

# UNE NOUVELLE DÉFINITION DE L'ACTIF COMPTABLE



**L'EFRAG et l'ANC<sup>(1)</sup> ont rédigé une étude sur la nouvelle définition d'un actif adoptée à titre provisoire par les Boards de l'IAS et du FAS dans le cadre du projet commun de nouveau cadre comptable (accounting framework).**

Ce nouveau cadre est élaboré en commun depuis 2006 ; il a été découpé en huit phases de travail et seules les quatre premières phases ont été commencées. La phase A porte sur "objectives and qualitative characteristics" et a fait l'objet d'un *exposure draft* en 2008. La phase D "reporting entity" a donné lieu à des "preliminary views" en 2008. La phase B concerne "elements and recognition" et traite des nouvelles définitions des quatre éléments de base de la comptabilité financière : actif, passif, charge, produit ; elle n'a fait l'objet que de discussions aux Boards IAS et FAS, dont la dernière date d'octobre 2008. C'est lors de cette réunion qu'une nouvelle définition provisoire a été retenue, mais sans faire l'objet d'un *exposure draft* (ou appel à commentaires) car des éclaircissements sont encore à venir avant toute publication. Toutefois, l'EFRAG et l'ANC ont essayé d'anticiper sur ces éclaircissements en réalisant l'étude qui vient de paraître.

### Les changements dans la définition d'un actif

L'actif est défini ainsi actuellement dans le *framework* de l'IASB : « *an asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity* ». La nouvelle définition provisoire retenue par l'IASB et le FASB est : « *an asset of an entity is a present economic resource to which the entity has either a right or other access that others do not have* »<sup>(2)</sup>.

Les différences entre les deux définitions sont surtout les suivantes :

- le remplacement de la référence « *as a result of past events* » par « *a present economic resource* » permet de mettre l'accent non sur les événements passés mais sur ce qui existe à la date du bilan ; le groupe IASB/FASB ne mentionne pas une autre raison quelquefois avancée : "événement passé"

permettait d'écarter des actifs juste apparus à la date du bilan, par exemple des biens gratuits ("tombés du ciel") comme l'air, la température, la pluie ;

- le remplacement de « *controlled* » par « *a right or other access that others do not have* » permet de supprimer l'ambiguïté attachée à la notion de contrôle utilisée avec différents sens dans les IAS/IFRS (par exemple : pour la définition d'un actif et pour la consolidation) ;
- le remplacement de « *from which future economic benefits are expected to flow to the entity* » par « *a present economic resource* » supprime la difficulté de comprendre si « *expected* » voulait dire forte probabilité ou toute probabilité même faible, l'expression « *economic resource* » signifiant capable de donner des *cash-flows* futurs à la date du bilan.

### Les conséquences possibles du changement de définition

L'IASB a essayé d'évaluer les conséquences de la nouvelle définition par rapport à l'ancienne dans 24 cas représentant des actifs possibles très différents : espèces, créances, goodwill, ticket de loterie, air,... 20 cas ont été analysés comme des actifs selon la nouvelle définition et 4 cas ne l'ont pas été : l'air, espèces confiées en trust, offres de rabais à des clients potentiels, ventes futures. Dans tous les cas, l'ancienne et la nouvelle définition ont donné les mêmes résultats mais beaucoup d'ambiguïtés existant dans l'ancienne définition ont disparu avec la nouvelle définition, surtout sur la notion de contrôle<sup>(3)</sup>.

1. EFRAG = European Financial Reporting Advisory Group ; ANC = Autorité des normes comptables.

2. Définition adoptée à une réunion IASB/FASB d'octobre 2008 ; dans un premier temps, la nouvelle définition disait : « *a present economic resource to which the entity has a present right or other privileged access* ».

3. Cette comparaison a été présentée à l'IASB Board meeting d'octobre 2007, dans l'agenda paper 16 B.

L'étude EFRAG/ANC a imaginé six cas nouveaux d'actifs possibles pour tester ancienne et nouvelle définitions. Les résultats sont les mêmes pour cinq d'entre eux :

- savoir-faire issu de dépenses de recherche,
- dépenses de marketing aboutissant à une part de marché plus grande,
- commandes provenant de contrats passés,
- licence d'exploitation,
- lancement d'un produit qui sera profitable : dans les deux définitions, il ne peut pas y avoir un actif comptable, au contraire des quatre cas précédents.

Par contre, dans le cas d'un impôt différé actif (impôt à récupérer sur l'impôt à payer en cas de bénéfices futurs), la nouvelle définition permet de le considérer comme un actif alors que l'ancienne ne le permettait pas car l'entité a bien un droit à récupération mais n'a pas le contrôle des *cash-flows* futurs en général.

### Conclusion toute provisoire

La définition d'un actif est cruciale pour l'avenir de la comptabilité car de cette définition dépend la définition des autres blocs constituant la comptabilité : passif, produit, charge. L'étude EFRAG/ANC est donc une étude importante contribuant fortement au débat sur le futur *framework* ; elle contient de très nombreuses idées sur les possibilités et inconvénients de ces définitions d'un actif.

### Référence

- EFRAG/ANC : Pro-active paper on the definition of an asset, January 2010, 56 p. disponible sur [www.cnc.bercy.gouv.fr](http://www.cnc.bercy.gouv.fr)
- IASB Board meeting 16/10/2007 Agenda Papers 16 B (asset definition examples) + 16 C (improving asset definition) disponible sur : <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Meeting+Summaries+and+Observer+Notes/IASB+October+2007.htm>

■ Jean-Claude SCHEID  
Professeur des universités