



**BREHAM Elise**  
**DELESALLE Geoffrey**  
**GEY Raphaëlle**  
**POGGI Emilien**

---

## Les impacts des normes IAS sur le contrôle de gestion

---

**Mémoire dirigé par Olivier de La Villarmois**

**3<sup>ème</sup> année, option Contrôle de Gestion et Systèmes d'Information**

***Année 2004***

*Nous tenons tout d'abord à remercier Monsieur Olivier de La Villarmois, Maître de Conférence à l'IAE de Lille, qui a suivi notre mémoire de fin d'études.*

*Messieurs Alexandre Carlu, Consultant chez Logica, et Patrick Marissiaux, Commissaire Aux Comptes, intervenant à l'ESC Lille, qui nous ont accompagnés dans nos recherches.*

*L'ensemble des professionnels et plus particulièrement Monsieur Eric Vandermuere, Monsieur Antoine Pannetier, responsable du contrôle de gestion chez Bigben Interactive, Messieurs Eric Teissedre et Christophe Rey, trésorier du Groupe Eurosport qui ont fait preuve de disponibilité envers nous.*

## **Sommaire**

<b>SOMMAIRE</b>	<b>3</b>
<b>EXECUTIVE SUMMARY</b>	<b>5</b>
<b>RESUME MANAGERIAL</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUCTION</b>	<b>7</b>
<b>PREMIERE PARTIE : PRINCIPES GENERAUX</b>	<b>9</b>
<b>I /Présentation des normes IAS / IFRS</b>	<b>9</b>
A. Contexte	9
B. Objectifs	10
C. Elaboration des normes et mise en œuvre	11
<b>II / Le contrôle de gestion et les systèmes d'information</b>	<b>12</b>
A. Présentation du contrôle de gestion et rôle du contrôleur de gestion	12
B. Contrôle de gestion et systèmes d'information	13
<b>III / Analyse par norme</b>	<b>14</b>
A. Norme IAS 2 : Stocks	14
B. Norme IAS 11 : Contrats de construction	17
C. Norme IAS 14 : Information sectorielle	20
D. Norme IAS 16 : Immobilisations corporelles	23
E. Norme IAS 17 : Contrats de Location	26
F. Norme IAS 32 / 39 : Instruments financiers	29
G. Norme IAS 36 : Dépréciation d'actifs	36
H. Norme IAS 37 : Provisions, passifs et actifs éventuels	41
I. Norme IAS 38 : Immobilisations incorporelles	45
<b>DEUXIEME PARTIE : SYNTHESE ET MISE EN ŒUVRE</b>	<b>51</b>
<b>I / Synthèse sur les impacts des IAS / IFRS</b>	<b>52</b>
A. Impacts sur les processus et les organisations	52
B. Impact sur les systèmes d'information	53
C. Impact sur l'information financière	54
<b>II / Mise en œuvre</b>	<b>55</b>
A. Etat des lieux des IAS en Europe	55
B. Cas d'entreprises	59
<b>III / Problèmes rencontrés</b>	<b>65</b>
A. Mise en place des nouvelles normes	66
B. Interprétation des normes	69

C. Formation et sensibilisation	70
D. Problèmes liés aux normes	71
E. L'adaptation des systèmes d'information	78
<b>CONCLUSION</b>	<b>80</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE</b>	<b>81</b>
<b>GLOSSAIRE</b>	<b>83</b>
<b>ANNEXES</b>	<b>85</b>
<i>Annexe 1 : Descriptif des normes</i>	<b>85</b>
<i>Annexe 2 : Calendrier type d'application des normes dans l'entreprise</i>	<b>88</b>
<i>Annexe 3 : Les enjeux du passage aux IAS/IFRS</i>	<b>89</b>

## **Executive Summary**

International Accounting Standards are the new standards which will have to be implemented on January 1st, 2005 for companies listed on the stock market. To be IFRS compliant by the 2005 deadline in Europe, companies will need to prepare comparatives for 2004 as well. It will enable every European country to coordinate their accounting standards which are currently different.

We transform our French fiscal view to a fair view of assets and liabilities. We can now identify accounting with the control management view because he gives priority to content instead of form.

Practically, it is a real full firm project in which control manager has a great place: he will act as an intermediary and a teacher with concerned people by IAS. He will be in charge of giving a fairly financial communication according to new standards.

Introduction of Fair Value requires accurate information and gives more power to people who owe it.

Moreover, firms are facing problems with the implementation and the subjective interpretation of IAS. Educating and training will be important for concerned people. They will have to find solutions to their problems of inventory valuation, IAS 14 and IAS 32/39 which is to move again.

Finally, information system will have to be developed to enable firms to provide fair information of assets and liabilities and to aggregate with IAS.

## **Résumé managérial**

Les normes IAS (International Accounting Standards), sont les nouvelles normes comptables qui seront applicables à partir du 1er janvier 2005 pour les sociétés cotées en France. Elles permettront une meilleure harmonisation des normes comptables entre les différents pays qui jusque là, avaient chacun leur modèle comptable.

Nous passons d'une approche « règle de prudence » à une approche de « juste valeur ». La comptabilité se rapproche ainsi du métier de contrôleur de gestion qui a une approche plus analytique de la comptabilité, privilégiant le fond sur la forme.

Dans la pratique, il s'agit d'un réel projet d'entreprise dans lequel le contrôleur de gestion a un rôle majeur : il devient l'intermédiaire entre opérationnels et fonctionnels avec pour objectif de jouer un rôle de pédagogue. Son objectif est de rendre l'information financière convergente vers les normes IAS.

L'introduction du concept de juste valeur implique une information plus précise tout au long des processus de l'entreprise et un transfert de responsabilités vers les opérationnels détenteurs de cette information.

De plus, les entreprises sont confrontées à de nombreux problèmes quant à la mise en place de ces normes et à leur interprétation qui reste subjective. Il sera également nécessaire de sensibiliser et former les acteurs concernés, et de trouver des solutions à certains problèmes spécifiques tels que l'évaluation de stocks, la segmentation de l'information sectorielle, l'application de la norme évolutive 32/39.

Enfin, les systèmes d'information de l'entreprise vont avoir un grand rôle dans l'application des nouvelles normes. En outre, ils vont permettre d'avoir une image fidèle des actifs et passifs de l'entreprise grâce à l'interactivité qu'ils permettent.

## **Introduction**

Une entreprise est d'abord un projet économique dont le but est la création de richesses par la mise en œuvre de ressources. Qu'il s'agisse d'autofinancements ou de financements par un organisme prêteur, une entreprise doit engager des ressources pour démarrer son activité, la pérenniser ou encore la développer. La recherche des capitaux nécessaires à son développement passe alors très souvent par la recherche d'investisseurs. Dans un monde où la mondialisation devient réalité, ces investisseurs s'avèrent être dans de plus en plus de cas des étrangers. Cela ne doit alors pas être réhibitoire mais encore faut-il que les destinataires de l'information financière soient en mesure de la comprendre.

En effet, si la comptabilité est devenue la source la plus sûre de l'information financière, les standards comptables diffèrent énormément d'un pays à l'autre. Alors qu'en France les normes comptables sont établies par le Code du Commerce et par les règlements du Comité de la Réglementation Comptables, les pays anglo-saxons ont une approche totalement différente avec des règles qui sont fixées par les professionnels de la comptabilité.

En Europe, deux modèles se sont alors développés de façon assez opposée : un modèle continental reposant sur un plan comptable établi par les pouvoirs publics et un modèle anglo-saxon où des professionnels élaborent les normes. Dans ce contexte, il n'est donc guère aisé de comparer les états financiers de deux sociétés d'un même secteur appliquant des normes comptables différentes. Les investisseurs peuvent difficilement juger les performances d'une entreprise.

Il a donc été décidé de créer un référentiel comptable et financier commun, normes plus connues sous le nom d'IAS (International Accounting Standards) puis d'IFRS (International Financial Reporting Standards). Avec ces normes, la comparabilité des comptes va être possible grâce à une meilleure homogénéité des informations financières produites. Cela rendra également possible et plus aisé le rapprochement objectif des données financières de plusieurs entreprises européennes.

Par ailleurs, l'adoption et le passage à ces nouvelles normes auront un impact très important pour les entreprises concernées, à une échelle beaucoup plus importante que le passage à l'an 2000 ou à l'arrivée de l'euro. Nous parlons en effet d'un réel « Big-Bang » financier en Europe

En privilégiant, la réalité sur l'apparence et en instaurant dans certains domaines, l'actualisation et la juste valeur (principes typiquement anglo-saxons), l'Europe opte définitivement pour la prééminence de l'économique sur le juridique (principe comptable continental).

Les conséquences de ces profondes modifications seront visibles dans de nombreux secteurs de l'entreprise : la Direction Générale, la Direction Financière, le Contrôle de Gestion, les Systèmes d'Information et les Ressources Humaines.

Les normes IAS / IFRS ont une incidence sur l'information financière et donc sur les systèmes d'information. Le contrôleur de gestion va donc avoir un grand rôle dans ce passage aux nouvelles normes étant donné son rôle au niveau des systèmes d'information et du reporting. La comptabilité va également se rapprocher du métier de contrôleur de gestion qui a une approche plus analytique de la comptabilité, privilégiant le fond sur la forme. Nous passons en effet d'une approche « règle de prudence » à une approche de « juste valeur », une vision plus économique que fiscale. L'information financière se tourne désormais vers les investisseurs sur le modèle anglo-saxons et la production de rapports intermédiaires est exigée au travers des nouvelles normes.

Les entreprises vont avoir un travail important pour gérer le passage au nouveau référentiel comptable, notamment au niveau du contrôle de gestion. Quels sont donc les impacts et les conséquences des nouvelles normes IAS / IFRS sur le métier de contrôleur de gestion ? Comment ces derniers vont-ils gérer le passage vers les nouvelles normes et quels sont les grands chantiers qu'ils ont à mener ? Comment les opérationnels appréhendent-ils ces nouvelles normes ?

Dans une première partie, nous redéfinirons le contexte d'apparition du référentiel IAS/IFRS, les missions du contrôleur de gestion et nous analyserons de manière théorique un corpus de normes significatives et leurs impacts en termes d'organisation, d'information financière, et de systèmes d'information. Après avoir fait une synthèse des impacts de ces normes, nous aborderons le cas concret de quelques entreprises appliquant les IAS/IFRS et les problèmes rencontrés.



## **Première Partie : Principes Généraux**

### **I /Présentation des normes IAS / IFRS**

#### **A. Contexte**

L'économie mondiale traverse depuis 3 ans une crise de confiance, dont l'une des composantes centrales est la défiance des marchés, des investisseurs et de l'opinion publique en général vis-à-vis des comptes des entreprises. Le scandale financier d'ENRON et la chute de l'un des plus prestigieux cabinets d'audit (ANDERSEN) ont accentué le besoin de plus de transparence et de contrôle.

La nécessité d'un référentiel comptable international se fait donc de plus en plus ressentir afin de permettre non seulement de mieux comparer l'information financière dans le temps et dans l'espace mais aussi de donner une information financière comprise par tous les utilisateurs sur toutes les places boursières du monde.

Ainsi a été créée en 1973 l'IASC (International Accounting Standards Committee). Cet organisme a pour objet de créer les normes comptables de base qui seraient acceptées dans le monde entier. Depuis 1995, un accord permet aux entreprises qui utilisent les normes internationales de ne plus retraiter leurs comptes pour être cotées aux Etats-Unis. L'IASC a été réformé en 2001 pour donner naissance à l'IASB (International Accounting Standards Board).

Enfin, le Parlement Européen a voté en le 7 juin 2002 au travers du règlement CE n°1606/2002 l'utilisation obligatoire des normes comptables de l'IASB pour les sociétés européennes faisant appel public à l'épargne.

L'adoption de ces normes dans leur détail est soumise à la vérification par le Comité de Réglementation Comptable (CRC), qui s'assure du respect des directives européennes, et en particulier des "critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière, nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'évaluation de la gestion des dirigeants de la société".

Les états membres devront mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive avant le 1er janvier 2005. Ils auront en outre la possibilité d'étendre l'application des obligations de conformité aux normes aux comptes consolidés des sociétés non cotées et aux comptes statutaires des sociétés cotées ou non.

Pour beaucoup de spécialistes, cette entrée en vigueur des normes comptables IFSR/IAS ne semble être qu'un prélude à une confluence vers un référentiel comptable mondial unique.

## **B. Objectifs**

Outre la nécessité à l'échelle européenne de standardisation des comptabilités et l'adoption des normes IAS par la communauté européenne, les objectifs visés par cette adoption sont multiples:

- Meilleure évaluation de la valeur réelle d'une entreprise par rapport à sa valeur de marché,
- Meilleure gestion des risques,
- Amélioration de la comparabilité des résultats en termes de valeur, mais aussi de performance,
- Augmentation de la transparence,
- Amélioration de protection des investisseurs en leur donnant une meilleure visibilité sur les entreprises et leurs enjeux,
- Facilité les transactions et opérations transfrontalières par l'adoption de normes mondialement reconnues,
- Préalable à l'unification des marchés des capitaux.

Les nouvelles normes IAS offrent ainsi l'opportunité de développer les marchés financiers en utilisant un langage financier basé sur le principe de transparence des comptes et sur la qualité de l'information. Les sociétés européennes affronteront leurs concurrents à armes égales dans la lutte pour les ressources financières offertes par les marchés des capitaux du monde entier. Il permettra aussi une simplification des opérations transfrontalières et sera un préalable à l'unification des marchés des capitaux.

L'IASB souhaite ainsi améliorer la protection des investisseurs en leur donnant une meilleure visibilité des entreprises et de leurs enjeux.

### **C. Elaboration des normes et mise en œuvre**

L'IASB (International Accounting Standards Board), organisation chargée de bâtir un ensemble de normes comptables qui puissent être appliquées au monde entier, s'est fortement inspiré des modèles de normes mis en place par les organismes américains et britanniques. Ces normes sont basées sur un ensemble de principes tels que la « juste valeur » (fair value) et la gestion positive des risques (ou principe de prudence).

Au nombre de 41 à ce jour, les normes IAS/IFRS concernent généralement les rubriques suivantes :

- Objectifs
- Champ d'application
- Définitions
- Développements spécifiques
- Informations à fournir
- Dispositions transitoires
- Date d'application

L'adoption des normes IAS (International Accounting Standards), rebaptisées en mai 2002 IFRS (International Financial Reporting Standards), va entraîner un véritable changement pour les entreprises qui devront s'adapter au mieux.

Les premières entreprises concernées par ce changement sont celles cotées en Bourse et qui font appel public à l'Épargne. Elles devront présenter leur bilan aux normes IAS/IFRS en vigueur établi à la date d'ouverture du premier exercice présenté en comparatif (c'est-à-dire le 1er janvier 2004 si 2005 est le premier exercice de publication aux normes IAS/IFRS.)

Ensuite, à partir de janvier 2007, les nouvelles normes IAS/IFRS seront obligatoires pour les comptes consolidés des sociétés ayant des obligations cotées et pour les comptes consolidés des sociétés appliquant les US GAAP comme base fondamentale dans leurs comptes consolidés (*cf. Annexe 3*).

Par contre, en ce qui concerne les comptes individuels et les comptes consolidés des sociétés non cotées, l'application des normes IAS/IFRS n'est pas obligatoire. Ces entreprises peuvent les adopter mais, ne pourront plus revenir à leur ancien modèle comptable ensuite.

Les normes IAS/IFRS sont donc un thème d'actualité dans toutes les entreprises cotées en Bourse et faisant appel public à l'Épargne. Pourtant, selon une récente étude réalisée par le cabinet KPMG en lien avec Cartesis (éditeur de solution de reporting financier)<sup>1</sup>, on constate qu'il existe un certain retard des groupes français dans leur projet de migration vers les normes comptables IAS/IFRS. Cette étude tente de montrer que la majorité des entreprises françaises concernées ont d'ores et déjà débuté leur migration mais sans avoir réellement mis un plan d'action efficace en œuvre.

La mise en application des normes IAS est un chantier d'envergure et soulève de nombreuses difficultés dans les entreprises. Ces normes ont été créées dans un souci de meilleure transparence financière, ce qui aura nécessairement un impact sur le reporting des entreprises, leur communication financière et leur système d'information.

---

<sup>1</sup> Etude KPMG / Cartesis

## **II / Le contrôle de gestion et les systèmes d'information**

### **A. Présentation du contrôle de gestion et rôle du contrôleur de gestion**

Selon R.N. Anthony (1965)<sup>2</sup>, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Le contrôle de gestion recouvre non seulement les aspects de vérification mais aussi de maîtrise.

Le contrôle de gestion permet de s'assurer de la qualité de l'information financière dans les services décentralisés. En effet, les entreprises sont de plus en plus décentralisées et le contrôleur de gestion est aujourd'hui le garant de l'information financière.

Hermann et Susmann définissent le contrôle de gestion comme étant un service d'assistance, de conseil, d'information et de pilotage. Le contrôleur de gestion est garant de la cohérence des démarches et soutien technique aux services et aux décideurs.

