

PHILIPPE TOURON et HUBERT TONDEUR

COMPTABILITÉ EN IFRS

© Éditions d'Organisation, 2004

ISBN : 2-7081-3195-8

Éditions

d'Organisation

AVANT-PROPOS

Le présent ouvrage est un manuel de comptabilité. Son objectif est d'expliquer les modalités de comptabilisation et les informations à fournir pour établir des états financiers en conformité avec le référentiel international. De nombreuses illustrations chiffrées font ressortir les éléments-clés. Le cas échéant, les différences avec les pratiques admises dans le cadre du Plan comptable général français sont indiquées si elles améliorent la compréhension du point expliqué. En outre, des extraits de rapports annuels sont fournis. Après une partie consacrée aux fondements des normes IFRS, l'ouvrage est organisé autour des trois grands enjeux des normes internationales :

- La prise en compte et le suivi des immobilisations (chapitre 2). En effet, la vision économique sous-jacente au référentiel comptable international se traduit par des critères de reconnaissance des éléments à l'actif fondés sur l'utilisation de l'actif et non plus la propriété et par des modalités particulières d'évaluation.
- La reconnaissance des passifs et des instruments financiers (chapitres 3 et 4). L'évaluation de nombreux éléments à leur juste valeur a des conséquences importantes sur la définition des passifs et, par ricochet, sur les créances qui sont donc traitées dans cette partie.
- Les opérations de haut de bilan et l'information financière (chapitres 5 à 8). Enfin, la place centrale accordée à l'investisseur se traduit par un renouvellement des modalités de comptabilisation des opérations sur capitaux propres (restructurations) et a des effets importants sur la nature et le volume des informations publiées.

PRINCIPAUX SIGLES UTILISÉS

CA	Chiffre d'affaires
CCA	Charges constatées d'avance
CGU	<i>Cash Generating Unit</i>
CMP	Coût moyen pondéré
CNC	Conseil national de la comptabilité
CRC	Comité de réglementation comptable
EBITDA	<i>Earning Before Interest, Tax and Amortization</i>
ED	<i>Exposure-Draft</i>
EPS	<i>Earning per Share</i>
FAF	<i>Financial Accounting Fondation</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FIFO	<i>First In First Out</i>
IASAC	<i>International Accounting Standards Advisory Council</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretation Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
LIFO	<i>Last In First Out</i>
OBSA	Obligation à bon de souscription d'action
OCA	Obligation convertible en action
OEC	Ordre des experts-comptables
ORA	Obligation remboursable en actions
PCG	Plan comptable général
RDM	Reste du monde
SIC	<i>Standing Interpretation Committee</i>
TSDI	Titre subordonné à durée indéterminée
VMP	Valeur mobilière de placement
VRN	Valeur recouvrable nette

PHILIPPE TOURON et HUBERT TONDEUR

COMPTABILITÉ EN IFRS

© Éditions d'Organisation, 2004

ISBN : 2-7081-3195-8

Éditions

d'Organisation

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	13
1 LES FONDEMENTS :	
NORMALISATION ET CADRE CONCEPTUEL	15
1.1 LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE	16
1.1.1 Structure de normalisation	16
1.1.2 Procédure d'élaboration des normes	19
1.2 LE CADRE CONCEPTUEL	20
1.2.1 Objectif de la comptabilité	20
1.2.2 Les caractéristiques des états financiers	23
1.2.3 Les définitions des éléments constituant les états financiers	25
1.3 LES ÉTATS FINANCIERS EXIGÉS PAR LE RÉFÉRENTIEL INTERNATIONAL	30
1.3.1 Le bilan	31
1.3.2 Le compte de résultat	34
1.3.3 Les autres états financiers	36
1.4 LES NORMES IFRS	37
2 ACTIFS HORS INSTRUMENTS FINANCIERS	49
2.1 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (IAS 38)	49
2.1.1 Définition des immobilisations incorporelles	50
2.1.2 Conditions d'inscription d'une immobilisation incorporelle à l'actif	51
2.1.3 Valorisation à l'entrée dans le bilan	51
2.1.4 Traitement des dépenses ultérieures	52
2.1.5 Le cas des immobilisations incorporelles créées	52
2.1.6 Les frais de recherche et de développement	52
2.1.7 Amortissement des immobilisations incorporelles	54
2.1.8 Dépréciation des immobilisations incorporelles (traitée au travers de la norme spécifique)	54
2.1.9 Réévaluation des immobilisations incorporelles	55
2.1.10 Cession d'immobilisations incorporelles	55
2.1.11 Informations à fournir	55
2.1.12 Traitement lors de la première application	56

