

NORME IFRS-1 : UN EXEMPLE PRATIQUE

DEUXIÈME PARTIE



Eric DELESALLE

Expert-comptable,
Commissaire aux comptes
Professeur agrégé CNAM-INTEC
Président de la Commission
de droit comptable
du Conseil supérieur

26

La première partie de cette *Létude (RFC de janvier 2004)* a commenté les dispositions générales de la norme IFRS-1 relative à la première application des normes comptables internationales, et notamment le principe général de l'analyse rétrospective à l'ouverture de l'exercice N-1 (dit exercice de transition), et les exceptions (obligatoires et facultatives) à ce retraitement. L'exemple de la consolidation du groupe M et A est approfondi ci-après afin d'analyser techniquement certaines de ces exceptions à l'analyse rétrospective.

L'exemple présenté précédemment a permis d'analyser :

- d'une part, la consolidation établie au 31 décembre N selon le règlement CRC 99-02, en distinguant l'application de la méthode de l'acquisition (au titre du droit commun), et la méthode dérogatoire prévue à l'article 215 dudit règlement ;
- d'autre part, à titre d'information technique, la même consolidation établie selon le référentiel IAS depuis l'origine.

Est analysée ci-après la mise en œuvre des dispositions de la norme IFRS-1 en cas de première application du référentiel IAS au 1^{er} janvier N+1, considéré comme la date d'ouverture de l'exercice de transition.

I. Hypothèse où il a été appliqué la méthode de l'acquisition au 31 décembre N

■ Analyse des exceptions au retraitement rétrospectif ⁽¹⁾

Objet	Application au cas
A) Interdictions de la rétrosection <ul style="list-style-type: none"> - Décomptabilisation des actifs et des passifs - Comptabilité de couverture - Estimations non modifiées 	Non applicable Non applicable Applicable
B) Options entre rétrosection ou non <ul style="list-style-type: none"> - Regroupement - Juste valeur des immobilisations - Provisions pour retraite (calcul) - Ecart de change - Instruments financiers composés - Cas particulier des filiales, et entreprises associées 	Possible, mais analyse nécessaire des "autres" actifs et passifs Possible Non applicable Non applicable Non applicable Non applicable

1. Voir RFC janvier 2004 p. 37.

Résumé de l'article

Il s'agit de la deuxième partie de l'exemple illustré de consolidation, visant à analyser quelques règles fixées par la norme IFRS-1. Sont notamment développées quelques exceptions au principe du retraitement rétrospectif, avec la mise en évidence des impacts liés soit en réserves (report à nouveau), soit au niveau de l'écart d'acquisition (goodwill). Un tableau synthétique compare les soldes selon les solutions retenues. Cette étude illustre la relativité de la notion de comparabilité, et souligne l'importance de l'information à mentionner dans les notes annexes pour expliquer les choix retenus et commenter les effets du passage de l'ancien référentiel aux normes comptables internationales IAS/IFRS.

Abstract

In the second part of this illustrated consolidation example, the analysis of certain rules set out in IFRS-1 is continued. Certain exceptions to the principle of reversing pre-consolidation adjustments are explained and their associated impact either on reserves (retained earnings) or goodwill are highlighted. A concise chart compares the different balances obtained in view of the method used. This study shows the relativity of the notion of comparison and underlines the importance of disclosures made in the notes to explain the choice of method used while commenting on the effects of changing over to the international accounting standards IAS/IFRS.

Solution n° 1 : Aucune exception optionnelle n'est retenue

La situation à l'ouverture de l'exercice N+1 est alors la suivante⁽²⁾ :

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 074	Réserves du groupe	267
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	- 3
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires	132
Marques commerciales	256	Impôts différés passifs	122
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	338		
	<hr/>		<hr/>
Total actif	518	Total passif	518

Solution n° 2 : Il est retenu l'exception au titre de la non rétropection sur les opérations de regroupement

Dans ce cadre :

- a) par principe : les valeurs historiques au 31/12/N sont conservées
- b) par exception à l'exception : il faut :
 - éliminer la part de marché, en contrepartie de l'écart d'acquisition ;
 - amortir les marques (durée de 20 ans) ;
 - opérer un test de dépréciation sur l'écart d'acquisition total ;
 - recalculer les impôts différés passifs ;
 - mettre en œuvre le calcul des amortissements par composants.

On a alors :

■ Calcul d'un nouvel écart d'acquisition

- valeur nette au 31/12/N⁽³⁾ : 94
- réimputation de la quote-part "groupe" des parts de marché : $\frac{180}{200} \times 94 = 84,6$
- soit total (soumis à test de dépréciation) : 274

Par hypothèse, on considère qu'il n'y a pas de moins-value au 1^{er} janvier N+1.