Ses missions évoluent avec celles de la collectivité et ses objectifs sont de développer une assistance au pilotage pour :

- Développer une information simple et fiable adaptée à chaque niveau ;
- Assister les services pour leur permettre d'optimiser leur gestion, d'atteindre les objectifs fixés et de mettre en œuvre des actions correctrices ;
- Apporter une aide à la décision.

Ainsi, le contrôleur de gestion se retrouve bien souvent comme un intermédiaire entre les services financiers et les services opérationnels.

Les fonctions du contrôleur de gestion s'articulent autour de 4 grands axes : PLAN, DO, CHECK et ACT :

#### **« Plan » :**

- Fixation d'objectifs : Le contrôleur de gestion doit assister le responsable opérationnel dans la fixation d'objectifs réalisables et motivants pour son équipe.
- Planification : Il planifie les différents coûts en fonction des ressources disponibles (capital, machines, hommes)
- Budget : Il construit le budget à court terme avec le responsable opérationnel.

#### **« Do » :**

- Mise en œuvre

#### **« Check » :**

- Suivi des réalisations : Le contrôleur de gestion assure le pilotage des réalisations par le biais de tableaux de bord. Ceux-ci sont construits à partir de l'information financière disponible. Le plus souvent, le contrôleur de gestion utilise les informations comptables.

#### **« Act » :**

- Analyse des résultats : A posteriori, le contrôleur de gestion évalue les actions entamées et explique les écarts avec les résultats prévisionnels.

---

<sup>2</sup> Henri Bouquin, *Le Contrôle de Gestion*, Edition PUF, 1997

- Prise d'actions correctives : Grâce aux analyses du contrôleur de gestion, des actions correctives peuvent être prises en concertation entre le contrôleur de gestion et le responsable opérationnel.

Le contrôleur de gestion est donc très proche de l'opérationnel. Il est l'intermédiaire entre celui-ci et la direction financière. Pour un pilotage efficace des activités de l'entreprise, les informations financières sont très importantes. Le contrôleur de gestion est capable de transformer les informations comptables en informations analytiques.

Le contrôleur de gestion a donc un rôle majeur à jouer dans l'application des normes IAS par sa proximité avec les opérationnels et sa contribution dans la construction des outils d'analyse.

## **B. Contrôle de gestion et systèmes d'information**

Le Contrôle de Gestion apporte une vision transversale en structurant la démarche des différents métiers dans tout projet de Système d'Information.

L'implication du Contrôle de Gestion dans la définition conceptuelle et technique d'un nouveau Système d'Information est un facteur de réussite et de succès pour un tel projet qui doit servir la stratégie et les objectifs de l'entreprise.

Dans ce cadre, le contrôleur de gestion a une fonction d'accompagnateur du changement et de porteur du dialogue de gestion.

Les systèmes d'information permettent au contrôleur de gestion de mieux mesurer la performance pour mieux la piloter. L'information est en effet un enjeu stratégique pour le pilotage de l'entreprise.

Pour réaliser son travail de reporting et d'analyse, le contrôleur de gestion est aidé d'outils tels que les progiciels de gestion intégrée (ERP) et les outils décisionnels (Business Objects ou Cognos par exemple).

### ***III / Analyse par norme***

Le nouveau référentiel comptable IFRS est composé de 41 normes, chacune traitant d'un point particulier. Le contrôle de gestion est concerné par la totalité de ces normes mais certaines ont plus d'impacts que d'autres sur le contrôle de gestion.

Nous traiterons donc les normes suivantes :

- IAS 2 : Stocks
- IAS 11 : Contrats de construction
- IAS 14 : Information sectorielle
- IAS 16 : Immobilisations corporelles
- IAS 17 : Contrats de location
- IAS 32-39 : Instruments financiers
- IAS 36 : Dépréciation d'actifs
- IAS 37 : Provisions, passifs et actifs éventuels
- IAS 38 : Immobilisations incorporelles

*L'exhaustivité des normes IAS est disponible en annexe 1.*

#### **A. Norme IAS 2 : Stocks**

La norme IAS 2 indique que le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes, ainsi que les frais de transport, de manutention et tous les autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

#### **Incidences sur l'information financière**

- La valeur brute des stocks

En France, la définition des coûts à incorporer est plus restrictive que pour les normes IAS. Elle se fonde plutôt sur les textes fiscaux. Ainsi, les coûts de transport entre deux centres de stockage ne sont pas incorporés dans la valeur des stocks.

La norme IAS 2 précise également que les rabais commerciaux, les remises et les autres éléments similaires sont à déduire du coût d'acquisition. Ainsi, un crédit fournisseur « gratuit », considéré comme un rabais obtenu, doit être assimilé à un rabais et doit donc être évalué et ôté du coût d'acquisition des stocks.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. Cette modification d'affectation des frais généraux aura une incidence sur la valorisation des stocks. La capacité normale de production, au sens de l'IAS 2, est la production moyenne attendue sur un certain nombre de périodes dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié.

L'IAS 2 admet de prendre en compte l'exercice réel de production si celui-ci est proche de la capacité de production normale. Les entreprises qui calculent leurs coûts standards sur la base de la production budgétée devront donc s'interroger sur le caractère normal de la capacité budgétée.

- Le reclassement des pièces détachées en immobilisations corporelles

Par souci de commodité, les stocks de pièces détachées sont classés et enregistrés au bilan en tant que stocks. Or certaines pièces détachées (pièces de rechange principales par exemple) doivent être comptabilisées en immobilisations corporelles (cf. IAS 16).

Il appartient donc aux directions financières d'évaluer l'importance du poste « pièces détachées » et des amortissements qui s'y rattachent et de déterminer si ce reclassement aura un impact.

- La valeur nette de réalisation

La valeur nette de réalisation est le critère unique de dépréciation. En effet, les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur à celui que l'on s'attend à obtenir lors de leur vente ou de leur utilisation. Les stocks endommagés ne peuvent donc pas être recouvrables. Le critère de rotation, indicateur très utilisé par les entreprises, ne doit pas être pris comme seul critère dans la dépréciation des stocks.

- Information à fournir

L'entreprise doit fournir en annexe le détail du montant de reprise de provision provenant de la vente des stocks de celui provenant de l'augmentation de la valeur nette de réalisation.

La direction financière doit donc déterminer si les incidences résultant de ces analyses sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

### **Incidences sur les processus et sur l'organisation**

Il est nécessaire d'adapter le prix de revient des stocks (avec l'incorporation de tous les coûts, ristournes, rabais, sur la base d'une activité normale) et de collecter l'information relative à la valeur nette de réalisation des stocks.

Ces dispositions de la norme conduiront nécessairement à transférer vers les opérationnels (services achats, marketing, commercial...) des responsabilités qui étaient antérieurement assumées par les seuls comptables (voire par les fiscalistes).

Aussi, la détermination de la capacité normale pour déterminer l'affectation des frais généraux fixes de production nécessite l'implication des opérationnels de production. Par ailleurs, on imagine facilement qu'il est plus simple de calculer une dépréciation sur la seule base d'un calcul mathématique de rotation lente que d'obtenir la valeur nette de réalisation, basée sur des estimations de prix et/ou de coûts de vente auprès de services qui ne sont pas toujours conscients d'être partie prenante à la construction de l'information financière.

**Incidences sur les systèmes d'information**

Les applications concernées par l'évaluation des stocks et le suivi des stocks de pièces détachées sont celles liées :

- A l'élaboration des prix de revient (réels, standards, écarts) et de suivi des coûts d'achats,
- A l'analyse des ventes (statistiques commerciales),
- Au calcul des provisions pour dépréciation des stocks,
- Au suivi des immobilisations,
- A la gestion de la production,
- A la présentation des reportings industriels, commerciaux et de gestion.

Les systèmes d'information, dans le cadre du passage à l'IAS 2, devront permettre de disposer de nombreuses données issues de différentes sources. Des liens spécifiques (interfaces) ou directs (paramétrage de progiciels intégrés, codifications analytiques) doivent être mis en place entre les différentes applications/ modules.

Il est en outre nécessaire de développer et de fiabiliser les données relatives aux statistiques commerciales et d'approvisionnement. Les référentiels produits/familles de produit et références en stock doivent être harmonisés.

Enfin, les applications d'immobilisations devront être capables d'intégrer un suivi des pièces détachées (codification, volumétrie, regroupements, amortissement...). Les applications doivent être capables de gérer un double référentiel (rotation lente et valeur nette de réalisation). Il faut également pouvoir réconcilier les données avec celles calculées en normes locales.

*Cette norme concernant les stocks introduit une nouvelle notion qui est la valeur nette de réalisation, utilisée comme seul critère de dépréciation. Cela va nécessiter une intervention des opérationnels et une adaptation des systèmes d'information, qui devront prendre en compte les nouvelles modalités de calcul.*



## **B. Norme IAS 11 : Contrats de construction**

IAS 11 décrit la notion de contrat de construction et les traitements comptables à appliquer aux revenus et coûts liés aux contrats de construction.

La norme IAS 11 privilégie la méthode à l'avancement pour les contrats de construction. Les produits du contrat et les coûts associés doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture. Cette méthode n'est que préférentielle pour les normes françaises.

### **Incidences sur l'information financière**

La norme IAS 11 privilégie la méthode à l'avancement pour les contrats de construction. Cette méthode faisait déjà partie des normes dites préférentielles du référentiel PCG, que les entreprises pouvaient choisir d'appliquer.

Les produits du contrat et les coûts associés doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture.

L'incidence de l'application de cette méthode est double :

- elle va porter le bilan d'ouverture avec retraitement des contrats en cours à la date de transition sur la base de la méthode de l'avancement
- d'autre part, elle aura une incidence récurrente sur la façon dont l'entreprise mesure et présente son résultat.

S'il existe une incertitude dans l'estimation des données à terminaison, l'IAS 11 préconise d'utiliser la méthode du recouvrement des coûts : les produits seront comptabilisés à hauteur des coûts encourus et recouvrables. Sa mise en application n'aura pas d'incidence sur le résultat net en application de la méthode à l'achèvement, mais modifiera produits et coûts enregistrés et donc le taux de marge global de l'entreprise.

Selon la norme IAS 11, le regroupement et la distinction de contrats de construction dépendent essentiellement de **deux critères** de base qui sont la **nature des actifs construits** (au regard de la conception, technologie, fonctionnalité de l'actif) et la **négociation du prix**.

Un ensemble de contrats est considéré comme un contrat de construction unique lorsque ces contrats sont étroitement liés par la conception, la technologie ou la fonction des actifs et qu'ils sont négociés comme un marché global (IAS 11.9). Ainsi, la construction d'un actif supplémentaire sera traitée comme un contrat de construction distinct si l'actif n'est pas de la même nature que les actifs construits précédemment et si le prix est renégocié (IAS 11.10).

Certaines entreprises enregistrent séparément des contrats d'étude et des contrats de production. Elles considèrent également qu'un actif supplémentaire ne fait pas partie du contrat initial à partir du moment où il s'agit de contrats distincts. L'application des critères de regroupement et de distinction des contrats prévus par l'IAS 11 pourra avoir une incidence sur le bilan d'ouverture et sur les résultats suivants.

En effet, le fait de comptabiliser séparément ou de regrouper deux contrats conduit à présenter des pourcentages d'avancement différents et à apprécier la marge sur des ensembles différents et donc des résultats différents. L'impact sur le résultat pourra être plus ou moins significatif, selon les écarts de rentabilité entre les deux contrats.

Les produits du contrat de construction doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir (IAS 11.12). En cas de paiement différé, les produits, contrairement à la pratique française, devront être actualisés. Par ailleurs, les produits à prendre en compte doivent intégrer les réclamations, les primes de performance, ou d'autres modifications dans la mesure où il est probable qu'ils seront acceptés par le client et qu'ils peuvent être estimés de façon fiable. L'application de la norme IAS 11 pourrait conduire à une modification des produits à prendre en compte dans la mesure où ils peuvent être différents des seuls montants contractuels généralement retenus par l'entreprise ou des pratiques en matière de reconnaissance des réclamations ou primes de performance.

La norme IAS 11 indique les coûts devant être rattachés à un contrat déterminé et les coûts devant être exclus des coûts du contrat. Or, certains coûts font l'objet de traitements différenciés selon les entreprises en France. Ainsi, les coûts de conception et d'assistance technique, certains frais de construction comme, par exemple, les frais d'assurance qui peuvent être attribués à l'activité du contrat ne sont pas toujours rattachés au contrat par les entreprises françaises alors qu'ils devraient l'être selon IAS 11.

A contrario, l'amortissement des immobilisations non utilisées dans le cadre du contrat doit être exclu des coûts du contrat dans l'IAS 11. Cette analyse n'étant pas toujours faite, l'application de l'IAS 11 pourra donc amener l'entreprise à modifier les coûts imputés aux contrats et, par conséquent, la marge dégagée sur ces contrats.

Les informations à fournir en application de l'IAS 11 sont nombreuses et soulèvent de nombreuses difficultés. Par ailleurs, les entreprises devront indiquer dans l'annexe les montants bruts dus aux clients et dus par les clients. Ces informations ne sont généralement pas fournies par les entreprises en France et leur production va poser un certain nombre de difficultés pratiques car les comptes de bilan ne sont pas toujours ventilés de manière détaillée par contrat. Chaque entreprise devra donc déterminer si les incidences résultant des analyses ci-dessus sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

### **Incidences sur les processus et sur l'organisation**

Il est important de noter qu'il n'existe pas de corrélation systématique entre l'impact financier et la difficulté de mise en œuvre d'une norme. Les incidences seront plus importantes pour les entreprises qui utilisent actuellement la méthode à l'achèvement. Les entreprises qui pratiquent la méthode de l'avancement savent que le recours aux opérationnels ou aux chargés d'affaires est primordial pour permettre le suivi à l'avancement des contrats et des calculs qui s'y rattachent.

En effet, l'intervention des opérationnels est indispensable pour déterminer les coûts attribuables à un contrat ainsi que son degré d'avancement. L'application d'IAS 11 va renforcer le recours à l'expertise et à la connaissance des opérationnels car leur implication devient primordiale pour la séparation et le regroupement des contrats.

Ils sont les seuls à pouvoir correctement déterminer si la conception, la technologie et la fonctionnalité des actifs en construction sont différents ou similaires.

De la même façon, les commerciaux devront être systématiquement sollicités afin d'identifier les négociations afférentes aux contrats, les facturations complémentaires et les modalités de règlement négociées avec le client.

### **Incidences sur les systèmes d'information**

Pour les entreprises concernées, les problématiques liées aux contrats de construction concerneront principalement les applications informatiques liées à la comptabilité générale et analytique, au système de gestion des affaires, aux outils de gestion des achats et des ventes. La problématique système sera plus ou moins importante selon l'environnement système de la société (système intégré ou non, applications standards ou spécifiques).

L'entreprise devra disposer de véritables outils de suivi d'affaires. Le système ou module de gestion des affaires devra permettre :

- A minima, une valorisation à l'avancement,
- Un suivi dès l'enregistrement en carnet de commandes,
- L'identification des éléments de trésorerie correspondants,
- La production et la mise à jour des données prévisionnelles (budget initial, prévisions ...) et en fin d'affaires (CA, coûts, marge brute, marge nette).

En général, le processus de gestion des contrats de construction n'est pas complètement automatisé, et le système de gestion des affaires est souvent un développement spécifique. Pour répondre aux exigences de la norme IAS 11, les systèmes comptables et de gestion des affaires devront être interfacés et paramétrés de façon à calculer l'avancement par affaire, valider et générer automatiquement les écritures d'avancement (correspondance des produits avec les charges de la période) et produire une information de gestion détaillée.

Alors qu'en France l'avancement était souvent calculé en fonction de la facturation (ou du budget), il faudra dorénavant tenir compte de l'avancement opérationnel, ce qui implique de disposer d'outils adaptés et performants en matière de suivi d'affaires.

*L'IAS 11 a de multiples conséquences et nécessite une masse plus importante d'informations à fournir. Il apparaît également que les personnes de terrain auront un rôle important à jouer dans la détermination des coûts et du degré d'avancement. Notons cependant que de nombreuses entreprises ont déjà choisi la méthode à l'avancement pour la comptabilisation de leurs contrats de construction.*

### **C. Norme IAS 14 : Information sectorielle**

La norme impose deux niveaux de présentation sectorielle:

- répartition par activité (groupes de produits ou de services liés)
- répartition géographique (fondée sur la localisation géographique soit des actifs, soit des clients)

Une analyse principale (premier niveau d'information) est présentée à l'aide de neuf indicateurs, puis une analyse secondaire (deuxième niveau d'information) qui est composée de quatre indicateurs.

L'entreprise doit étudier la structure de son organisation interne et son système d'information interne pour identifier les secteurs. Si les secteurs internes ne sont établis ni sur la base des groupes d'activités, ni sur une base géographique, IAS 14 impose à l'entreprise d'examiner le niveau inférieur de segmentation interne pour identifier les secteurs à présenter.