2.2	IMMOBILISATIONS CORPORELLES (IAS 16)	62
2.2.1	Définition des immobilisations corporelles	62
2.2.2	Conditions générales de comptabilisation	63
2.2.3	Comptabilisation par composant	63
2.2.4.	Coût d'entrée d'une immobilisation corporelle acquise à titre onéreux	66
2.2.5	Coût d'entrée d'une immobilisation produite par l'entreprise	68
2.2.6	Coût d'entrée d'une immobilisation acquise par voie d'échange	69
2.2.7	Modalités d'amortissement des immobilisations corporelles	69
2.2.8	Réévaluation des immobilisations corporelles	70
2.2.9	Dépréciation des immobilisations corporelles	70
2.2.10	Informations à fournir	71
2.2.11	Comptabilisation d'une immobilisation à l'actif selon la norme IAS 16	72
2.3	RÉÉVALUATION DES ACTIFS	74
2.3.1	Champ d'application de la réévaluation	74
2.3.2	Valeur de réévaluation	75
2.3.3	Comptabilisation de la réévaluation	75
2.3.4	Affectation de l'écart de réévaluation	75
2.3.5	Dépréciation des actifs et gestion de l'écart de réévaluation	76
2.3.6	Cession d'une immobilisation et gestion de l'écart de réévaluation	76
2.3.7.	Informations à fournir	77
2.3.8	Exemple comparé de réévaluation	78
2.3.9	Intérêts de la réévaluation	84
2.4	IMMEUBLES DE PLACEMENT (IAS 40)	85
2.4.1	Définition des immeubles de placement	85
2.4.2	Comptabilisation initiale des immeubles de placement	86
2.4.3	Comptabilisation des dépenses futures des immeubles de placement	86
2.4.4	Comptabilisation à la clôture de l'exercice des immeubles de placement	87
2.4.5	Changement de catégorie	87
2.4.7	Informations à fournir	89
2.5	COÛT DES EMPRUNTS (IAS 23)	89
2.5.1	Objectif de la norme	89
2.5.2	Les actifs sur lesquels il est possible de rattacher les coûts des emprunts	90
2.5.3	La méthode comptable	91
2.5.4	Date de début d'incorporation des coûts des emprunts	91
2.5.5	Date de fin d'incorporation des coûts des emprunts	91
2.5.6	Non-suspension de l'incorporation des coûts d'emprunt	92
2.5.7	Détermination du montant à incorporer	92
2.5.8	Immobilisation comprenant des intérêts et dépréciation des actifs	92
2.5.9	Informations à fournir	93

2.6	DÉPRÉCIATION DES ACTIFS IMMOBILISÉS (IAS 36)	93
2.6.1	Principes de la dépréciation des actifs immobilisés	94
2.6.2	Les indices de dépréciation des actifs	95
2.6.3	Quelle règle pour déterminer une éventuelle dépréciation d'actif ?	96
2.6.4	Détermination des valeurs de cession et d'usage	99
2.6.5	Impact du taux d'actualisation sur le calcul d'une dépréciation	101
2.6.6	Difficultés à évaluer la valeur recouvrable	101
2.6.7	Les Unités génératrices de trésorerie (UGT)	102
2.6.8	Niveau de regroupement selon la norme IAS 36	106
2.6.9	Dépréciation des unités génératrices de trésorerie	107
2.6.10	Impact de la gestion du périmètre des UGT sur le niveau des provisions pour dépréciation des actifs	109
2.6.11	Impact croisé du taux d'actualisation et de la gestion du périmètre des UGT sur le niveau des provisions pour dépréciation des actifs	114
2.6.12	Problèmes liés à la dépréciation des actifs non directement rattachables à des UGT	116
2.6.13	Reprise des provisions pour dépréciation	123
2.6.14	Modification du plan d'amortissement	123
2.6.15	Modification du plan d'amortissement suite à la constatation d'une provision pour dépréciation	125
2.7	ABANDONS D'ACTIVITÉ ET CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	130
2.8	CONTRATS DE CONSTRUCTION (IAS 11)	130
2.8.1	Définition des contrats de construction	130
2.8.2	Comptabilisation des contrats de construction	132
2.8.3	Les revenus relatifs aux contrats	132
2.8.4	Mesure des coûts relatifs aux contrats de construction	133
2.8.5	Constatation des revenus et charges relatifs aux contrats de construction	134
2.8.6	Degré d'avancement des contrats	135
2.8.7	Informations à fournir	136
2.8.8	Exemples	137
2.9	SUBVENTIONS PUBLIQUES (IAS 20)	140
2.9.1	Modalités de comptabilisation des subventions dans les états financiers	140
2.9.2	Modalités de reprise au compte de résultat : le cas des subventions ayant financé un bien non-amortissable	142
2.9.3	Modalités de reprise au compte de résultat : le cas des subventions ayant financé un bien amortissable	142
2.9.4	Modalités de reprise au compte de résultat : les subventions liées au résultat	143
2.9.5	Cas particuliers	146
2.9.6	Informations à fournir	147

