notes explicatives	535

Chapitre 20 ■ Les activités spécialisées	541
1. Les banques	542
2. Les entreprises d'assurance	542
2.1. Définition du contrat d'assurance	543
2.2. Pratiques comptables en matière de contrats d'assurance	543
2.3. Informations à fournir dans les états financiers	544
3. Les organismes de retraite	545
3.1. États financiers des régimes de retraite à cotisations définies	545
3.2. États financiers des régimes de retraite à prestations définies	546
4. L'agriculture	546
4.1. Identification et évaluation	547
5. La prospection et l'évaluation des ressources minérales	548
6. Les accords de concessions de services	549
6.1. Modèle de l'actif financier	550
6.2. Modèle de l'immobilisation incorporelle	550
7. Les entités à but non lucratif	551
Corrigés des tests de connaissances	557
Lexique	611
Bibliographie et sitographie	639
Index	643

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 pays de l'Union, privant dans ce domaine les États membres de la marge de manœuvre 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.

À ce jour, c'est vraiment un langage commun planétaire accompagnant la mondialisation. Les IFRS ont gagné la partie en Asie, qui s'est détournée des US GAAP. Le niveau d'adhésion volontaire aux IFRS au Japon est en augmentation constante. La Chine et dans une large mesure l'Inde convergent vers les IFRS. Les IFRS sont le langage des sociétés étrangères cotées aux États-Unis. Dans un continent où tous les autres pays sont convertis aux IFRS, même ses voisins immédiats, le Canada et le Mexique, membres pourtant de l'ALENA, les États-Unis eux-mêmes font figure d'exception. À ces succès, on peut ajouter celui des IFRS pour PME. L'Europe, qui a déclenché le processus, reste un acteur important, mais n'est plus majoritaire.

L'Union européenne, faisant le point après 10 ans, vient d'ailleurs d'accorder aux IFRS un satisfecit. Pour autant, des défis n'ont pas encore été surmontés. La norme sur les contrats d'assurance peine à se terminer. Les rapports entre les états financiers et les réglementations prudentielles des banques et des assurances sont techniquement complexes. Le nouveau cadre conceptuel est en gestation, la « disclosure initiative » tente de rendre les états financiers plus « communicants », sans affaiblir leur rigueur.

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 14 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 origine¹)

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)
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum (IN)
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)

¹ F : France ; US : États-Unis ; EU : Union européenne ; IN : International.

Liste des sigles utilisés

IASC	International Accounting Standards Committee (IN)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (IN)
IETF	Emerging Issues Task Force (US)
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)
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)
PCG	Plan comptable général (règlement 2014.03 de l'ANC) (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)
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)
UGT	Unité génératrice de trésorerie (IN)
XBRL	eXtensible Business Reporting Language (IN)

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.

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 et 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, avec le Plan Comptable Général (PCG) approuvé par l'arrêté du 18 septembre 1947.

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.

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 de l'IASB¹, compte tenu notamment des marchés financiers anglo-saxons², sont fortement inspirées par les règles comptables américaines (voire britanniques). C'est pourquoi, nous évoquerons dans le

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 2015, selon une analyse présentée par le *World Federation of Exchanges* dans son rapport annuel, la capitalisation boursière en milliards de USD (au 31 décembre 2015, 1 € = 1,0868 USD) était aux États-Unis de 17 787 pour le New York Exchange et de 7 281 pour le NASDAQ. Elle était de 4 895 à Tokyo, 4 549 à Shanghai, de 3 185 à Hong Kong, de 3 879 à Londres et de 3 306 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 67 084 mds\$. Elle était de 11 355 mds\$ pour l'ensemble des pays de l'Union européenne.

chapitre 1 de cet ouvrage, le rapprochement des normes internationales et des normes américaines. Aujourd'hui, les normes internationales IFRS ont été adoptées (plus ou moins intégralement) par plus de 119 sur 143 (soit 83 %) pays ou juridictions¹.

L'application des IFRS a rendu la pratique comptable plus rigoureuse. En effet, peu d'options sont prévues, de nombreuses informations, détaillées, doivent être fournies dans les états financiers. L'analyse qui pourra en être faite à partir des états financiers sous forme d'indicateurs (ou de ratios) a été modifiée. 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-Unis². Puis nous verrons comment se sont formalisés les grands principes qui régissent les IFRS. Nous évoquerons ensuite les principales règles de présentation des états financiers (comptes individuels et consolidés) proposés par les normes internationales.

Dans les chapitres suivants, nous examinerons comment sont traités, en IFRS, 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.

1 IFRS Foundation Paul Pacter – *Pocket Guide to IFRS Standards : the global financial reporting language*, 2016 ; p. 6. Il est à noter que 130 pays sont, en ce moment, membres de l'IFAC (voir chapitre 1 § 12.1) et 193 sont membres de l'ONU. Une analyse présentée par ailleurs par l'IFRS Foundation sur son site internet en juillet 2016, montre que plus de 25 000 des quelques 48 000 entreprises cotées sur les 85 grandes bourses de valeurs dans le monde utilisent les normes IFRS, et que pour les entreprises n'utilisant pas les normes IFRS dans leur intégralité, plus de 80 % sont cotées en Chine, en Inde, au Japon et aux États-Unis (lesquels utilisent des normes nationales plus ou moins inspirées par les IFRS).

2 Pour ce qui concerne les règles françaises 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.

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. 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 français¹ (lorsque cela n'était pas possible, nous avons proposé, en l'indiquant spécialement, un intitulé et une numérotation spécifiques). Les 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.

Cet ouvrage tient compte des règles existantes et des normes approuvées au 1^{er} janvier 2017. 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 sixième 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,

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 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 (le plan comptable français est par ailleurs proche du plan comptable belge, du plan comptable espagnol, des plans comptables algérien SCF, marocain, tunisien et du plan comptable de l'organisation africaine du droit des affaires SYSCOHADA).

2 La première édition était de juin 2003, la deuxième de septembre 2004, la troisième d'octobre 2006, quatrième d'avril 2009 et la cinquième en mars 2013.

une application anticipée étant cependant toujours possible : ce délai permet aux entités qui présentent deux 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 ne seront applicables (sauf anticipation) qu'à compter de 2018. 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.

Chapitre 1

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 dénommé *International Accounting Standards Board* (IASB) appelé aussi couramment Board ;
- 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

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*).