Il s'agit ici d'un élément nouveau pour les entreprises qui avaient jusqu'à présent certaines réticences dans certain cas à faire un état des lieux de la situation sur leur marché. Cela peut en effet mettre en évidence certaines faiblesses et menaces qu'il est mieux de garder pour soi.

#### **Incidences sur l'information financière**

- Les critères d'identification des secteurs d'activités et des secteurs géographiques plus stricts que la pratique actuelle.

En effet, l'IAS 14 impose de présenter distinctement un secteur d'activités ou un secteur géographique si :

- il se caractérise par des risques et des taux de rentabilité différents de ceux des autres secteurs.
- la majorité de ses produits provient des ventes à des clients externes et s'il représente au moins 10% du total consolidé du chiffre d'affaires de l'ensemble des secteurs.

Si le total des produits externes des secteurs présentés n'atteint pas 75% des produits totaux consolidés, alors il faut identifier d'autres secteurs à présenter.

*Les entreprises françaises qui n'appliquent généralement pas des critères aussi précis, vont devoir mener une réflexion commune sur la communication financière et le reporting financier. L'information sectorielle est l'un des axes majeurs de la communication financière au sens large.*

- De nombreuses informations à fournir par secteur.
  - Actifs et passifs sectoriels (valeur nette comptable totale des actifs et passifs opérationnels pour chaque secteur + total des coûts encourus au cours de l'exercice au titre de l'acquisition d'actifs sectoriels destinés à être utilisés durant plusieurs exercices + goodwill)
  - Résultat net sectoriel (ensemble des éléments du résultat net provenant des actifs ou passifs affectés au secteur + éléments exceptionnels, par ex. impact de mesures de restructuration + pertes de valeur sur immobilisations incorporelles et goodwill affectés au secteur)

- Charges sans contre partie en trésorerie (y compris dotations aux provisions)
- Informations géographiques à fournir lorsque le premier niveau sectoriel est le secteur d'activité
- Informations par activité à fournir lorsque le premier niveau sectoriel est géographique

Chaque entreprise doit donc déterminer si ces incidences sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

### **Incidences sur les processus et sur l'organisation**

- Incidence sur la structure et l'organisation du reporting interne

IAS 14 indique que :

- « les sources de risques prédominantes déterminent les modes d'organisation et de gestion de la plupart des entreprises »
- la structure d'organisation d'une entreprise et son système d'information financière interne constituent la base d'identification de ses secteurs.

La définition des secteurs est donc essentielle et déterminante.

De plus selon l'IAS 14, les goodwill et les immobilisations incorporelles dont la durée de vie est indéfinie, devront être affectés aux unités génératrices de trésorerie et faire l'objet d'un test de dépréciation systématique.

- Affectation de charges, produits, actifs et passifs aux secteurs
  - Répartition difficile de certaines charges entre les différents secteurs (ex : les dépenses de recherche et développement)
  - Certaines fonctions vont être intégrées dans le processus comptable afin d'alimenter les outils de reporting (ex. R&D, Service achats, département commercial)

### **Incidences sur les systèmes d'information**

Les applications informatiques liées à l'information sectorielle devront ajuster leur capacité pour:

- Traiter et restituer des données analytiques très détaillées des données

Un paramétrage des systèmes actuels est nécessaire pour la quasi-totalité des entreprises qui ne possède généralement pas d'outil leur permettant d'identifier et de suivre les informations sur les actifs/passifs sectoriels (absence de codification).

Les systèmes actuels permettent surtout la gestion des transactions intergroupes mais pas les transactions inter secteurs. Les systèmes doivent être suffisamment souples pour prendre en compte d'éventuelles modifications de secteurs d'une année sur l'autre.

Cela entraînera une modification des structures analytiques dans les différents systèmes. Les interfaces entre les différents systèmes d'information (systèmes comptables, de gestion des immobilisations, de trésorerie, de consolidation/reporting) vont subir des modifications, c'est pourquoi la création de nouvelles tables de correspondance sera nécessaire pour pallier la modification des interfaces.

- Formater l'information très en amont

Nécessité d'adaptation des outils de collecte d'informations par secteur d'activités et par secteur géographique. Il est donc vraisemblablement nécessaire de décentraliser les saisies au niveau des secteurs.

Cette mise en œuvre sera d'autant plus difficile si l'organisation juridique diffère de l'organisation opérationnelle (découpage des données).

- Adapter les formats de reporting

Les tableaux de bord, de reporting et de consolidation devront être reformatés au niveau de détail requis. Le contrôleur de gestion qui est en charge du reporting aura donc pour mission de prendre en charge, ou tout au moins de superviser et contrôler le travail effectué.

*Toutes les entreprises sont concernées par cette norme sur l'information sectorielle. Celle-ci a certes de nombreux impacts et notamment en termes de communication financière et d'adaptation des systèmes d'information, mais elle paraît claire et ne pose a priori pas de problèmes particuliers.*

## **D. Norme IAS 16 : Immobilisations corporelles**

Principales questions traitées par IAS 16 :

- Date de comptabilisation des actifs
  - Détermination de la valeur comptable de ces actifs
  - Comptabilisation des dotations aux amortissements
- Comment va se faire l'évaluation initiale ?

Lors de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise, une immobilisation est évaluée à son coût, i.e. prix d'achat + tous les frais directement attribuables et nécessaires à sa mise en état de marche en vue de l'utilisation prévue.

Sont ajoutées à la valeur comptable de l'immobilisation :

- les **dépenses ultérieures** qui vont probablement dégager des avantages économiques futurs pour l'entreprise, au-delà du niveau de performance défini à l'origine pour l'actif.
- les **dépenses d'inspection** ou de révision majeure d'une immobilisation effectuées à intervalles réguliers sur sa durée d'utilité pour permettre son utilisation continue.

Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont constatées.

Aussi, postérieurement à leur comptabilisation initiale, les immobilisations peuvent être comptabilisées selon plusieurs modes :

- soit selon le traitement de référence (coût – cumul amortissements – pertes de valeurs)
- soit selon le traitement alternatif, à un montant réévalué (juste valeur – cumul amortissements – pertes de valeurs) (cf. écart de réévaluation)

➤ Amortissement

La base amortissable doit tenir compte de la valeur résiduelle. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif (ex : un stock produit par l'entreprise).

Les durées et méthodes doivent être revues périodiquement. Lorsqu'une de ces hypothèses est révisée, l'estimation comptable change, et les dotations aux amortissements s'ajustent.

➤ Mises hors service et sorties

Une immobilisation corporelle cédée, hors d'usage et dont plus aucun avantage économique futur n'est attendu, doit être éliminée du bilan. Sa sortie et les produits nets de sa sortie doivent être comptabilisés en net au compte de résultat.

Cette norme va nécessiter de nombreuses informations à fournir concernant les catégories d'immobilisations corporelles et les variations de chaque catégorie d'immobilisations (entrées, sorties...)

**Tableau récapitulatif des principales divergences entre les IFRS et le référentiel français**

- Comptabilisation des dépenses de grosses réparations :

France (Plan Comptable Général)	IFRS
Constitution de provisions pour dépenses de grosses réparations	Interdiction de constituer des provisions pour dépenses de grosses réparations (IAS 37)
	Imputation à l'actif « immobilisation corporelle » pour les dépenses de révision ou d'inspection (sous certaines conditions)

- Réévaluation des immobilisations corporelles :

France (Plan Comptable Général)	IFRS
Autorisation de réévaluer les immobilisations corporelles	Autorisation de réévaluer les immobilisations corporelles
= Faculté accordée sous certaines conditions	= Mode d'évaluation des immobilisations
Si une réévaluation est pratiquée, alors toutes les immobilisations corporelles et financières doivent être réévaluées (réévaluation d'immobilisations incorporelles interdite).	Réévaluation par catégorie
Ecart de réévaluation porté au crédit des capitaux propres, ne peut être modifié ultérieurement. Si dépréciation, comptabilisation par le compte de résultat.	Ecart de réévaluation porté au crédit des capitaux propres, peut être modifié ultérieurement. Une provision pour dépréciation constatée postérieurement à la réévaluation sera imputée sur l'écart de réévaluation.
	Le processus d'évaluation sera fait régulièrement.

**Incidences sur l'information financière**

Le montant des immobilisations brutes peut être modifié :

- Les coûts devront être immobilisés dès qu'ils peuvent être évalués de façon fiable et que les avantages économiques qu'ils procureront iront à l'entreprise.
- Tous les frais directement attribuables font partie du coût de l'immobilisation (ex: coût de préparation du site, frais de livraison, frais d'installation, honoraires de professionnels...).
- Les frais de démarrage et les frais similaires de pré exploitation n'entrent pas dans le coût d'un actif.
- Le crédit fournisseur « gratuit » ou avantageux au regard des conditions de marché entraîne une diminution du coût.

Toutes les dépenses qui prolongent la durée d'utilité d'un actif doivent être immobilisées ce qui devrait impacter sur la nature des charges mais pas sur le résultat net.



Les immobilisations corporelles doivent être découpées en « composants » lorsque les différents éléments constitutifs ont des durées d'utilité différentes ou lorsqu'ils procureront des avantages à l'entreprise qui seront consommés selon un rythme différent. (ex. : un avion et ses moteurs)

Les durées d'amortissement et les bases de calcul pourraient être modifiées. En effet, une immobilisation doit être amortie sur sa durée d'utilité.

IAS 16 impose plus de transparence avec le développement des informations sur les durées d'amortissement et la distinction entre amortissement et perte de valeur dans la justification des variations d'immobilisations.

### **Incidences sur les processus et sur l'organisation**

Cela va nécessiter un transfert de responsabilité vers les opérationnels :

- validation des composantes du coût des immobilisations.
- validation de la durée et du mode d'amortissement des immobilisations.
- jugement des dépenses engagées (immobilisables ou pas ?)
- révision régulière des durées et modes d'amortissement et des valeurs résiduelles.

### **Incidences sur les systèmes d'information**

Les incidences pour les applications informatiques liées au suivi des immobilisations et au système de consolidation/reporting sont nombreuses.

Il faudra tenir compte :

- de l'approche par composants (ventilation initiale et comptabilisation des remplacements)
- de la valeur résiduelle
- de l'intégration des éléments de faible valeur unitaire (éventuellement regroupés)

De plus, nous notons un impact majeur sur les applications de suivi de gestion des immobilisations avec une mise à niveau des systèmes :

- paramétrage des données (ex.: durées...)
- codification des catégories d'immobilisations (composants)
- intégration de nouveaux sous-groupes

Enfin, il devient nécessaire de gérer un double référentiel pour des raisons fiscales :

- un pour les comptes individuels
- un pour les comptes consolidés.

Il reste la problématique des durées d'amortissement et des provisions pour grosses réparations.

*La comptabilisation des immobilisations corporelles va subir des modifications avec une modification possible de durée d'amortissement et des bases de calcul. Cela nécessitera des explications claires en termes de communication et un paramétrage des systèmes faisant intervenir les opérationnels.*

## **E. Norme IAS 17 : Contrats de Location**

IAS 17 s'applique à tous les contrats de location sauf :

- Contrats de location portant sur l'exploitation ou l'utilisation de ressources non renouvelables (minerai, pétrole, gaz naturel...),
- Accords de licence portant sur des éléments comme des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur,
- Evaluation des immeubles de placement,
- Evaluation des actifs biologiques.

➤ Classement des contrats de location :

IAS 17 distingue deux natures de contrats en fonction du degré d'attribution au bailleur ou au preneur des responsabilités:

- Contrat de location-financement, qui transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif loué.
- Contrat de location simple, qui regroupe tous les contrats qui ne sont pas des contrats de location-financement.

La distinction entre les deux n'est pas toujours aisée. Elle dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat.

Le classement du contrat de location doit être fait à l'origine du contrat.

➤ Les contrats de location dans les états financiers du preneur :

- Contrats de location-financement
  - Bilan : comptabilisation à l'actif et au passif des contrats de location-financement pour des montants égaux au commencement du contrat à la juste valeur du bien loué.
  - Les frais directs encourus par le preneur en vue du contrat sont intégrés dans la valeur de l'actif.
  - L'actif constaté est amorti selon une méthode cohérente avec celle utilisée par le preneur pour les actifs dont il est propriétaire.
  - Les paiements au titre du contrat sont ventilés entre des charges d'intérêt et l'amortissement du solde de la dette, en appliquant un taux d'intérêt périodique constant.
- Contrat de location simple
  - Paiement comptabilisé en charges, sur une base en général linéaire durant toute la durée du contrat.

➤ Les contrats de location dans les états financiers du bailleur

- Bilan : comptabilisation des contrats de location financement comme des créances pour un montant égal à la somme des paiements minimaux au titre de la location et de toute valeur non garantie lui revenant.
- Les coûts directs initiaux encourus par le bailleur sont soit comptabilisés immédiatement en charges, soit amortis sur la durée du contrat.

- Transaction de cession-bail

### **Incidences sur l'information financière**

La majorité des entreprises participant au projet traitent les contrats de location financement dans leurs comptes consolidés comme des immobilisations. Cependant, cette méthode de comptabilisation est optionnelle en France. En outre, certains contrats considérés comme des locations simples dans le principe français, pourraient devoir être requalifiés de location financement selon IAS 17.

- Identification d'un contrat de location en tant que contrat de location financement :

Un seul critère doit être vérifié : il faut un transfert de la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif loué.

De plus, IAS 17 apporte quelques précisions dans la détermination d'éléments tels que le taux d'actualisation à utiliser, les paiements minimaux ou la durée d'un contrat.

Il en ressort que l'application de IAS 17, même par les entreprises qui retraitent déjà les contrats de location financement selon les textes français, va conduire à retraiter de nombreux contrats.

Ainsi, les entreprises pourraient connaître des impacts importants suite à l'application d'IAS 17, tant sur le bilan (et en particulier sur l'endettement) que sur le résultat (par la substitution d'une charge d'amortissement et d'une charge d'intérêt à une charge de loyer).

- Locations simples : linéarisation des loyers et des avantages reçus
- Les informations à fournir doivent être plus abondantes et plus qualitatives :
  - information sur la valeur actualisée des paiements minimaux au titre des contrats
  - indication séparée des loyers conditionnels payés dans l'exercice
  - description des principales dispositions des contrats de location.
- Application des autres normes à l'actif comptabilisées chez le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement
- Chaque entreprise devra donc déterminer si ces incidences sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

En effet, un certain nombre d'indicateurs comme, par exemple, le ratio dettes / capitaux propres, la couverture des frais financiers par le résultat d'exploitation ou le retour sur ses capitaux investis, peuvent être modifiés de façon significative.

### **Incidences sur les processus et sur l'organisation**

Dans la perspective de la conversion aux IFRS, les entreprises doivent dès aujourd'hui :

- Procéder au recensement et à l'analyse de leurs contrats en cours
- Analyser le traitement comptable des nouveaux contrats à la lecture des IFRS
- Préparer leur communication financière sur les incidences de l'application de la norme IAS 17 sur la présentation de leurs états financiers et leurs ratios clés
- Procéder à la revue de leurs engagements contractuels portant sur des éléments sur lesquels l'application de IAS 17 aura des incidences.

Cela implique en terme d'organisation :

- La formation de tous les intervenants aux exigences des normes IFRS et en particulier des opérationnels.
- La participation des opérationnels à l'analyse des contrats, afin d'être en mesure d'apprécier la substance des transactions et d'en déterminer les paiements minimaux.

### **Incidences sur les systèmes d'information**

- Gestion d'un « multi » référentiel
- Nécessité de gérer un triple référentiel : comptabilité française, comptabilité IFRS et fiscalité
- Mise en place des outils de suivi et de retraitement des contrats de location financement
- Identification des contrats de location financement
- Prise en compte des actifs dans les systèmes de suivi des immobilisations et des dettes financières
- Calcul des retraitements des contrats de location financement
- Adaptation des formats de reporting
- Nécessité de présenter des informations qualitatives et quantitatives pour les locations financements et les locations simples

*Cette norme soulève peu de problèmes car il s'agit d'un des principes dits «préférentiels» que de nombreuses entreprises ont déjà choisi d'adopter.*

## **F. Norme IAS 32 / 39 : Instruments financiers**

Les normes IAS 32/39 constituent un couple indissociable et complémentaire sur les instruments financiers. Il convient toutefois de signaler que ces normes ne sont pas encore définitives et qu'elles sont sujettes à de nombreuses controverses. Selon la norme IAS 32, un instrument financier est « un contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité ».