2.10 LES STOCKS	147
2.10.1 Les formules d'évaluation du coût des stocks	147
2.10.2 Évaluation comptable des stocks	148
2.10.3 Évaluation et dépréciation des stocks à l'inventaire	150
2.10.4 Comptabilisation des stocks	152
2.10.5 Comptabilisation des charges d'emprunt dans les stocks	152
2.10.6. Les stocks de prestations de services	152
2.10.7 Traitement des différences de change sur les stocks	153
2.10.8 Présentation des écarts et gaspillage sur coûts liés aux stocks et à la production	153
2.10.9 Informations à fournir	153
2.10.10 Exemples d'évaluation des stocks	155
3 PASSIFS HORS INSTRUMENTS FINANCIERS	159
3.1 PROVISIONS	159
3.1.1 Définition et générateur de la comptabilisation des provisions pour risques et charges	159
3.1.2 Provisions : évaluation	160
3.1.3 Applications spécifiques	161
3.1.4 Informations à fournir	162
3.1.5 Exemples de provisions	163
3.2 AVANTAGES DU PERSONNEL HORS AVANTAGES EN ACTIONS	169
3.2.1 Définition et typologie	169
3.2.2 Évaluation et comptabilisation des avantages à court terme	172
3.2.3 Évaluation et comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi dans le cadre des régimes à cotisations définies	173
3.2.4. Évaluation et comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi dans le cadre des régimes à prestations définies	174
3.2.5. Comptabilisation et évaluation des autres avantages à long terme	185
3.2.6. Évaluation et comptabilisation des indemnités de fin de contrat de travail	186
3.3 LES PASSIFS ÉVENTUELS	188
3.3.1 Informations relatives aux dettes éventuelles	188
3.4 CONTRATS DE LOCATION (IAS 17)	189
3.4.1 Le contrat de location-financement	189
3.4.2 Le contrat de location simple	199
3.4.3 Contrat relatif à un ensemble immobilier comprenant terrain et construction	201

3.4.4	Le contrat de cession-bail	202
3.4.5	Divergences entre le PCG et l'IFRS	203
4	INSTRUMENTS FINANCIERS (IAS 32 ET IAS 39)	205
4.1	MÉTHODES D'ÉVALUATION DES DIFFÉRENTS INSTRUMENTS FINANCIERS	207
4.1.1	Principe de l'évaluation à la juste valeur	208
4.1.2	Principe de l'évaluation au coût amorti	210
4.2	LES ACTIFS FINANCIERS	212
4.2.1	Les différents actifs financiers	212
4.2.2	Règles de transfert entre catégories	215
4.2.3	Date de comptabilisation d'un actif financier	218
4.2.4	Coût d'entrée d'un actif financier	219
4.2.5	Valorisation et comptabilisation d'un actif financier à la clôture de l'exercice	220
4.2.6	Décomptabilisation des actifs financiers	225
4.2.7	Synthèse de l'évaluation des actifs financiers	226
4.3	LES PASSIFS FINANCIERS	227
4.3.1	Les différents passifs financiers	228
4.3.2	Date de comptabilisation d'un passif financier	229
4.3.3	Coût d'entrée d'un passif financier	230
4.3.4	Valorisation d'un passif financier à la clôture de l'exercice	234
4.3.5	Décomptabilisation des passifs financiers	236
4.4	LES DÉRIVÉS	236
4.4.1	Les différents types de dérivés	238
4.4.2	Comptabilisation des dérivés lors de leur entrée au bilan	242
4.4.3	Comptabilisation des dérivés à la clôture	242
4.5	LES OPÉRATIONS DE COUVERTURE	243
4.5.1	Les différentes catégories de couverture	243
4.5.2	Conditions d'application de la comptabilité de couverture	245
4.5.3	Règles de comptabilisation des couvertures de juste valeur	248
4.5.4	Règles de comptabilisation des couvertures des flux de trésorerie	249
4.5.5	Règles de comptabilisation des couvertures d'un investissement net dans une filiale étrangère	249
4.6	INFORMATIONS À FOURNIR	251
4.6.1	Principe général	251
4.6.2	Conditions et termes des instruments financiers	251
4.6.3	Objectifs et stratégies retenues en matière de risques financiers et de couverture	252