■ Analyse des actifs et passifs selon les règles IAS

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Amortissement des marques : 300/20	- 15	- 13	- 2
Annulation des PGR : 200 - 110	+ 90	+ 81	+ 9
Recalcul des IDP : 134 + 16	- 150	- 135	- 15
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Total	- 75	- 67	- 8

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Marques commerciales		285
Amortissements par composants	110	
Valeurs mobilières de placement		160
	<hr/>	<hr/>
Total des bases	110	445
Base nette d'ID passif		335
Taux d'impôt		x 40 %
		<hr/>
Impôts différés passifs		134

2. Voir RFC janvier 2004, p. 43.

3. Voir RFC janvier 2004, p. 41.

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	267
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	- 67
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires ⁽⁴⁾	125
Marques commerciales	285	Impôts différés passifs	134
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	274		
Total actif	459	Total passif	459

Solution n° 3 : Il est retenu l'exception au titre de l'évaluation des immobilisations en "juste valeur"

Dans ce cadre :

a) par principe : il faut calculer les justes valeurs au 1^{er} janvier N+1, étant rappelé que cette option peut être opérée immobilisation par immobilisation

b) et les actifs identifiés au titre du précédent référentiel doivent être analysés : ainsi la part de marché doit être reclassée en écart d'acquisition, et doit faire l'objet d'un test de dépréciation (puisqu'elle provient d'une opération de rapprochement).

On a alors :

■ Nouvel écart d'acquisition

- valeur nette au 31/12/N :	94
- réimputation de la quote-part "groupe" des parts de marché :	180
- soit total (soumis à test de dépréciation) :	274

Par hypothèse, on considère qu'il n'y a pas de moins-value au 1^{er} janvier N+1.

■ Analyse des actifs et passifs en juste valeur

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Ecart sur les actifs incorporels identifiés	+ 50	+ 45	+ 5
Ecart sur le matériel industriel : (280 - 200) - 70	- 10	- 9	- 1
Recalcul des IDP : 120 + 16	- 136	- 122	- 14
Total	- 96	- 86	- 10

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Marques commerciales		350
Matériel industriel	210	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	210	510
Base nette d'ID passif		300
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		120

4. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 153
- annulation des parts de marché : - 20
- rectifications des évaluations IAS : - 8

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	267
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	- 86
Incidence sur actif corporel	- 210	Intérêts minoritaires ⁽⁵⁾	123
Marques commerciales	350	Impôt différé passif	120
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	274		
Total actif	424	Total passif	424

II. Hypothèse où il a été appliqué la méthode dérogatoire de l'article 125 au 31 décembre N

■ Analyse des exceptions au retraitement rétrospectif

Objet	Application au cas
A) Interdictions de la rétrospection	
- Décomptabilisation des actifs et des passifs	Non applicable
- Comptabilité de couverture	Non applicable
- Estimations non modifiées	Applicable
B) Options entre rétrospection ou non	
- Regroupement	Possible
- Juste valeur des immobilisations	Possible
- Provisions pour retraite (calcul)	Non applicable
- Ecart de change	Non applicable
- Instruments financiers composés	Non applicable
- Cas particulier des filiales, et entreprises associées	Non applicable

Solution n° 1 : Aucune exception optionnelle n'est retenue

La situation à l'ouverture de l'exercice N+1 est alors la suivante⁽⁶⁾ :

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 074	Réserves du groupe	- 255
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	519
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires	132
Marques commerciales	256	Impôts différés passifs	122
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	338		
Total actif	518	Total passif	518

Solution n° 2 : Il est retenu l'exception au titre de la non rétrospection sur les opérations de regroupement

Dans ce cadre :

a) par principe : les valeurs historiques au 31/12/N sont conservées

5. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 153
- annulation des parts de marché : - 20
- rectifications des évaluations IAS : -10

6. Voir RFC janvier 2004, p. 43.

- b) par exception à l'exception, il faut constater :
- l'amortissement par composant de l'actif corporel ;
 - la juste valeur des titres de placement.

On a alors :

■ Analyse des actifs et passifs selon les règles IAS

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Constatation de l'amortissement par composant	- 110	- 99	- 11
Constatation de la juste valeur des valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 144	+ 16
Constatation de l'impôt différé passif	- 20	- 18	- 2
Total	30	27	3

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Amortissements par composants	110	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	110	160
Base nette d'ID passif		50
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		20

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	- 255
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	27
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires ⁽⁷⁾	108
Valeurs mobilières de placement	160	Impôts différés passifs	20
Total actif	- 100	Total passif	- 100

Solution n° 3 : Il est retenu l'exception au titre de l'évaluation des immobilisations en "juste valeur"

Dans ce cadre :

- a) par principe : il faut calculer les justes valeurs au 1^{er} janvier N+1, étant rappelé que cette option peut être opérée immobilisation par immobilisation
- b) et les actifs non identifiés au titre du précédent référentiel doivent être analysés : ainsi, la marque peut être reconnue (sur la base du respect des conditions d'identification et de suivi de valeur) ; les valeurs mobilières de placement doivent être évaluées en juste valeur.

7. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 105
- rectifications des évaluations IAS : + 3

On a alors :

■ Analyse des actifs et passifs en juste valeur

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Actif incorporel identifié	+ 350	+ 315	+ 35
Ecart sur le matériel industriel : 280 - 70	- 210	- 189	- 21
Plus-value sur les valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 144	+ 16
Recalcul des impôts différés passifs : dette de 120	- 120	- 108	- 12
Total	+ 180	+ 162	+ 18

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Marques commerciales		350
Matériel industriel	210	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	210	510
Base nette d'ID passif		300
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		120

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	- 255
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	162
Ecart sur les marques	+ 350	Intérêts minoritaires ⁽⁸⁾	123
Ecart sur le matériel amort.	- 210	Impôts différés passifs	120
Ecart sur les valeurs mobilières de placement	+ 160		
Total actif	150	Total passif	150

III. Etude comparée des solutions de la première application (IFRS-1)

Hypothèse où il a été retenu la méthode de l'acquisition dans la consolidation précédente (selon les prescriptions du règlement CRC 99-02)

ACTIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3	PASSIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3
Intégration actif net de A	1 074	1 050	1 050	Réserves du groupe	267	267	267
- élimination des titres	- 1 200	- 1 200	- 1 200	Réserves "IAS" (retraitements)	- 3	- 67	- 86
Ecart d'acquisition	+ 338	+ 274	+ 274	Intérêts minoritaires	+ 132	+ 125	+ 123
Actif incorporel	+ 256	+ 285	+ 350	Impôts différés passifs	+ 122	+ 134	+ 120
Actif corporel	- 110	- 110	- 210				
Valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 160	+ 160				
Total	518	459	424	Total	518	459	424

8. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 105

- rectifications des évaluations IAS : + 18

Hypothèse où il a été retenu la méthode dérogatoire dans la consolidation précédente (selon les conditions fixées par le règlement CRC 99-02)

ACTIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3	PASSIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3
Intégration actif net de A	1 074	1 050	1 050	Réserves du groupe	- 255	- 255	- 255
- élimination des titres	- 1 200	- 1 200	- 1 200	Réserves "IAS" (retraitements)	+ 519	+ 27	+ 162
Ecart d'acquisition	+ 338			Intérêts minoritaires	+ 132	+ 108	+ 123
Actif incorporel	+ 256		+ 350	Impôts différés passifs	+ 122	+ 20	+ 120
Actif corporel	- 110	- 110	- 210				
Valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 160	+ 160				
Total	518	- 100	150	Total	518	- 100	150

Pour conclure

Le présent exemple montre la difficulté du passage d'un référentiel à un autre, malgré la mise en œuvre des "exceptions", de par le choix fait par le normalisateur de retenir l'analyse rétrospective. En outre, le fait de retenir tout ou partie des exceptions ne donne pas la même "image fidèle" des comptes. Cette question constitue à la fois un vrai thème de débat pour la normalisation, une vraie problématique de mise en œuvre pratique, et une vraie question pour les utilisateurs de l'information financière.

C'est aussi à ce titre que la comptabilité remplit une caractéristique d'une science : la nécessité de débattre sur la base des expérimentations pratiques !

Eric DELESALLE

Bibliographie
Delesalle Eric :

- Petit Guide FID : "Les normes comptables internationales", FID Edition, 2003.
- "Cas pratiques IAS", FID Edition, 2003.

Koen Marius, Le Vourc'h Joëlle et Van Greuning Hennie : "Normes comptables internationales – guide pratique", 2^e édition, CNCC-FIDEF, 2003.

Obert Robert : "Pratique des normes IAS", Dunod, 2003, distribué chez ECM.

Ordre des experts-comptables :

- Cahier spécial de la Commission de droit comptable : n° 1, n° 2 et n° 5.
- Revue française de comptabilité : rubrique mensuelle IAS/IFRS et n° 357 et 358 portant des exemples "IAS et PME".

PricewaterhouseCoopers : "Mémento IFRS", 1^{re} édition, éd. F. Lefebvre, 2003.

Walton Peter : "La comptabilité anglo-saxonne", Repères-La découverte, 2001.