L'IAS 32 (publié en mars 1995) traite de l'information à fournir sur les instruments financiers et de leur présentation dans le bilan :

- Le classement des instruments financiers entre « Dettes » et « Capitaux Propres »; la norme exige également une séparation des instruments dits composés (comprenant une composante dette et capitaux propres).
- Le classement des intérêts, dividendes, profits et pertes correspondants à ces instruments
- La compensation des actifs et des passifs financiers
- Les informations à fournir sur les instruments financiers

L'IAS 39 (publié en mars 1999) concerne la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Il est complémentaire à l'IAS 32 dans le sens où ce dernier traite des informations à fournir. Cette norme traite donc des aspects suivants :

- La comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers dits « classiques », soient actifs (titres, prêts et créances commerciales) et passifs (dettes financières et d'exploitation)
- La comptabilisation et l'évaluation des produits dérivés, désormais assimilés à des actifs ou passifs financiers à enregistrer dans le bilan à la valeur du marché
- Le traitement comptable d'exception réservé aux opérations de couverture
- Les règles de sortie de bilan des actifs et des passifs financiers

L'IAS 39 est loin d'être neutre et ses conséquences sont multiples. Les instruments financiers représentent en effet une très large part des actifs et passifs (en particulier pour les établissements financiers).

La norme IAS 39 impacte également sur la gestion du risque des sociétés et, va même plus loin en introduisant des changements dans les ratios de solvabilité et de performance des entreprises. Les règles de couverture vont être plus strictes et contraignantes.

L'introduction du principe anglo-saxon de « fair value » ou « juste valeur » doit également être source d'une plus grande volatilité concernant les bilans et les résultats. La réévaluation des biens selon ce principe est en effet faite selon la valeur de marché des biens qui peut fluctuer. Ce nouveau principe fait partie des changements fondamentaux liés aux IAS/IFRS.

Ainsi les principales évolutions introduites par les IAS 32 et 39 peuvent être résumées comme suit :

- enregistrement des tous les produits dérivés dans le bilan à la valeur de marché
- séparation de certains produits dérivés des contrats hôtes dans lesquels ils sont incorporés
- redéfinition du terme de couverture
- utilisation de la juste valeur
- enregistrement des variations de juste valeur soit directement en résultat, soit en capitaux propres.

- enregistrement des intérêts courus au taux d'intérêt effectif de la dette, non plus au taux facial.

Cette norme impacte donc beaucoup sur les méthodes d'évaluation actuelles et va donc nécessiter beaucoup de travail pour les assimiler et les appliquer. Les difficultés introduites par ces normes sont également bien réelles et peuvent être résumées comme suit :

- couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille (« Portfolio Hedging of Interest Rate Risk »), appelée aussi macro-couverture (« macro-hedging »)
- dépréciation de créances et provisionnement (« Loan impairment and provisioning »)
- problèmes liés à l'évaluation à la juste valeur et option d'évaluation selon ce principe nouveau (« Fair value designation option »)

Aussi, à la suite de nombreux débats, l'IASB a publié le 17 décembre 2003, les normes 32 et 39 révisées qui clarifient les principes et apportent des orientations pour la mise en œuvre de ces deux normes controversées.

(Cela prouve la réactivité du Board qui tient compte des remarques et interrogations des sociétés concernées par le passage aux nouvelles normes.)

- Tenant compte des remarques des différents acteurs concernés, l'IASB a donc édité un correctif de ces normes s'avérant être plus clair, qui traite des anciens problèmes majeurs suivant :
- la décomptabilisation (c'est-à-dire la sortie de bilan de certains éléments financiers)
- la classification des instruments financiers entre fonds propres et dettes
- la détermination de la juste valeur (« fair value »)

### **Incidences sur les processus et sur l'organisation**

- Tout d'abord il apparaît clairement que la fonction comptable et le contrôle de gestion devront tenir une double comptabilité (au moins pour la première année).

Ils seront également confrontés aux problèmes suivants :

- dédoublement des règles d'évaluation
- comptabilisation basée d'une part sur la juste valeur et d'autre part sur le coût historique (ce qui va créer une volatilité et impacter sur le résultat)
- routage analytique différencié des écritures comptables

Le contrôleur de gestion devrait venir en appui de la fonction comptabilité afin de l'aider à appliquer certains des nouveaux principes, comme par exemple, la comptabilité analytique, nécessaire à l'élaboration de compte de résultat par fonction (plus en adéquation avec les normes US GAAP). Nous parlons bel et bien ici d'un énorme travail qu'il sera pourtant nécessaire de faire.

Le contrôleur de gestion, en coopération avec la fonction comptable, devra élaborer les «business plans» et les budgets par centre d'investissements ou ligne de métiers, réaliser les tests d'«impairment» (dépréciation) sur les différents actifs (y compris les créances), élaborer des bilans, comptes de résultats, états de variation des capitaux propres et des flux de trésorerie, suivant une fréquence trimestrielle voir mensuelle.

Ne serait-ce que le principe d'évaluation selon le principe de juste valeur, toutes ces modifications vont avoir des impacts assez importants en matières de résultats, mais également au niveau de la variation de capitaux propres (l'obligation de présenter un tableau exhaustif de la variation des capitaux propres prend donc ici tout son sens).

- L'identification des produits dérivés est désormais plus large et devient « transversale ».

La notion « d'instruments dérivés » est plus vaste grâce à l'IAS 39, que dans le référentiel comptable français.

Elle repose maintenant sur 3 critères qui sont les suivants : existence d'une variable sous-jacente, investissement initial nul ou faible et règlement à une date future.

Seront donc englobés tous les dérivés « standards » (swaps, forwards, options) ainsi que certains contrats de matières premières, de garanties financières et d'assurance.

Ainsi, certains contrats vont être requalifiés en instruments dérivés alors qu'ils ne l'étaient pas jusqu'à présent, ce qui entraîne leur évaluation selon le principe de juste valeur. La phase d'analyse de tous les contrats financiers (et en particulier les contrats de dettes) à laquelle devrait donc prendre part la fonction trésorerie et le contrôle de gestion, va être déterminante pour la suite.

- La maîtrise des engagements juridiques de type « covenants » qui se fera dans un environnement comptable nouveau, concerne également directement la Direction Financière.

Ceci va donc nécessiter une très bonne intégration de la part des opérationnels des concepts clés de la norme 39 sur les critères de classement entre « **Dettes** » et « **Capitaux Propres** », les implications du « **split accounting** » mais également sur la précision des informations à fournir en annexe sur les risques financiers.

Une importante collecte d'informations se révèle nécessaire. En effet, concernant les opérations de couverture, le Front Office devra intégrer de manière générale l'ensemble des critères de qualification des opérations de couverture. Le contrôleur de gestion va donc assumer un rôle de collecte d'informations avec pour objectif d'explicitier les informations qu'il transmet dans son reporting.

La collecte d'informations du contrôleur de gestion se retrouve donc ici en première ligne. L'élaboration du reporting et des tableaux de bord passera par cette étape importante.

La volatilité apparaît comme un des éléments importants qui va apparaître dans les comptes des entreprises, ce qui est dû à l'introduction du principe de juste valeur. Le contrôleur va devoir tenir compte de ce paramètre « nouveau » dans son travail de budgétisation, afin de limiter au mieux l'apparition d'écarts trop importants, mais surtout d'explicitier ces derniers.

La réévaluation de tous les instruments financiers va donc l'amener à travailler en collaboration avec d'autres opérationnels et à transférer certaines compétences. L'application des normes 32 et 39 n'est pas qu'une affaire de comptables ; elle concerne d'autres acteurs de l'entreprise comme les équipes de trésorerie, les commerciaux responsables de la négociation des contrats, les personnes en charge des achats et le service juridique.

### **Incidences sur l'information financière**

Avec l'application de ces nouvelles normes, la fonction comptabilité détiendra désormais des informations de plus en plus stratégiques qui se tournent désormais vers les investisseurs. La norme 32 soulève notamment le problème de l'information à fournir concernant les instruments financiers.

Les principales incidences du couple IAS 32 /39 sont les suivantes :

- une comptabilisation systématique de tous les instruments financiers, sources de volatilité dans le compte de résultat
  - l'introduction de nouvelles sources de variations des capitaux propres
  - des divergences potentielles entre couverture économique et couverture comptable
  - des impacts sur le montant de la dette
  - un alourdissement substantiel des informations à fournir
- Commençons tout d'abord par la dernière incidence constatée, à savoir l'augmentation des informations à fournir.

Ces normes demandent une information très complète sur les instruments financiers et plus généralement sur les risques financiers auxquels elle se trouve exposée. Il est donc nécessaire de communiquer sur la manière dont elle gère ces risques.

L'évaluation selon le principe de juste valeur engendre en premier lieu un besoin d'informations exhaustives.

Par exemple, lorsque cette juste valeur n'est pas inscrite directement dans le bilan, l'information doit être fournie en annexe (*qui prend une place désormais très importante dans la présentation des comptes selon les nouveaux standards comptables*).

Cela va d'ailleurs assez loin dans la précision des informations. Si une entreprise détient des actions non cotées qu'il lui est impossible d'évaluer de manière fiable, elle doit malgré tout fournir une information détaillée sur cet actif.

Notons que la communication doit être complète sur les risques financiers et la manière dont ils sont gérés. Après avoir collecté les informations nécessaires, le contrôleur de gestion va donc devoir établir son reporting comprenant : la description des risques financiers et méthodes de gestion des risques, des opérations de couverture par catégorie, la nature et le montant des dépréciations constatées pour chaque catégorie d'actifs, la valeur comptable des actifs financiers donnés en garantie au titre de dettes, etc...

- L'IAS 39 prévoit la comptabilisation au bilan de tous les instruments financiers, y compris les instruments dérivés, source de volatilité dans le compte de résultat.

La réévaluation des instruments financiers mesurés en juste valeur devra être enregistrée directement en résultat selon la norme 39 à l'exception des titres « Available-For-Sale (AFS) » et des dérivés qualifiés de « Cash Flow Hedge » (couverture de flux futurs).

La réévaluation des instruments dérivés en résultat étant assez inhabituelle pour une entreprise française, le reporting devra tenir compte de ce nouveau principe impactant directement le résultat comptable de l'entreprise établi en normes IFRS.



Lorsque la réévaluation des instruments financiers n'est pas constatée directement en résultat, elle est stockée dans les capitaux propres en attendant un reclassement ultérieur dans le compte de résultat, et cela dans le cas des titres classés en AFS et des couvertures de flux futurs.

Ce traitement d'exception appliqué aux deux situations évoquées auparavant, introduit donc de nouvelles variations dans les capitaux propres nécessitant des explications.

- La qualification d'un instrument « dérivé » comme couverture est soumise à de nombreux critères qui sont à la fois qualitatifs et quantitatifs.

Cette notion fait l'objet d'un cadrage avec les nouvelles normes, ce qui va influencer de façon notoire la communication financière de l'entreprise.

Les Directions Financières vont devoir opérer la requalification de certaines opérations même si celles-ci sont justifiables économiquement.

L'entreprise pourra par ailleurs abandonner la qualification de couverture et renoncer au respect de ces critères. Il s'agira donc dans ce cas de gérer une divergence entre la notion de couverture économique et la qualification comptable de couverture de la norme 39.

Le contrôleur de gestion devra faire part dans son reporting des choix de son entreprise, et apporter les explications de ce choix.

- Enfin, il convient de parler des changements substantiels dans la présentation de la dette au bilan de l'entreprise.

Cela devra bien évidemment faire l'objet d'explications dans le reporting car pour le premier exercice établi selon le standard IAS/IFRS, il devrait exister des variations du montant de la dette qui s'expliqueront uniquement par une sorte de jeu d'écriture et une requalification de certains éléments.

Les principales modifications seront les suivantes :

- la présentation de la dette nette des coûts de transaction et des primes de remboursement éventuelles
- certains éléments comptabilisés en capitaux propres (actions ou parts remboursables) devront être dans certains cas reclassés en dette
- la disparition de la ligne « Autres Fonds Propres » à reclasser en Capitaux Propres ou Dettes, ou à décomposer en une partie dette et une partie capitaux propres (split accounting)
- la décomposition des composantes capitaux propres (IAS 32) avec des obligations convertibles systématiquement décomposées, et la valeur d'émission ventilée entre la juste valeur de la composante dette (valeur actualisée des coupons et du principal) et la valeur résiduelle de la composante capitaux propres ; cela a un impact sur le montant de la dette qui est réduit et cela augmente les charges financières
- la décomposition des dérivés incorporés (IAS 39) se traduit par une réduction du montant de la dette à l'origine et un alourdissement de la charge financière comme pour les obligations convertibles
- le caractère extrêmement strict des conditions de sortie de bilan des actifs financiers

Il sera donc nécessaire d'apporter toutes les explications nécessaires à cette volatilité dans les comptes. De plus, le nouveau référentiel impose une présentation intermédiaire des comptes qui signifie en terme d'organisation, une tâche supplémentaire à effectuer.

### **Incidences sur les systèmes d'information**

Un réaménagement des systèmes d'information va s'avérer nécessaire pour tenir compte des nouveaux principes introduits par les normes 32 et 39, que ce soit au niveau de la valorisation, du suivi des opérations de couverture mais également des chaînes comptables.

- En effet, ces nouveaux systèmes devront être en mesure de gérer ces nouvelles évaluations :
  - l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers (avec informations et explications fournies en annexe)
  - l'évaluation par composantes de tous les instruments hybrides devant faire l'objet d'un « split accounting » (*entre une composante dette et une composante fond propre*)
  - l'évaluation des composantes risques couvertes dans le cadre de Fair Value Hedge (le dérivé est réévalué à sa juste valeur avec impact en résultat et la composante risque de l'élément couvert désigné comme couverte est également réévaluée en résultat)
  - la mise en place de tests d'efficacité pour mesurer la corrélation entre variations de l'instrument de couverture et variations de l'élément couvert

Tout ceci nécessitera des tests de sensibilité pour anticiper l'impact dans les comptes des instruments utilisés. En tant que responsable des systèmes d'information, le contrôleur de gestion sera amené à mettre en place ces tests ou au moins à valider leur pertinence.

Il apparaît également important de souligner la nécessité d'établir des bases de données de marché utiles à l'évaluation à la juste valeur. La constitution de base de données historiques représentera également un important travail auquel le contrôleur de gestion devra prendre part.

- La documentation des opérations de couvertures exige des outils spécifiques afin de suivre :
  - la documentation initiale des couvertures, son archivage et son suivi
  - l'échéancier des flux couverts (initial et actualisé) avec un historique permettant de valider la fiabilité et la précision de ces prévisions
  - le lien entre l'exposition des filiales couvertes, les contrats internes et les contrats externes
  - l'historique des tests permettant de valider le maintien de la qualification sur toute la durée de couverture

Selon le volume de dérivés traités et selon l'entreprise, il pourrait s'avérer nécessaire d'automatiser le processus de justification de la qualification. Concrètement, il pourrait s'agir de :

- la mise en place d'un système d'information capable d'identifier automatiquement la nature des relations de couverture (Fair Value Hedge, Cash Flow Hedge ou Net Investment Hedge)
  - la documentation des tests d'efficacité (prospectifs et rétrospectifs)
  - la production de fiches de stratégie standards décrivant les instruments de couverture.
- Une des plus importantes sources d'informations pour le contrôle de gestion s'avère être le référentiel comptable.

C'est pourquoi les modifications touchant aux principes comptables concernent également le contrôleur de gestion.

Les normes 32 et 39 doivent entraîner un réaménagement des chaînes comptables, en particulier sur les aspects suivants :

- le split accounting des composantes capitaux propres et des produits dérivés incorporés
- l'utilisation d'un taux d'intérêts effectif dans le calcul des produits et charges d'intérêts (utilisation auparavant du taux facial ne tenant pas compte des frais d'émission, primes de remboursement et des impacts du split accounting) qui impacte sur le résultat
- le suivi des mouvements des capitaux propres sur les titres Available For Sale
- le traitement des couvertures de type « Fair Value Hedge »
- le traitement des interruptions de couverture
- la mise en œuvre d'un système de reporting conforme aux exigences des IAS 32 et 39 en termes d'informations et d'explications à fournir

Après un premier travail d'inventaire et de collecte d'informations, deux grandes stratégies se dessinent en termes de système d'information pour les entreprises. Certaines conserveront un mode de fonctionnement centralisé (et homogène) et attendent la sortie d'une version de leur outil central de trésorerie adapté aux IFRS afin de limiter les développements spécifiques et donc de limiter le travail et les coûts.

D'autres veulent gérer ce problème de manière décentralisée selon chaque filiale du groupe et lancent des projets spécifiques de recherche de solutions pour chaque entité locale.

Ces deux types de stratégies auront donc évidemment des conséquences différentes en termes de charge de travail mais également de coûts.

Au-delà du travail et des coûts que représente le passage aux IAS/IFRS, il apparaît intéressant de voir comment ces normes vont permettre un recensement exhaustif des risques auxquels les entreprises sont exposées et comment ces risques sont gérés ou plutôt « couverts ». Cela devrait également entraîner dans certaines entreprises la mise en lumière d'un problème dans leur gestion des risques et idéalement une réflexion et une amélioration de cette gestion.

