



LA REPORTING ENTITY DANS LE NOUVEAU CADRE CONCEPTUEL IASB/FASB

L'IASB et le FASB se sont engagés dans un processus de convergence entre les normes internationales et américaines. Ils travaillent notamment à l'élaboration d'une version commune du cadre conceptuel, dont le statut particulier est rappelé dans le projet qui vient d'être publié : absence de caractère obligatoire, mais nécessité pour les normes de respecter les principes énoncés par le cadre.

La progression vers le nouveau cadre pour la présentation des états financiers comporte plusieurs étapes, l'une d'elles étant consacrée au concept de "reporting entity". La recherche d'une définition de cette notion vient de donner lieu à la publication par l'IASB et le FASB d'un projet, soumis à commentaires : "Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity". Cet *Exposure Draft* fait suite à un *Discussion Paper* (mai 2008) exposant les vues préliminaires de l'IASB et du FASB sur cette question. L'étude avait suscité des réactions, auxquelles il est globalement fait référence dans l'ED.

Description d'une "entité de reporting"

Le concept d'"entité de reporting", c'est-à-dire de l'entreprise présentant des états financiers, est défini brièvement dans le cadre conceptuel actuel de l'IASB : « entité pour laquelle il existe des utilisateurs s'appuyant sur ces états financiers comme source principale d'information financière sur l'entreprise » (§ 8). Par contre, les "Statements of Financial Accounting Concepts" du FASB ne le définissent pas.

Le *Discussion Paper* proposait déjà une définition plus explicite : « ensemble circonscrit d'activités commerciales qui présente un intérêt pour les investisseurs actuels et potentiels, prêteurs et autres créditeurs » (§ 24), mais l'*Exposure Draft* donne plus de précisions (§ RE2). Il introduit notamment la référence aux activités "économiques", et non plus seulement "commerciales" (de façon à englober les entités sans but lucratif). Le projet donne des indications au sujet de l'utilité des informations financières :

- les destinataires visés ne peuvent pas les obtenir directement,
- elles doivent faciliter leur prise de décision au sujet de la fourniture de ressources à l'entité,

- elles doivent éclairer leur jugement sur l'utilisation, effectuée par les dirigeants, des ressources fournies.

L'ED insiste aussi sur l'absence de nécessité d'une structure légale. Une "entité de reporting" peut inclure plus qu'une entité, mais elle peut aussi n'être qu'une partie ou fraction d'une entreprise, à condition de présenter les caractéristiques exigées : distinction objective des activités, utilité de l'information dans la prise de décision de fourniture de ressources (on peut penser à une succursale autonome en cours de cession).

Présentation d'états financiers consolidés et contrôle

L'identification de la limite d'une "entité de reporting" pose le problème de la définition du périmètre du groupe. Dans ce but, le papier de discussion antérieur avait présenté trois modèles : le "modèle de l'entité contrôlante", le "modèle du contrôle commun" et le "modèle des risques et avantages". L'IASB et le FASB avaient donné leur préférence au premier de ces modèles et écarté notamment la référence aux "risques et avantages" en tant que modèle. Le projet de norme actuel s'attarde beaucoup moins sur l'étude de différents modèles. Les *Boards* ont pris acte des réactions suscitées par le *Discussion Paper*. Ils insistent sur le fait que le rôle du cadre conceptuel est seulement de définir le contrôle d'une entité en termes généraux, et que les détails relèvent des normes elles-mêmes.

L'*Exposure Draft* prévoit tout d'abord que, dans le cas où une entité contrôle une ou plusieurs autres entités, et où elle prépare des rapports financiers, elle a l'obligation de présenter des états financiers consolidés. Ensuite, les *Boards* réaffirment la primauté du critère du contrôle et s'efforcent de montrer qu'il intègre la référence aux avantages et risques. Dans son sens ordinaire, le contrôle est synonyme de pouvoir, mais dans une optique de reporting financier il doit aussi incorporer l'accès aux bénéfices et la répercussion des pertes. On aboutit ainsi à ne pas écarter les "avantages et risques", cette appellation n'étant pas, d'après le projet, tout à fait pertinente. Ainsi, les dispositions générales du cadre conceptuel commun, relatives à l'"entité de reporting" au

niveau d'un groupe, vont s'appuyer sur la reconnaissance d'une notion de contrôle qui nécessite deux éléments : capacité de déterminer les politiques de financement et opérationnelle, et droit sur les bénéfices avec son corollaire relatif aux pertes.

Recours à d'autres états financiers ou d'autres méthodes

Les *Boards* reconnaissent l'intérêt possible de la présentation concomitante des états financiers de la "mère seule" et des états financiers du groupe. Les premiers peuvent être utiles dans l'évaluation du niveau des dividendes que l'"entité contrôlante" est légalement capable de payer. De même, des états financiers "combinés" fournissent une information utile. En effet, il peut arriver qu'une entité contrôlante (par exemple un individu, ou un groupe d'individus) ne soit pas tenue de préparer des états financiers, alors même qu'elle contrôle d'autres entités. De tels états ne comprennent pas l'information relative à l'entité contrôlante, mais fournissent des indications profitables au sujet des entités contrôlées de façon commune. Enfin, le projet déclare ne pas vouloir aborder la formule de la consolidation proportionnelle. En effet, malgré son nom, elle n'est pas une méthode de reporting, mais une technique particulière de comptabilisation d'un investissement dans une autre entité. D'autre part, les *Boards* soulignent que l'influence notable est distincte du contrôle, et que les entreprises considérées ne rentrent pas dans le périmètre de l'"entité de reporting".

Références

- IASB-FASB, ED 2010/2, *Conceptual Framework for Financial Reporting: the Reporting Entity*, *Exposure Draft*, mars 2010
- IASB-FASB, DP, *Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: the Reporting Entity*, *Discussion Paper*, mai 2008

■ Pierre SCHEVIN

Professeur à l'université de Strasbourg
Ecole de management