4.6.4	Informations sur le risque de taux d'intérêt	257
4.6.5	Informations sur le risque de crédit	258
4.6.6	Informations sur les autres risques	258
4.6.7	Informations sur les opérations de couverture	258
4.6.8	Informations sur la juste valeur des instruments financiers	259
5	LES CAPITAUX PROPRES	261
5.1	DÉFINITION DES CAPITAUX PROPRES	261
5.1.1	La distinction entre capitaux propres et dettes financières	261
5.1.2	Les actions propres	263
5.1.3	Informations à publier	264
5.2	LES RÉMUNÉRATIONS FONDÉES SUR DES ACTIONS	266
5.2.1	Les concepts-clés	268
5.2.2	Évaluation des paiements fondés sur des actions	271
5.2.3	Comptabilisation des transactions	273
5.2.4	Informations à fournir	281
5.2.5	Modalités d'adoption de la norme	282
6	REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES ET CONSOLIDATION	285
6.1	LES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES	285
6.1.1	Définition des opérations concernées et principes de comptabilisation	285
6.1.2	Principes de comptabilisation	292
6.1.3	Les approfondissements	297
6.1.4	Informations à publier	305
6.2	LA COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS ACTIVES	306
6.2.1	La méthode de la mise en équivalence et les participations dans les entités associées	307
6.2.2	La méthode de la consolidation et les filiales	315
6.2.3	Le cas particulier des coentreprises	326
6.2.4	Informations relatives aux parties liées	336
6.2.5	La prise en compte des états financiers des filiales à l'étranger et des opérations libellées en devises étrangères	337
6.2.6	La prise en compte de la fiscalité différée	345
6.2.7	Informations à fournir	352
7	INFORMATION FINANCIÈRE ET BOURSE	353
7.1	LA DISTINCTION ENTRE LES ACTIVITÉS NON-CONTINUES ET LES ACTIVITÉS CONTINUES	354

7.1.1	Définitions des opérations et actifs visés	354
7.1.2	Évaluation des actifs disponibles à la vente	358
7.1.3	Présentation et informations	359
7.2	L'INFORMATION SECTORIELLE	361
7.2.1	La notion de secteur	362
7.2.2	Les informations à présenter	368
7.3	LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE	378
7.3.1	Les fondements du tableau de trésorerie	378
7.3.2	Élaboration du tableau de financement : comparaison des méthodes	382
7.3.3	Extrait de rapport annuel	390
7.3.4	Information	391
7.4	LE RÉSULTAT PAR ACTION	391
7.4.1	Modalités de calcul	392
7.4.2	Les droits d'émission peuvent avoir une valeur inférieure au prix du marché	394
7.4.3	Le résultat par action dilué	395
7.4.4	Les informations publiées	398
7.5	INFORMATION INTERMÉDIAIRE	400
8	LE PROJET IFRS DANS LES RAPPORTS ANNUELS 2003	403
8.1	VIVENDI UNIVERSAL	403
8.1.1	Description du projet et état d'avancement	405
8.1.2	Principales divergences comptables déjà identifiées	406
8.2	SUEZ	407
8.2.1	Présentation des états financiers	408
8.2.2	Comptabilisation des opérations de regroupement d'entreprises	409
8.2.3	Concessions	409
8.2.4	Actifs corporels/incorporels	409
8.2.5	Contrats de location	410
8.2.6	Engagements sociaux	410
8.2.7	Instruments financiers	410
8.2.8	Impôts différés	411
8.2.9	Comptabilisation des paiements sur la base d'actions	411
8.3	EDF	411
8.3.1	Changements comptables	412
8.3.2	Estimations de la direction	419

LEXIQUE	421
BIBLIOGRAPHIE	423
SITES INTERNET	425
INDEX	427