*Cette norme introduit un concept totalement nouveau qui est la juste valeur et qui suscite de nombreux débats et une comptabilisation différente des instruments dérivés notamment. Cela a beaucoup d'impacts notamment pour les groupes bancaires et assurances.*

## **G. Norme IAS 36 : Dépréciation d'actifs**

La norme IAS 36 traite de l'identification, de l'évaluation, de la comptabilisation et des informations à fournir relatives à la dépréciation des actifs (y compris les goodwill). Ne sont pas compris les stocks, les actifs d'impôt différé, les actifs résultant des contrats de construction, les actifs résultant d'avantages du personnel, les actifs financiers, les immeubles de placement lorsque ceux-ci sont évalués à leur juste valeur et les actifs biologiques évalués à leur juste valeur qui sont traités par d'autres normes internationales.

### ➤ Identification et évaluation des pertes de valeur

L'objectif de la norme est de prescrire des procédures qu'une entreprise doit appliquer pour s'assurer que la valeur nette comptable de ses actifs n'excède pas leur « valeur recouvrable », c'est-à-dire le montant qui sera recouvré par leur utilisation ou leur vente. La valeur recouvrable est définie comme la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité :

- le prix de vente net est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, moins les coûts de sortie
- la valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de son utilisation prévue par l'entreprise.

L'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif est fondée sur des projections de flux de trésorerie, avant impôt et financement, construites sur des hypothèses raisonnables et documentées relatant l'utilisation de l'actif dans son état actuel et représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir.

L'estimation des flux futurs de trésorerie nets à recevoir lors de la sortie de l'actif tient compte du montant que l'entreprise s'attend à obtenir de la vente de l'actif dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie, estimés sur la base du prix de vente d'un actif similaire arrivé à la fin de sa durée d'utilité et exploité dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé.

Ces flux de trésorerie font l'objet d'une actualisation à l'aide d'un taux d'actualisation avant impôt reflétant les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

### ➤ Comptabilisation d'une perte de valeur

Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en charges dans le compte de résultat lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable, à moins que l'actif ne soit comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre norme comptable internationale. Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative selon une autre norme comptable internationale.

Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.

➤ Unités génératrices de trésorerie

La valeur recouvrable doit être estimée pour chaque actif isolé. Si cela n'est pas possible, il est alors nécessaire de regrouper des actifs en unités génératrices de trésorerie et de déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient.

La perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être répartie, afin de réduire la valeur comptable des actifs de l'unité, en premier lieu sur le goodwill affecté le cas échéant, à cette unité, puis sur les autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité. Tout montant d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie qui n'a pu être affecté aux actifs de l'unité doit donner lieu à la comptabilisation d'un passif.

➤ Informations à fournir

La norme impose la fourniture en annexe d'informations sur les montants de pertes de valeurs comptabilisées et reprises, et sur leur ventilation sectorielle, en distinguant celles qui ont été comptabilisées en capitaux propres et celles comptabilisées au compte de résultat.

La norme encourage mais n'impose pas de fournir des informations concernant les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs ou des unités génératrices de trésorerie pendant l'exercice.

**Incidences sur l'information financière**

Tout d'abord, cette nouvelle norme va entraîner une augmentation probable des dépréciations comptabilisées du fait, en particulier, du caractère obligatoire des tests de valeur en cas d'indices de perte de valeur, de modalités de calcul plus précises et du niveau auquel l'existence de ces pertes de valeur doit être recherché.

Ensuite, l'IAS 36 obligera d'adopter une présentation différente des pertes de valeur dans le compte de résultat.

Enfin, elle permettra d'offrir une plus grande transparence car les entreprises auront l'obligation de fournir beaucoup plus d'informations.

➤ Une augmentation probable des dépréciations comptabilisées

La nouvelle norme IAS 36 a pour objectif ici, d'augmenter le test de perte de valeur en formulant des critères d'évaluation plus précis. En effet, les entreprises ont constaté que, compte tenu de la précision avec laquelle les indices de déclenchement d'un test de perte de valeur sont décrits dans la norme, elles seraient conduites à comptabiliser des pertes de valeur beaucoup plus souvent qu'auparavant.

Ceci est dû au fait qu'aujourd'hui, des pertes de valeur sur les actifs corporels ne sont souvent comptabilisées que dans le cadre de restructurations et/ou d'abandons d'activités. Avec l'application de la norme IAS 36, les analyses devront être menées dès que certains indicateurs (changement dans l'environnement technologique, économique ou juridique...) laissent penser que les actifs ont pu perdre de leur valeur.

Il faut quand même souligner que si, en l'état actuel de la norme, un test ne doit être systématiquement effectué qu'en présence d'indices de perte de valeur ou pour les immobilisations incorporelles en cours et celles amorties sur une durée supérieure de 20 ans, les projets de révision de normes en cours prévoient de généraliser cette obligation pour les goodwill et les immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie (qui ne seront plus amorties).

- Au niveau des modalités de calcul :

Le détail avec lequel les modalités d'évaluation, tant du prix de vente net que de la valeur d'utilité, sont décrites, conduira certainement à une plus grande rigueur dans la détermination du montant des pertes de valeur, en réduisant la place laissée à l'arbitraire et à la subjectivité.

- Un niveau d'analyse plus fin :

Les analyses ne pourront plus être effectuées au niveau global de l'entreprise mais devront être réalisées au niveau des unités génératrices de trésorerie auxquelles les actifs peuvent être rattachés. En affinant le niveau auquel les tests de valeur sont réalisés, les normes internationales suppriment aussi, en pratique, la possibilité de compensation entre des pertes de valeur dans des circonstances dans lesquelles aucune perte n'est comptabilisée en principe français.

- Une présentation différente des pertes de valeur en compte de résultat

Compte tenu des modèles de présentation du compte de résultat proposés par la norme IAS 1 sur la présentation des états financiers et, de l'absence de résultat exceptionnel dans les normes internationales, l'ensemble des amortissements et des pertes de valeur comptabilisé doit être présenté au sein du résultat des activités ordinaires dans le compte de résultat.

Ceci représente une différence de présentation significative par rapport aux principes français, notamment en ce qui concerne l'amortissement des survaleurs qui est présenté en France juste avant le résultat net de l'ensemble consolidé.

Ce cas précis entre dans le champ d'action du contrôleur de gestion qui devra adapter ses méthodes de reporting à tous les changements de formes et de fond qu'impose l'application de ces nouvelles normes IAS/IFRS.

- Une plus grande transparence

L'IAS 36 impose de fournir de nombreuses informations qui ne sont généralement pas fournies aujourd'hui par les entreprises. Les entreprises devront fournir beaucoup d'informations sur les unités génératrices de trésorerie auxquelles sont rattachés des goodwill et/ou des immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie. En particulier, des informations sur les estimations et hypothèses utilisées devront être fournies. Or ces informations sont celles que les entreprises hésitent souvent à divulguer étant considérées comme sensibles.

Chaque entreprise devra donc déterminer s'il est nécessaire qu'une évolution de sa communication financière soit envisagée pour aller vers plus de transparence. A travers cette évolution offerte à l'entreprise, le rôle du contrôle de gestion sera d'appliquer au mieux les consignes de cette norme dans son travail en se pliant notamment, aux exigences de présentation des états financiers.

### **Incidences sur les processus et l'organisation**

La norme IAS 36 a principalement des impacts sur l'information financière mais, il est important de constater que les niveaux opérationnels de l'entreprise sont aussi concernés par les changements impliqués par cette nouvelle norme.

L'application de la norme va demander la participation de personnes n'appartenant le plus souvent ni aux services comptables ni à la direction financière.

En effet, la mise en place d'unités génératrices de trésorerie permettant de suivre les valeurs d'actifs implique la participation des opérationnels en sus de la participation des services comptables et de la direction financière. Le rôle des hommes du plan et de la stratégie, et surtout celui du contrôle de gestion devrait être primordial pour l'identification et la composition des unités génératrices de trésorerie, et la préparation des projecteurs de flux de trésorerie utilisées pour calculer les valeurs d'utilité. Dans l'application de cette norme, le contrôle de gestion devra permettre à l'entreprise de mieux identifier les changements à effectuer, et donc de mieux appréhender le passage aux nouvelles normes IAS/IFRS.

Ces flux doivent être estimés pour un actif dans son état actuel et ne doivent pas inclure des entrées et des sorties de trésorerie futures attendues des résultats d'une restructuration envisagée. En cela, et, le cas échéant, par le niveau de détermination des unités génératrices de trésorerie, ces projections de flux de trésorerie se distinguent des budgets opérationnels et prévisions généralement disponibles dans les entreprises.

Les propositions de révision de la norme IAS 36 prévoyant en outre de valoriser, pour les besoins de la réalisation des tests de valeur, les actifs et les passifs des unités génératrices de trésorerie auxquelles sont affectés des « goodwill » à leur juste valeur, le rôle d'intervenants externes à la direction financière devrait s'en trouver encore accru.

### **Incidences sur les systèmes d'information**

La norme IAS 36 aura également des impacts sur les systèmes d'information en termes de gestion des immobilisations, de comptes consolidés et de reporting. L'entreprise pourra disposer de données consolidées qui seront issues de différentes sources.

Il faudra d'abord identifier et effectuer une synthèse des données consécutives d'une unité génératrice de trésorerie (comptabilité générale/ comptabilité analytique, budgets...). Ensuite, il faudra déterminer des éléments permettant d'identifier les immobilisations corporelles et incorporelles concernées par d'éventuelles dépréciations qui devront aussi être fournis ainsi que leur suivi dans le temps.

Les systèmes d'information devront également s'adapter en termes de format de reporting. D'une façon générale, les participants considèrent que la norme IAS 36 va les obliger à redéfinir ou mettre en place un nouveau système de reporting avec toutes les difficultés et contraintes liées à cet exercice :

- d'une part, par la nécessité de disposer d'un reporting spécifique lié aux unités génératrices de trésorerie et flux prévisionnels. L'alimentation des données de ce reporting nécessitera de revoir la collecte, le paramétrage et le formatage des états.
- d'autre part, par la nécessité de remonter des informations qualitatives (de type linéaire) dans le « liasse de reporting », en particulier pour l'indication des événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre une perte de valeur importante ou des pertes de valeur qui sont globalement d'un montant significatif. Il en est de même pour la description des unités génératrices de trésorerie.

*Cette norme introduit un nouveau concept à savoir les unités génératrices de trésorerie et soulève le problème de la comptabilisation du goodwill. Les tests de perte de valeurs vont entraîner un besoin important de communication financière, une participation accrue des opérationnels et une adaptation du format de reporting.*



## **H. Norme IAS 37 : Provisions, passifs et actifs éventuels**

La norme IAS 37 définit un passif, un passif éventuel et une provision pour risques et charges et fixe les règles de leur comptabilisation ainsi que les informations à fournir en annexe. Elle ne traite ni des instruments financiers comptabilisés à la juste valeur, ni des passifs résultant des contrats d'assurance, ni des impôts.

Cette nouvelle norme définit les principes suivants :

- Une provision, définie comme un passif dont le montant ou l'échéance est incertain, doit être comptabilisée si, et seulement si :
  - l'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé
  - il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est nécessaire pour éteindre l'obligation
  - le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.
- Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture. Ainsi, lors de l'évaluation d'une provision, l'entreprise doit :
  - prendre en compte les risques et incertitudes
  - actualiser les provisions lorsque l'effet d'une telle actualisation est significatif
  - prendre en compte les événements futurs tels que les modifications de la loi et des changements technologiques lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes que ces événements produiront
  - ne pas prendre en compte les profits attendus de la sortie d'actifs même si cette sortie est directement liée à l'événement d'origine de la provision.
- Par la suite, les provisions doivent être revues à chaque arrêté et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.
- Des provisions ne doivent être comptabilisées au titre de pertes d'exploitation futures.
- Si l'entreprise a un contrat déficitaire, l'obligation résultant de ce contrat fait l'objet d'une provision ; (un contrat déficitaire est un contrat dont les coûts inévitables nécessaires pour remplir les obligations de l'entreprise dépassent les avantages économiques attendus du contrat).
- Une provision pour restructuration n'est comptabilisée que lorsque l'entreprise :
  - a un plan formalisé et détaillé de restructuration
  - a créé chez les personnes concernées une attente fondée qu'elle mettra en œuvre par la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques

La provision ne doit inclure que les dépenses qui lui sont directement liées et qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entreprise.

### **Incidences sur l'information financière**

La norme IAS 37 est assez proche du référentiel français. Cependant, les travaux menés avec les entreprises ont montré un certain nombre de différences qui auront une incidence directe sur l'information financière et donc sur le contrôle de gestion.

Les principales incidences de l'application de l'IAS 37 sur l'information financière dans le cadre du groupe de travail portent sur les points suivants :

- Des provisions moins importantes (disparitions des provisions pour grosses réparations ou actualisation obligatoire...)
  - Des informations à fournir beaucoup plus nombreuses
- Des provisions moins importantes

Pour certaines entreprises, la disparition des provisions pour grosses réparations va avoir un impact important sur le montant des provisions et sur les équilibres de bilan. Par ailleurs, l'application obligatoire du principe de l'actualisation dans l'évaluation des provisions à constituer peut conduire à une diminution du montant de ces provisions.

En ce qui concerne les provisions pour restructuration, certaines entreprises incluent les salaires des personnes travaillant jusqu'à la fermeture d'une activité et les frais des locaux non utilisés. Dans ce cas précis, la norme IAS 37 précise comme le règlement CRC 2000-06, qu'une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

Mais l'IAS 37 précise en plus, que les pertes opérationnelles futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont plus incluses dans une provision.

Ces précisions apportées par l'IAS 37 permettent au contrôleur de gestion de bien mesurer les limites des provisions qui pourront mieux être utilisées au profit de l'entreprise.

- Des informations à fournir très nombreuses

L'IAS 37 impose de fournir des informations nombreuses dont la plupart sont déjà requises par le règlement CRC 2000-06. Cependant, nous pouvons noter une certaine réticence des entreprises à fournir toutes ces informations sur des sujets parfois jugés sensibles par les contrôleurs de gestion.

Cette nouvelle norme demande, pour chaque catégorie de provisions, de fournir une information sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice
- les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des provisions existantes
- les montants utilisés (encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice
- l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.

Cependant, les entreprises se limitent le plus souvent à fournir des tableaux d'informations chiffrées et que dans le cadre de la norme IAS 37, elles vont devoir fournir une information plus qualitative. En effet, l'IAS 37 précise que pour chaque catégorie de provisions, l'entreprise doit fournir des informations :

- pour la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant
- pour les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties sera demandée
- pour les montants utilisés (encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice, le montant de tout remboursement attendu devra être renseigné, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

Par ailleurs, une information sur les passifs éventuels est demandée. L'entreprise doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture, une brève description de la nature de ce passif éventuel et dans la mesure du possible

Enfin, il est précisé que, dans des cas extrêmement rares, l'indication de tout ou partie des informations imposées peut causer un préjudice sérieux à l'entreprise dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. Dans ces cas, l'entreprise n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, ainsi que la raison pour laquelle les informations n'ont pas été indiquées.

Chaque entreprise devra donc déterminer si les incidences résultant des analyses ci-dessus sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

### **Incidences sur les processus et l'organisation**

L'application de cette norme doit entraîner un transfert de responsabilités qui peut avoir lieu à plusieurs niveaux. Les critères de comptabilisation et d'évaluation des provisions devront être donnés par des personnes n'appartenant ni au service comptable, ni à la direction financière. En effet, les services juridiques et les opérationnels sont les mieux placés pour identifier les « obligations » et évaluer leur caractère « probable ».

Par ailleurs, comme le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture, les opérationnels sont les plus compétents pour évaluer les provisions. Ainsi, l'IAS 37 précise que « les estimations du résultat (outcome) et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entreprise, complétées par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. »

Dans ce transfert de responsabilités, le contrôleur de gestion pourra jouer un rôle d'interface au sein de l'entreprise, dans le sens où il sera la personne qui assurera l'échange d'informations entre les domaines de l'entreprise qui ne se côtoient jamais d'habitude.

**Incidences sur les systèmes d'information**

Pour les entreprises concernées, les problématiques liées aux provisions, passifs et actifs éventuels concerneront principalement les applications informatiques liées à la comptabilité générale et analytique d'une part, et au reporting et la consolidation d'autre part.

L'objectif sera tout d'abord de fiabiliser les évaluations grâce à un aménagement des systèmes d'information. Il sera nécessaire de déterminer la meilleure estimation en recensant les méthodes de calcul possibles et en constituant des bases de données statistiques et leur suivi.

Le contrôleur de gestion interviendra surtout dans l'adaptation du format de reporting qui devra bien sur, supporter de nombreux changements pour s'adapter à ces nouvelles normes. L'aménagement du système de reporting devra restituer des informations complémentaires requises au niveau quantitatif (liste des provisions, leur évolution dans le temps), et au niveau qualitatif (éléments d'information nécessaires à la justification de ces provisions).

Ces aménagements consisteront principalement en une adaptation du paramétrage et du formatage des états. Le contrôleur de gestion sera donc garant du bon fonctionnement de ces aménagements qui devront apporter une plus grande clarté au reporting.

*L'IAS 37 traite des critères de reconnaissance et des bases de mesure concernant les provisions, passifs et actifs. Elle nécessite également des explications à fournir afin de permettre une bonne compréhension de la classification de leur nature, calendrier et montant.*

## **I. Norme IAS 38 : Immobilisations incorporelles**

La norme IAS 38 définit le traitement comptable des immobilisations incorporelles. Elle exclut de son champ d'application les immobilisations incorporelles suivantes :

- les immobilisations incorporelles couvertes par une autre norme internationale (actifs financiers, goodwill résultants de regroupement d'entreprises, actifs incorporels détenus en vue de leur vente dans le cadre d'une activité normale...).
- Les droits miniers et dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources non renouvelables similaires, qui peuvent nécessiter des traitements spécifiques.
- Les immobilisations incorporelles résultant des contrats avec les assurés dans les compagnies d'assurance.

### ➤ Comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle

Pour être comptabilisée, une immobilisation incorporelle doit respecter la définition d'un actif et remplir certains critères. La définition d'un actif suppose le caractère identifiable de l'actif, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs.

Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si et seulement s'il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise et si le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

### ➤ Evaluation postérieure à la comptabilisation initiale

Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée :

- soit à sa valeur nette comptable (traitement de référence)
- soit à sa juste valeur à la date de réévaluation diminuée du cumul des amortissements et pertes de valeur, la juste valeur devant être déterminée par rapport à un marché actif existant.

### ➤ Traitement des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures liées à une immobilisation incorporelle sont comptabilisées en charges sauf s'il est probable que ces dépenses permettent à l'immobilisation de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini à l'origine et ses dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'immobilisation de façon fiable.

Si une dépense relative à un élément incorporel a été initialement comptabilisée en charge lors d'un arrêté comptable, elle ne peut jamais faire l'objet d'une activation ultérieure, même si les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont alors remplis.

### ➤ Amortissement et pertes de valeur

Une immobilisation incorporelle doit être systématiquement amortie sur sa durée d'utilité. La durée d'utilité est présumée ne pas excéder 20 ans à compter de la date à laquelle l'actif sera prêt à être mis en service, sauf si, dans de rares cas, une durée plus longue peut être justifiée. Le mode d'amortissement doit traduire le rythme de consommation par l'entreprise des avantages économiques futurs estimés.

Toutefois, si ce rythme ne peut être déterminé de manière fiable, le mode linéaire doit être appliqué. Même en l'absence d'indices de perte de valeur, une évaluation, au minimum une fois par an, de la valeur recouvrable est obligatoire lorsqu'une immobilisation incorporelle est amortie sur plus de 20 ans et lorsqu'une immobilisation incorporelle n'est pas encore en service.

### **Incidences sur l'information financière**

Les principales incidences de l'application de l'IAS 38 sur l'information financière portent sur les points suivants :

- la valeur brute des immobilisations incorporelles qui pourrait être modifiée
  - les amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles
  - l'affectation des immobilisations incorporelles (et des goodwill) aux unités génératrices de trésorerie
  - l'activation obligatoire de toutes les dépenses de développement respectant certains critères
  - une information financière plus détaillée et plus transparente
- La valeur brute des immobilisations incorporelles pourrait être modifiée

Les immobilisations incorporelles selon l'IAS 38 doivent répondre aux critères suivants :

- l'actif doit être identifiable et doit donc pouvoir être clairement distingué du goodwill
- les coûts doivent être immobilisés dès qu'ils peuvent être évalués de façon fiable et qu'il soit probable que les avantages économiques futurs qu'ils procureront, iront à l'entreprise
- en cas d'acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, cet actif peut être évalué d'une façon suffisamment fiable pour être comptabilisé séparément.

L'IAS 38 précise par ailleurs que les goodwill générés en interne au même titre que les marques, titres de journaux, magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent être comptabilisés en tant qu'actifs car leurs coûts associés ne peuvent être dissociés du coût de développement de l'activité en tant que telle.

L'application de ces critères peut ainsi conduire à :

- **Reclasser certains actifs incorporels** : en s'appuyant sur le principe français, certaines entreprises comptabilisent séparément du goodwill des actifs incorporels qui ne sont pas amortissables (ex : marques, fond de commerce). Certaines de ces immobilisations incorporelles ne seront pas considérées comme « identifiables » au sens de l'IAS 38 et devront être regroupées avec le goodwill. Mais ceci n'aura que de très minimes incidences sur l'information financière puisque, la révision en cours de l'IAS 22<sup>3</sup> prévoit la suppression de l'amortissement du goodwill.

---

<sup>3</sup> IAS 22 : Regroupement des entreprises

- **Modifier la comptabilisation initiale de ces actifs** : l'IAS 38 précise que le coût d'entrée doit inclure tous les coûts directement attribuables à l'actif y compris les taxes non récupérables. Les immobilisations incorporelles acquises sont en général comptabilisées sur la base du seul prix d'achat. La valeur d'entrée devrait donc être modifiée pour intégrer par exemple les droits d'enregistrement, les frais de dépôt et certains honoraires.
  - **Annuler les actifs incorporels créés en interne** : certaines entreprises qui avaient reconnu à leur actif des marques et autres éléments développés en interne devront corriger leurs immobilisations incorporelles car ces éléments ne peuvent pas être inscrits à l'actif selon la norme IAS 38. En effet, l'IAS 38 indique que les marques, titres de journaux, listes de clients ou autres éléments similaires en substance, ne peuvent être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles car ils ne peuvent être distingués du coût de développement dans son ensemble.
  - **Annuler les charges à répartir sur plusieurs exercices** : les diverses charges à répartir, appelées également charges différées ou à étaler, devront également être analysées pour déterminer si elles peuvent être reclassées en actifs incorporels ou annulées. En effet, elles ne pourront être maintenues à l'actif que si elles peuvent être qualifiées de coût de développement et si les critères d'inscription sont remplis. Dans tous les cas, les dépenses de nature publicitaire ne pourront être activées car elles ne peuvent être directement affectées à un projet et contribuent au développement de l'entreprise dans son ensemble.
- Amortissement et dépréciation des immobilisations incorporelles

L'IASB propose dans la révision de la norme de classer les immobilisations en 2 catégories selon leur durée de vie qui est finie ou indéfinie. Les entreprises qui ont des immobilisations incorporelles acquises non amorties à l'actif de leur bilan, devront donc s'interroger sur la durée d'utilité de ces immobilisations dans la mesure où elles sont identifiables séparément du goodwill. Les immobilisations qui ont une durée de vie indéfinie devront faire l'objet d'un test de valeur.

- Affectation des immobilisations incorporelles aux unités génératrices de trésorerie

Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie et les goodwills doivent faire l'objet d'un test de dépréciation systématique selon les modalités prévues par la norme IAS 36. Pour réaliser ce test, il est nécessaire d'affecter aux unités génératrices de trésorerie les immobilisations incorporelles et les goodwills.

Cependant, il est possible de regrouper les unités génératrices de trésorerie pour effectuer les tests de valeur, mais ce regroupement ne peut se faire au-delà du segment sectoriel. Cette affectation peut avoir une incidence sur la valeur des incorporels identifiés sur une entité étrangère car la variation de change n'aura pas d'impact sur la valeur en devises de ces incorporels.

- Activation obligatoire de toutes les dépenses de développement respectant certains critères

La norme IAS 38 impose l'activation des coûts issus de la phase de développement d'un projet si un certain nombre de critères est rempli. L'application de cette norme aura une incidence pour toutes les entreprises qui engagent des frais de recherche et développement (concepteur de logiciels ou jeux vidéo par exemple). En effet, les entreprises qui actuellement activent ces frais vont devoir modifier leur base car le référentiel français ne distingue pas les frais de recherche des frais de développement et les critères de l'IAS 38 sont plus précis. L'application de cette norme se traduira donc généralement par une augmentation du montant des immobilisations incorporelles, avec une incidence potentielle sur le résultat opérationnel. Le décalage possible des charges dans le temps est propre à chaque entreprise car il dépendra des cycles de développement et de production.

- Information financière plus détaillée et plus transparente

L'IAS 38 prévoit donc plus de transparence de l'information financière en publiant un certain nombre d'informations et, en particulier, il convient d'indiquer le montant des immobilisations générées en interne ou non, le montant des immobilisations à durée de vie indéfinie et les immobilisations à durée de vie finie, avec la durée d'utilité retenue. La norme prévoit également de distinguer l'amortissement de la perte de valeur dans la justification des variations d'immobilisations. Par ailleurs, des informations sur les unités génératrices de trésorerie et les tests de dépréciation devront être fournis au titre de l'IAS 36<sup>4</sup>.

Chaque entreprise devra donc déterminer si les incidences résultant des analyses de ces différents points sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée. Les normes imposent donc au contrôleur de gestion d'aller vers plus de transparence. Il devra investir plus de temps et d'énergie dans son travail pour faire transparaître au mieux l'information financière.

### **Incidences sur les processus et l'organisation**

La norme IAS 38 aura des impacts directs sur les processus et l'organisation de l'entreprise dans le sens où elle créera un transfert de responsabilités.

Plusieurs des dispositions de la norme conduiront nécessairement à transférer vers les opérationnels des responsabilités qui étaient antérieurement uniquement assumées par les comptables. En particulier, l'intervention des opérationnels comme le contrôleur de gestion, sera nécessaire pour :

- déterminer la nature de l'immobilisation incorporelle et en particulier définir sa durée d'utilité
- réaliser l'affectation des immobilisations incorporelles aux unités génératrices de trésoreries
- examiner au minimum à chaque clôture la durée d'utilité des immobilisations incorporelles
- identifier, au sein d'un projet de recherche et développement, les dépenses engagées au titre de la phase de développement qui remplissent les critères d'activation
- et enfin fournir les informations non comptables nécessaires.

---

<sup>4</sup> IAS 36 : Dépréciation d'actifs



Dans ce cadre précis, le rôle du contrôle de gestion sera en partie d'aider à ce transfert de responsabilités et de participer au bon fonctionnement de l'application de cette norme.

### **Incidences sur les systèmes d'information**

Les systèmes d'information des entreprises choisissant d'appliquer les normes IAS/IFRS auront à s'adapter en termes de gestion des immobilisations, de comptabilité générale et analytique et bien sûr, en termes de reporting et consolidation.

Les réflexions sur la mise en conformité des systèmes d'information devront principalement s'intéresser aux points suivants :

- les systèmes des actifs relatifs à la norme IAS 38 et en lien avec les impacts des normes IAS 36 et IAS 14
- l'identification dans les systèmes de ce qui doit être comptabilisé au titre des coûts de développement (coûts internes/coûts externes)
- l'aptitude des outils existants à suivre et à valoriser les coûts de projets de développement activables ou amortissables.

Ensuite, les systèmes d'information auront à gérer plusieurs référentiels. Les immobilisations incorporelles seront désormais soumises à des traitements différents selon le référentiel choisi (comptes individuels / comptes consolidés, IFRS /US GAAP).

➤ L'application de gestion des immobilisations doit donc permettre :

- la prise en compte et le suivi de la dépréciation de valeur pour les immobilisations non amortissables
- les multivalorisations et les multi dépréciations résultant de la gestion de plusieurs référentiels y compris la saisie de champs complémentaires
- l'affectation aux unités génératrices de trésorerie pour permettre les tests de dépréciation.

➤ La mise à niveau des systèmes sera donc concentrée sur :

- le paramétrage des données, la codification des catégories d'immobilisations
- leur capacité à intégrer de nouveaux « sous-groupes » d'immobilisations.

➤ Des considérations fiscales imposeront également le plus souvent le maintien de deux référentiels, l'un pour les comptes individuels et l'autre pour les comptes consolidés.

Enfin, lors de l'application de la norme IAS 38, il faudra adapter le format de reporting en aménageant le système de collecte et de remontée des informations nécessaires à l'élaboration des annexes. Le contrôleur de gestion aura un rôle important dans l'élaboration de ce nouveau format où il devra rendre compte de l'impact de cette nouvelle norme sur les immobilisations incorporelles.

*L'IAS 38 définit le traitement comptable des immobilisations incorporelles. Plusieurs aspects sont à étudier dans cette norme : la comptabilisation initiale de l'immobilisation suivie de son évaluation à sa valeur nette comptable ou sa juste valeur, le traitement des dépenses ultérieures et enfin son mode d'amortissement et sa perte de valeur.*

*Comme toutes les normes étudiées, l'IAS 38 a une incidence particulière sur l'information financière. Les principaux changements pourraient être la modification de la valeur brute de l'immobilisation incorporelle, leur classement en 2 catégories selon leur durée de vie et ensuite une possible affectation des immobilisations incorporelles aux UGT. Nous notons également que l'application de l'IAS 38 entraînera l'activation obligatoire de toutes les dépenses de développement et donc une information financière plus détaillée et transparente.*

*Non seulement l'organisation de l'entreprise sera impactée par la norme IAS 38 avec un transfert de responsabilités effectué en mettant plus en avant l'intervention des opérationnels; mais aussi les systèmes d'information de l'entreprise qui devront s'adapter à la gestion de plusieurs référentiels comptables et offrir un meilleur traitement des informations.*

**Ces normes vont donc entraîner une véritable révolution culturelle dans l'entreprise avec l'utilisation d'une comptabilité se rapprochant des principes anglo-saxons, proche des US GAAP. Au travers de l'étude de ces normes, nous avons dressé trois types d'impacts pouvant concerner le contrôle de gestion : impacts sur l'organisation et les processus, sur l'information financière à fournir et sur les systèmes d'information.**

**Tous ces impacts restent certes théoriques dans la mesure où les normes ne sont pas encore appliquées, mais les contrôleurs de gestion concernés s'accordent tous à dire que leur travail va changer suite à l'application de ces nouvelles normes. Par ailleurs, tout reste encore assez flou dans la mesure où de nombreuses entreprises commencent seulement à travailler de façon concrète sur l'application des normes IAS/IFRS. Selon une enquête réalisée par CAPITAL<sup>5</sup>, « en France, 50% des sociétés n'ont même pas commencé à préparer ce changement ». Le travail de préparation ne fait donc que commencer malgré une échéance qui semble de plus en plus proche.**

---

<sup>5</sup> Capital : n°150 de Mars 2004

## **Deuxième Partie : Synthèse et mise en œuvre**

A quelques mois de la mise en place de ces nouvelles normes, nous constatons donc que le travail nécessaire au passage aux IFRS est très conséquent. Les grands groupes y réfléchissent depuis quelques années pour certains (comme Renault) et les cabinets de conseil également. Pour ces derniers, il s'agit de ne pas passer à côté des opportunités que les IAS représentent pour eux en termes de marché. Ils seront bien évidemment présents pour les entreprises qui ne seront pas capables d'achever leurs travaux à temps.

Les éditeurs de logiciels vont également profiter de cette révolution comptable. L'éditeur CEGID est déjà « bien positionné sur le segment avec des produits dédiés ». Selon Patrick Bernard<sup>6</sup>, son directeur général, les nouvelles normes vont « obliger les entreprises à réfléchir sur leurs systèmes d'information », une véritable manne pour les éditeurs.

Selon la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleur de Gestion), dix-huit à vingt-quatre mois de travail sont nécessaires pour mener ce projet en douceur. Autant dire que nous arrivons aujourd'hui dans la dernière ligne droite et que de nombreuses entreprises ont encore beaucoup de chemin à parcourir.

Ainsi, une des meilleures façons d'optimiser le passage aux IAS est de mettre en place un Projet IAS, avec une planification des tâches à accomplir. Ce projet en plusieurs étapes devra permettre à l'entreprise de travailler sur le nouveau référentiel comptable IAS/IFRS, à partir d'une date donnée (1<sup>er</sup> janvier 2005) avec une contrainte budgétaire (les groupes ayant mis en place un projet IAS ont accordé une enveloppe budgétaire pour piloter le projet).

→ *Cf. annexe 2 : Calendrier type de l'application des normes dans l'entreprise.*

Ce projet d'entreprise est véritablement transversal dans le sens où tous les opérationnels sont concernés. Les groupes de travail mis en place dans les entreprises devraient être composés des acteurs majeurs de ce changement à savoir les directeurs financiers, les contrôleurs de gestion et les comptables.

Alors que de nombreuses entreprises terminent leur clôture de comptes durant le premier trimestre, une autre tâche d'envergure va être menée afin de présenter les comptes 2004 selon le nouveau référentiel dès 2005. Les contrôleurs de gestion vont dès maintenant pouvoir mesurer l'ampleur des changements et les impacts réels des IAS sur leur travail. De plus, leur première application devrait également être accompagnée de son lot de surprises et d'imprévus.

*La mise en œuvre des normes IAS/IFRS va toucher principalement les entreprises mais également de nombreux acteurs économiques qui voient dans ce changement comptable une réelle opportunité de marché. Le passage aux nouvelles normes incite les entreprises à instaurer des plans d'actions et à repenser un grand nombre d'idées, afin d'aller vers plus de transparence et de simplicité comme le souhaitent l'application des normes. Mais ce changement n'est pas sans conséquence et tous les départements de l'entreprise seront touchés par un nécessaire bouleversement organisationnel où le contrôleur de gestion aura un rôle d'interface à jouer.*

---

<sup>6</sup> La Tribune du 29 Mars 2004 : « CEGID conforte ses perspectives de croissance »

## **I / Synthèse sur les impacts des IAS / IFRS**

### **A. Impacts sur les processus et les organisations**

L'application des normes IAS n'est donc pas qu'une affaire de comptables. Elle concerne au niveau opérationnel d'autres acteurs de l'entreprise et notamment les équipes de trésorerie, les commerciaux responsables de la négociation des contrats, les personnes en charge des achats et le service juridique.

Ce serait donc une erreur d'exclure du champ des personnes impliquées les opérationnels extérieurs à la Direction Financière de l'entreprise.

En effet, les normes IAS 16, 37 et 38 introduisent désormais un réel transfert de responsabilités vers d'autres opérationnels de l'entreprise, à savoir une intervention, une mobilisation et une participation plus accrue entre opérationnels.

Les normes IAS modifient donc l'organisation de l'entreprise et dans un tel schéma, le contrôleur de gestion pourra jouer un rôle d'interface au sein de l'entreprise, dans le sens où il sera la personne qui assurera l'échange d'informations entre les domaines de l'entreprise qui ne se côtoient jamais d'habitude.

Les IAS 11 et 32/39 impactent les systèmes d'information mais également l'information elle-même qui devra être plus importante et conséquente entre les différents opérationnels, et permettre ainsi une meilleure collaboration entre les différents services et opérationnels.

Il apparaît également primordial de préparer le passage aux nouvelles normes. L'IAS 17 soulève cette problématique. La transition ne pourra se faire du jour au lendemain sans avoir une bonne appréhension des impacts de ces normes. La Direction Financière est prioritaire pour la formation et la sensibilisation, mais il convient de ne pas oublier les autres opérationnels concernés. Aussi, dans la pratique, les entreprises sont plutôt en retard et les fonctions finance et contrôle de gestion sont encore dans de nombreux cas mal préparées.

Au regard des descriptifs de normes et de leur processus d'application, et notamment les IAS 14, 16, 34, 36 et 32/39, il apparaît clair que de nouvelles tâches vont devoir être effectuées. Ces normes doivent permettre une information financière plus claire et cela passe donc par un travail accru. On ne peut pas passer d'un référentiel à l'autre sans avoir plus de travail.

Le contrôle de gestion en tant que garant de l'application des principes comptables devrait intervenir à plusieurs niveaux comme nous l'avons vu, mais pas à tous les niveaux. Il convient donc de considérer ces « nouvelles fonctions » comme des éventualités, parmi lesquelles il pourra choisir.

Enfin, compte tenu de la forte technicité du contenu et de la relative complexité des traitements comptables à mettre en œuvre qui se tournent désormais vers une approche anglo-saxonne, le contrôle de gestion est confronté à un important travail d'adaptation et d'assimilation, comme les normes 32/39 qui sont très denses et complexes.

Les impacts de l'application des normes en termes d'organisation ne sont pas révolutionnaires mais impliquent tout de même une réelle participation de tous les acteurs de l'entreprise. En effet, les IAS entraînent principalement un transfert de responsabilités dans l'entreprise qui devra s'effectuer avec la participation de tous et où le contrôleur de gestion se verra attribuer de nouvelles tâches en collaboration avec les différents services et opérationnels.

## **B. Impact sur les systèmes d'information**

Le contrôleur est responsable dans l'entreprise de la structuration du système d'information. Il va devoir mener une véritable réflexion afin de trouver les solutions les plus adaptées car aujourd'hui, force est de constater que les outils disponibles sur le marché ne couvrent pas la totalité des fonctionnalités attendues afin de traiter des normes IAS/ IFRS.

Dans un premier temps, le contrôleur de gestion devra s'assurer que les logiciels de gestion permettent de fournir le détail d'information financière que les normes IAS exigent.

Des liens spécifiques (interfaces) ou directs (paramétrage de progiciels intégrés, codifications analytiques) doivent être mis en place entre les différentes applications/ modules pour permettre plus d'interactivité.

Un effort d'harmonisation entre les référentiels produits/familles de produit et références en stock doit donc être appliqué dans tous les logiciels avec un formatage de l'information très en amont.

Le contrôleur de gestion devra également s'assurer que les logiciels de gestion des immobilisations permettent la prise en compte et le suivi de la dépréciation de valeur pour les immobilisations corporelles et incorporelles.

En outre, le contrôleur de gestion, dans le cadre du passage aux normes IAS, devra s'assurer que les systèmes d'information permettent de réconcilier les données avec celles calculées en normes locales. Dans le passage aux normes IAS/ IFRS, les logiciels comptables devront donc être capables de gérer trois référentiels : les normes françaises, les normes IAS/ IFRS et les règles fiscales.

Le contrôleur de gestion devra si nécessaire étudier la nécessité de développer de nouveaux logiciels et modules.

Enfin, lors de l'application des normes IAS, il faudra adapter le format de reporting en aménageant le système de collecte et de remontée des informations nécessaires à l'élaboration des annexes. Le contrôleur de gestion aura un rôle important dans l'élaboration de ce nouveau format où il devra rendre compte de l'impact de ces normes. Les tableaux de bord, de reporting et de consolidation devront être reformatés au niveau de détail requis.

*L'aménagement des systèmes d'informations sera une étape nécessaire et importante du passage aux IAS et le contrôleur de gestion en fera partie. Dans le but d'obtenir un niveau d'information plus détaillé, les systèmes d'information devront être performants pour s'adapter aux exigences de chaque norme et permettre une collecte de l'information plus facile. Le contrôleur de gestion sera directement impacté par cet aménagement et devra s'assurer de la mise à jour de tous les logiciels utilisés par l'entreprise. Les systèmes d'information sont un des points à ne pas négliger lors de ce passage aux nouvelles normes.*

### **C. Impact sur l'information financière**

Nous assistons à une augmentation de l'information financière à fournir ayant pour but de garantir un degré élevé de transparence des états financiers et une meilleure comparabilité transnationale de ces derniers. Le contrôle de gestion va devoir s'adapter à cette exigence plus drastique et s'y plier.

Cela est tout d'abord vrai du fait que les nouvelles normes imposent une publication de comptes intermédiaires, au moins une fois par an, ce qui n'était pas obligatoire auparavant. La communication financière sera donc plus récurrente. La masse de travail du contrôle de gestion va donc être accrue tandis que les investisseurs pourront avoir un meilleur suivi des performances des entreprises.

Ainsi, le traitement comptable par les normes IAS est rigoureux et précis. En effet, les éléments des différents postes sont soumis à de nombreux critères à la fois qualitatifs et quantitatifs. L'information à fournir est donc dense. Ce cadrage beaucoup plus implacable que le référentiel français, influence l'information financière de manière notable.

Ces normes impliquent de ce fait des modifications dans le bilan et le compte de résultat. Chaque entreprise devra déterminer si les incidences des IAS sur l'information financière sont significatives et si une évolution de sa communication financière doit être envisagée.

*L'information financière sera l'un des enjeux de ce changement comptable car elle entraîne une transformation importante en termes de qualité et de quantité. Le degré de transparence élevé demandé par l'IASB, pousse les entreprises à diffuser une information financière plus détaillée et répondant mieux aux exigences des acteurs extérieurs. L'impact sur l'information financière sera l'un des aspects les plus difficiles à gérer pour les entreprises car il demandera au contrôleur de gestion et à la direction financière plus de temps et impliquera une plus grande charge de travail sur l'établissement des états financiers et sur la communication financière.*

*Maintenant que les principaux impacts ont été identifiés, nous allons étudier comment s'articule la mise en œuvre des normes IAS au sein de l'entreprise en s'appuyant sur des exemples concrets en France mais aussi en Europe.*

## **II / Mise en œuvre**

L'échéance de l'application définitive des normes IAS/IFRS arrive à grands pas et pourtant, beaucoup d'entreprises françaises concernées par ce changement n'ont mis en œuvre aucun plan d'action pour assurer le passage aux nouvelles normes.

Dans notre première partie, nous avons pu constater que ces nouvelles normes allaient réellement changer l'environnement comptable et financier des entreprises cotées, cependant peu de dirigeants pour le moment, placent l'application des normes IAS/IFRS en tête de leurs priorités.

Ces normes sont appliquées au niveau européen et nous constatons que tous les pays n'en sont pas au même stade de préparation. Selon une étude effectuée par le cabinet Mazars<sup>7</sup>, la France est en retard par rapport à ses voisins européens qui sont mieux préparés et plus optimistes à la venue de ces nouvelles normes. En effet, les entreprises françaises sont sceptiques sur les avantages de l'application des normes IAS/IFRS et selon l'étude, seulement 31% des entreprises de l'hexagone concernées par ce changement, pensent que « l'adoption de ces normes internationales en 2005 est une réelle opportunité ». Ceci montre bien que pour le moment, les entreprises françaises ne sont pas très enthousiastes à l'idée de ce changement de référentiel comptable qualifié par beaucoup, de « complexe et coûteux ».

### **A. Etat des lieux des IAS en Europe**

Toutes les entreprises cotées européennes devront également se soumettre aux nouvelles normes comptables IAS/IFRS à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, mais tous les pays n'ont pas appréhendé ce changement de la même façon et de grandes différences en termes de préparation et de perception des normes sont à noter.

#### **En Allemagne :**

De manière générale, les entreprises cotées allemandes se sentent prêtes et bien organisées pour le passage aux nouvelles normes. Elles ont anticipé les difficultés liées à ce changement de référentiel comptable et communiquent déjà très largement sur ce sujet. La seule crainte exprimée par de nombreuses entreprises est le risque d'interprétation des normes qui peut entraîner de grandes différences entre les comptes.

82% des entreprises allemandes ont décidé de mettre en place une organisation spécifique pour le passage aux nouvelles normes. Et sur ces 82%, une grande majorité (environ 77%) a mis en place cette nouvelle organisation depuis plus d'un an. Ces résultats font de l'Allemagne le pays le plus avancé sur ce thème.

#### **Au Benelux :**

Les entreprises cotées au Benelux ont également anticipé le passage aux IAS/IFRS et se sont bien organisées pour que la transition soit la plus facile possible en termes d'effets sur leurs états financiers et de l'impact provoqué sur les marchés financiers.

---

<sup>7</sup> Etude Mazars de Novembre 2003 : « Les impacts du passage aux normes IAS-IFRS sur les entreprises européennes ».

Selon une étude faite par le cabinet Mazars sur les entreprises européennes, 79% des entreprises du Benelux interrogées ont déjà essayé de comparer les nouvelles normes qu'elles vont devoir bientôt utiliser avec les normes qu'elles utilisent actuellement. Néanmoins, seulement 40% d'entre elles ont décidé de faire une simulation de leurs comptes sous la forme IAS, ce qui est supérieur à la moyenne européenne (32%).

**En Espagne :**

A l'inverse de ses voisins Nord européens, l'Espagne est un peu en retard en termes de préparation au passage des nouvelles normes. Les entreprises espagnoles ont pris conscience qu'elles auront un impact sur les marchés financiers européens et que ce changement est une réelle opportunité pour elle. Cependant, l'Espagne n'est pas prête pour que la transition se déroule dans les meilleures conditions et tente tant bien que mal de rattraper son retard.

Le changement de référentiel est perçu comme complexe et coûteux et à peine plus de 55% des entreprises cotées en Espagne considèrent que les nouvelles normes constituent une réelle opportunité pour améliorer l'organisation de leur entreprise.

Il est à noter que l'Espagne est, avec la France, au dernier rang des pays qui ont mis en place une communication externe spécifique au passage aux nouvelles normes, ce qui traduit bien le manque de transparence et d'ouverture de la part de ces entreprises.

**En Italie :**

Le passage aux nouvelles normes en Italie s'avère difficile même si les enjeux sont bien perçus par les entreprises italiennes. Les impacts sur les marchés financiers sont bien compris et pris en compte par les acteurs de ce changement mais la préparation préliminaire et l'anticipation ne suivent pas.

Les entreprises italiennes sont tout de même optimistes puisque 95% d'entre elles estiment que la mise en place des normes IAS/IFRS va dynamiser la compétitivité des entreprises en Europe et leur croissance. L'Italie s'est donc lancée vers cette transition un peu en retard par rapport à ses voisins, mais les entreprises restent confiantes et attendent de voir quels seront les résultats de ce passage aux nouvelles normes.

**En Grande-Bretagne :**

Les entreprises anglaises cotées ont une vision différente de toutes les autres. Elles préfèrent attendre et voir ensuite ce que peuvent leur apporter les nouvelles normes. Pour le moment, elles sont principalement préoccupées par le coût du passage aux nouvelles normes et laissent plus ou moins de côté la nécessaire réorganisation des entreprises pour l'instant.

Les Anglais montrent un certain scepticisme puisque seules 31% des entreprises cotées considèrent cette transformation comme une réelle opportunité pour améliorer leur organisation (contre 86% en Allemagne et 80% en Italie). Les entreprises britanniques se focalisent surtout sur le coût et négligent les aspects préparation et communication. Ceci est peut-être dû au fait que les entreprises britanniques utilisent déjà beaucoup les référentiels US GAAP et estiment que leurs normes sont déjà très proches des normes IAS/IFRS donc peu concernées par cette phase de transition difficile rencontrée par les autres pays européens.



**En France :**

Les entreprises françaises ne sont pas encore bien préparées au passage aux normes IAS qui s'effectuera au 1<sup>er</sup> janvier 2005. Il semble qu'elles n'aient encore franchi le pas entre théorie et pratique et leur pessimisme vis-à-vis des avantages de ces normes les opposent à leurs voisins européens.

La France fait preuve comme l'Angleterre d'un certain scepticisme et seules 31% des entreprises cotées pensent qu'il y a une réelle opportunité dans le fait d'adopter les normes IAS. Très peu d'entreprises ont essayé d'évaluer les effets de ce changement et seulement 21% des entreprises interrogées ont pris l'initiative de faire une simulation de leurs comptes en normes IAS/IFRS. Beaucoup d'entreprises semblent pessimistes sur les avantages de l'application de ces normes et ne font pas preuve de coopération sur ce thème car seulement 6,5% ont mis en place un dispositif de communication externe (dirigée principalement aux actionnaires, investisseurs, analystes financiers, etc...).

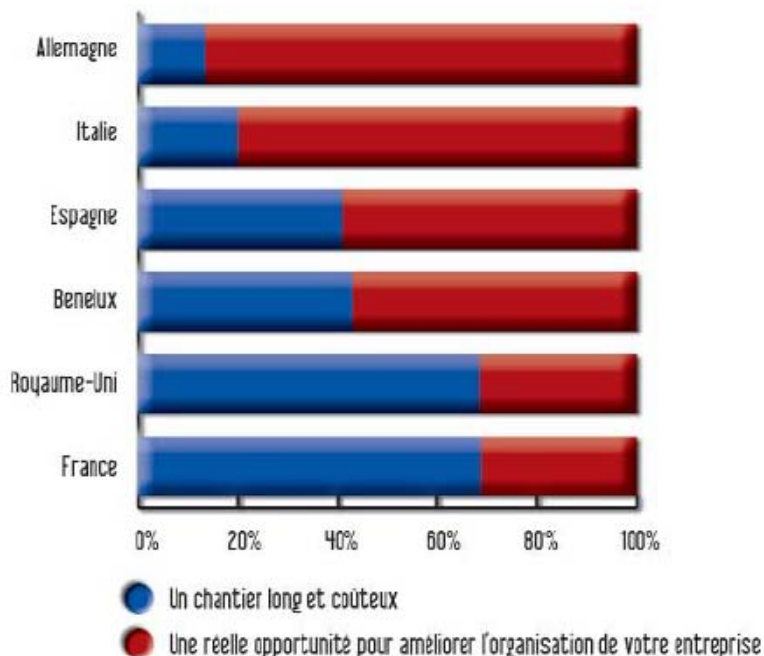
**En Suisse :**

La Suisse ne fait pas partie de L'UE mais a quand même décidé qu'elle mettra sur pied d'égalité IFRS et US GAAP. Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les sociétés cotées au segment principal de la Bourse auront le choix entre ces 2 standards. D'après un spécialiste, les banques suisses n'ont montré aucune résistance à la norme IAS 39. Si UBS et Julius Bar ont choisi les normes IFRS, le Crédit Suisse a opté pour les US GAAP. Mais dans les 2 cas, il faudra comptabiliser désormais les dérivés à leur valeur de marché.

*Nous constatons que les pays du Nord de l'Europe ont pris de l'avance par rapport à leurs homologues du sud qui accusent un retard certain, surtout en matière de préparation. La France est un peu partagée entre les deux et fait preuve d'un certain scepticisme face à l'efficacité de ces nouvelles normes qui ont pour but de permettre une meilleure comparabilité et une meilleure transparence entre les états financiers. Il n'y a pas de stratégie parfaite à employer mais il est important que chaque pays se prépare à ce passage prévu pour le 1<sup>er</sup> janvier 2005 afin que cela n'ait pas d'effets néfastes sur l'économie de l'UE.*

**« Selon vous, le chantier du passage aux IAS/IFRS est avant tout ... »**

Source : Cabinet Mazars Novembre 2003



**Commentaires :**

Nous remarquons que globalement les normes sont bien perçues par les acteurs concernés dans les différents pays européens. Néanmoins, dans certains pays comme la Grande-Bretagne ou la France, ces normes sont davantage ressenties comme génératrices de charges supplémentaires et de contraintes. En revanche, l'Allemagne et l'Italie par exemple, considèrent très nettement ce passage aux IAS/IFRS comme une réelle opportunité pour améliorer l'organisation de l'entreprise.

*Après avoir étudié la situation actuelle des principaux pays européens appliquant les nouvelles normes IAS/IFRS, nous allons nous intéresser plus particulièrement à l'exemple de trois sociétés cotées françaises qui se préparent également à appliquer les normes IAS et quels peuvent être les problèmes rencontrés.*

## **B. Cas d'entreprises**

### **1) Bigben Interactive**

Bigben Interactive est un acteur incontournable dans le domaine des jeux vidéo. Leader en France avec environ 40% du marché des accessoires pour consoles, la société dont le siège social est installé à Lesquin, près de Lille est aussi présente sur le reste de l'Europe (filiales en Belgique, en Grande Bretagne et en Allemagne) et à Hong-Kong. Bigben Interactive s'est fortement développée au cours des dernières années pour atteindre un chiffre d'affaires de 293,2 millions d'Euros en 2002.

Début 2002, avec le fort développement de la société, Bigben a décidé d'implanter un service de contrôle de gestion et pour cela a embauché un responsable du contrôleur de gestion. Depuis 1999, Bigben Interactive est cotée en bourse au Second Marché, le titre est aujourd'hui intégré au SBF 250. La société est donc concernée par le passage aux normes IAS mais n'est pas concrètement prête à effectuer ce changement de référentiel. Même si le directeur financier et le contrôleur de gestion ont connaissance de l'application des normes IAS à partir de 2005, les normes ne seront pas appliquées à temps par l'entreprise. L'entreprise espère un délai supplémentaire d'un an pour pouvoir appliquer les normes correctement.

Dans un premier temps, étant donné que Bigben a une structure relativement petite et simple, l'entreprise va appliquer des ratios pour effectuer la conversion aux IAS. La société a encore des interrogations concernant l'application des normes IAS.

Elle ne sait pas quel niveau de précision adopter. Avoir le niveau d'information le plus fin requiert un travail très important et la société n'a pas les ressources nécessaires pour cela. Bigben ne souhaite pas non plus donner trop d'informations car un niveau trop important de précision pourra nuire aux capacités de négociation avec les clients et les fournisseurs. En outre, la concurrence pourra avoir accès à des informations jugées confidentielles.

Il y a également un manque d'informations concernant les sanctions prises en cas de non respect des normes. Aucune communication n'est faite concernant les contraintes subies par les entreprises qui n'adoptent pas les normes IAS à la bonne date. Le directeur financier de Bigben et le contrôleur de gestion vont être formés aux normes IAS courant avril 2004.

#### ➤ Impact sur les systèmes d'information :

Lors de l'installation du contrôle de gestion chez Bigben, le contrôleur de gestion a décidé d'implémenter un logiciel de comptabilité analytique. Même si l'application des normes IAS n'a pas été le facteur déterminant pour la décision de l'investissement, elle a été tout de même prise en compte. Le basculement vers le nouveau logiciel de comptabilité analytique sera effectué à partir du 1er avril 2004.

➤ Impacts sur les reportings :

Etant donné la forte saisonnalité de Bigben (2/3 du chiffre d'affaires entre septembre et janvier), le contrôleur de gestion craint pour la communication des données. En effet, lors des mois de faible activité, les charges fixes ont un poids relatif beaucoup plus important et la communication des résultats par trimestre risque d'alerter inutilement les partenaires de l'entreprise. Dans ce cas, le contrôleur de gestion doute de la fiabilité de l'image de l'activité de l'entreprise.

➤ Principaux impacts pour Bigben :

• Information sectorielle :

L'IAS14 ou « Information sectorielle » concerne les entreprises à caractère diversifié ou les multinationales et a pour objectif de donner des informations qualitatives, mais aussi quantitatives sur les différentes activités et sur les zones géographiques couvertes par l'entreprise, en vue d'évaluer les risques et la rentabilité des opérations. Or Bigben est directement concerné par la norme IAS 14. En effet, il lui est nécessaire de publier ses comptes en fonction de ses activités, ce dernier exerçant quatre métiers distincts. Autour de ses deux activités historiques que sont le cadeau-prime offert par les entreprises et le jeu vidéo, Bigben a étendu horizontalement ses fonctions. A l'heure actuelle, il est grossiste, pour 40% de son activité de jeux vidéo, mais il est aussi spécialisé dans la fabrication d'accessoires et dans l'édition de jeux.

Concrètement, l'information sectorielle pour Bigben a pour objet de produire un reporting détaillé par secteur d'activité et secteur géographique (en Grande Bretagne, Allemagne et Belgique). Le secteur d'activité permettant d'analyser les risques et la rentabilité selon la nature des produits et des services, le type de clients et les réseaux de distribution, et enfin l'environnement réglementaire. Le secteur géographique permet de décliner l'analyse selon le contexte économique. Avant le passage aux normes comptables internationales IFRS, il est essentiel pour Bigben de préparer, de structurer et d'adapter son information financière, car l'IAS 14 exige de plus en plus de détails et une transparence accrue. En effet, il est fondamental d'effectuer une analyse de la valeur (coût/niveau de détail/qualité de l'information produite), de se doter d'une solution technique permettant de rapatrier et traiter efficacement les sources et les supports de reporting, d'adapter l'organisation interne des reportings (centralisée ou décentralisée), et de rapprocher les données de gestion et les données comptables; l'enjeu final étant la maîtrise de la communication financière de l'entreprise. A l'heure actuelle, Bigben s'apprête à ce changement et commence à répartir son chiffre d'affaires par activités.

• Stocks :

La société Big Ben compte environ quinze mille références produits. Il est difficilement envisageable dans un tel cas que le contrôleur de gestion réalise quinze mille tests différents.

• Immobilisations corporelles :

Les impacts sur les immobilisations corporelles sont limités chez Bigben

- Passif exigible Actif réalisable (IAS 37) :

Le contrôleur de gestion ne peut pas appliquer cette norme pour l'instant car le logiciel de facturation ne permet pas d'identifier quelles sont les créances qui concernent chacun des métiers. En effet, les clients sont les mêmes pour tous les métiers et les balances agrées sont calculées par client et non par métier.

*L'exemple de Bigben, une petite structure du Nord, montre que toutes les entreprises concernées par les nouvelles normes n'en sont pas au même stade de préparation et d'implication. Bigben avoue n'être pas prêt à 9 mois de l'échéance et ne semble pas encore très impliqué dans la mise en place d'un plan d'action concret. Les zones d'incertitude sont nombreuses en termes d'interprétation et d'application des normes, ce qui n'encourage pas l'entreprise à donner des informations par peur d'en donner trop. Les impacts causés par une prochaine application des normes sont bien identifiés et pris en compte puisque Bigben a décidé d'implémenter un logiciel de comptabilité analytique. Pourtant, la société n'envisage pas d'autres grands chantiers pour le moment et espère bientôt avoir plus de précisions sur les normes qui impacteront le plus Bigben : l'information sectorielle (IAS 14) et les stocks (IAS 2).*

## **2) Eurosport**

Eurosport<sup>8</sup> appartient au groupe TF1 qui est lui-même propriété du géant français de la construction BOUYGUES. Etant donné qu'il s'agit d'un groupe côté, Eurosport est concerné par les IAS et doit les appliquer en tant que filiale consolidée de TF1.

Eurosport a anticipé ces nouvelles normes en y travaillant depuis début 2003 (rappelons que certains groupes qui n'ont encore rien entrepris en mars 2004).

L'application de ces normes s'est effectuée en plusieurs étapes :

- lecture et étude des principales normes IFRS
- participation à des séminaires de formations sur les normes
- étude réalisée par un prestataire extérieur au niveau du Groupe TF1 pour déterminer les impacts liés au passage aux normes IFRS
- adaptation du système d'information.

Nous retrouvons donc ici un plan d'action en trois étapes avec une sensibilisation et une formation aux nouvelles normes. Ensuite, la réalisation d'un diagnostic a été effectuée afin de mettre en avant les conséquences du passage et les différents impacts. Enfin, il s'agit de remettre à plat le système d'information et de l'adapter selon les exigences des nouveaux standards. Cela devrait conduire le groupe Eurosport à être prêt pour 2005 et être en mesure de sortir pour l'année 2004 (année transitoire), des états financiers en référentiel français et IFRS.

Au sein du Groupe Eurosport, nous constatons que la Direction Financière et le service trésorerie sont au centre du projet IAS. Ce sont eux qui communiquent dessus au sein du groupe, qui en sont responsables, et travaillent en collaboration avec le service comptabilité. Ce sont donc ces personnes (y compris le contrôle de gestion) qui seront amenées à communiquer sur les nouvelles normes et à jouer le rôle d'interface.

---

<sup>8</sup> D'après l'interview de Mr Christophe REY, Trésorier chez Eurosport (Groupe TF1)

Concernant la formation, celles-ci ont été de deux types :

- formation au niveau du groupe TF1 (société mère du Groupe Eurosport)
- formation auprès d'organismes extérieurs (Francis Lefebvre, AFTE...)

Ils ont également eu recours à des consultants extérieurs qui ont réalisé une étude complète au niveau du groupe TF1 et ont mis en évidence les problématiques pour chacune des sociétés du groupe. Ces études ont permis de soulever les principaux problèmes et retraitements à réaliser au niveau du groupe Eurosport qui sont les suivants :

- retraitements liés aux IAS 32 et 39 (Instruments financiers)
- traitements différents des charges à répartir
- traitements différents des amortissements des immobilisations (changement de la durée d'amortissement sur certaines catégories d'immobilisations)
- traitement différent des provisions pour congés d'ancienneté

Au niveau du groupe Eurosport, « le problème essentiel provient de l'application de la norme IAS 39 » et cela pour différentes raisons :

- la norme IAS 39 évolue sans cesse et n'est pas encore stabilisée
- cette norme impose des changements de méthode de valorisation des instruments financiers (revalorisation marked to market aux clôtures comptables); les calculs sont souvent complexes
- cette norme impose la réalisation d'une documentation complète permettant de qualifier l'instrument financier de couverture de change.

Au niveau des impacts pratiques de ces nouvelles normes, ceux-ci rejoignent ce que nous avons développés. L'information financière subit de « profonds changements au niveau de la présentation des comptes » (comptes consolidés, annexe beaucoup plus développée, étude sectorielle – IAS 14).

L'organisation du service restera la même, les personnes en charge de la consolidation et de la comptabilité seront responsables de la production des états financiers en IFRS. Enfin, les logiciels de comptabilité, de trésorerie et de consolidation sont en train d'évoluer pour être compatibles aux normes IFRS et être opérationnels pour 2005.

*Eurosport a pris l'initiative de s'informer et de travailler sur les normes IAS 2 ans avant l'échéance de 2005 afin de mieux effectuer la transition. Avec un plan d'action cohérent, l'entreprise a pu prendre conscience des impacts de ce changement et des moyens à mettre en œuvre pour être prêt à fournir des états financiers sous la forme IFRS et référentiel français 2005. Eurosport est un bon exemple de mise en œuvre des nouvelles normes même si quelques difficultés d'interprétations des normes ont été rencontrées en particulier avec la norme IAS 39<sup>9</sup>.*

---

<sup>9</sup> IAS 39 : Instruments financiers

### **3) EDF**

EDF a décidé au nom de lisibilité, comparabilité et transparence de publier ses résultats du 2<sup>ème</sup> semestre 2003 en format IAS. Cet enjeu est stratégique pour l'entreprise car son changement de statut est imminent et fait partie des dossiers brûlants du gouvernement. La publication des états financiers du groupe permettrait une meilleure comparabilité avec les entreprises concurrentes.

Cela a donné l'occasion à EDF de réaliser un grand nettoyage avec le passage de nombreuses provisions, dépréciations et amortissements. D'ailleurs, EDF reconnaît qu'après retraitement rétroactif de ses comptes, le résultat de 2002 s'établirait à 231 millions d'euros et non pas 481 millions, soit une chute de 71% par rapport à 2001.

Avec les normes IAS, EDF va changer le mode d'amortissement des centrales nucléaires qui se fait actuellement de façon dégressive. Il est prévu que celui-ci soit linéaire sur une durée de 30 à 40 ans. Cette durée a été évaluée selon son expérience d'exploitation des centrales et sur les pratiques de sociétés américaines du secteur. Ces modifications vont bien entendu générer d'importantes reprises sur provisions pour le premier exercice retraité, avec des impacts en termes de capitaux propres et de résultat très conséquents. Les premiers devraient donc croître de 5,4 milliards d'euros (à 19,6 milliards d'euros), et le résultat exceptionnel lié à cette reprise est évalué à 1,8 milliards pour le premier semestre 2003.

Notons toutefois que cette embellie des comptes est à relativiser car la question des engagements de retraites n'a toujours pas été tranchée. L'entreprise est encore en négociation sur son changement de statut et la part de ses engagements qui restera à la charge de l'entreprise, n'est pas encore définie. Il s'agit là d'une véritable « usine à gaz » car aucun investisseur ne se positionnera sur une entreprise endettée à outrance.

Cet exemple d'EDF est intéressant car il donne une vision concrète des modifications et impacts possibles des normes en termes d'états financiers. Les reprises sur provisions passées dans les résultats semestriels ont entraîné une volatilité importante des capitaux propres et du résultat net.

La communication financière aura donc pour mission d'expliquer et d'être adaptée en fonction de ces effets. Les analystes et les investisseurs devront être en mesure de comprendre l'origine de ces fortes variations. Le contrôleur de gestion devra adapter son reporting et son système d'information.

Aussi, si la durée d'amortissement des centrales a été établie à 30-40 ans, la norme IAS 16<sup>10</sup> prévoit un réexamen périodique de cette durée d'utilité. Cela ne pourra se faire qu'en collaboration avec les différents ingénieurs opérationnels. Le contrôleur de gestion devra donc comme nous l'avons dit précédemment, faire participer les opérationnels et opérer une sorte de transfert de compétences.

---

<sup>10</sup> IAS 16 : Immobilisations corporelles

## *Les impacts des normes IAS sur le contrôle de gestion.*

*L'exemple d'un grand groupe comme EDF qui a décidé d'appliquer les normes IAS, est révélateur des enjeux de ces normes. Avec un changement de statut prévu pour bientôt, EDF fait preuve d'initiative et de prévoyance en se préparant au passage aux IAS. Néanmoins, l'entreprise n'est qu'à l'étape de préparation et rien n'est encore fait. Les conséquences de cette application des IAS sur son futur sont encore difficiles à connaître mais on peut déjà avoir une vision concrète des modifications que cela peut avoir sur le résultat d'un groupe comme EDF.*

*Nous avons constaté que toutes les entreprises ne réagissent pas de la même manière à la venue des normes IAS et que leur degré de préparation varie beaucoup selon leur taille mais aussi leur secteur d'activités. Néanmoins, dans toutes les entreprises concernées, nous retrouvons un problème certain d'interprétation des normes qui peut être un frein pour bon nombre d'entreprises.*



### **III / Problèmes rencontrés**

La majorité des entreprises concernées par l'application prochaine des normes IAS/IFRS ne conteste pas leurs bienfaits : plus de transparence, information financière plus fiable; mais la période de transition est difficile à mettre en œuvre et les résultats encore peu prévisibles. De plus, à cela s'ajoute un coût prévisible assez élevé pour les entreprises qui vont se lancer dans ce projet. Ce coût pourrait, pour les grandes entreprises, se chiffrer en dizaines de millions d'euros. Cela peut expliquer le pessimisme des entreprises françaises qui, face à l'ampleur de la tâche, ne perçoivent pas très bien les enjeux ni les retombées de ce projet qui leur a été imposé.

Les contrôleurs de gestion, sont exposés aux premiers rangs de ces difficultés avec des difficultés certaines.

- Les normes IAS sont un chantier énorme à mettre en œuvre et une mobilisation de tous les acteurs de l'entreprise est nécessaire autour d'un projet d'implantation des normes.
- Les normes sont nouvelles et des difficultés d'interprétation se font sentir. Il est nécessaire de faire des comparaisons entre les entreprises pour établir une sorte de jurisprudence, ce qui est contraire à l'esprit des normes françaises.
- Un effort de formation et de sensibilisation de tous les acteurs de l'entreprise est nécessaire de la part du contrôle de gestion et de la direction financière, non seulement pour que tout le monde saisisse les enjeux de ces nouvelles normes, mais aussi sache quel est le rôle de chacun, à son propre niveau dans cette application.
- Enfin, un effort est à fournir dans l'adaptation des systèmes d'informations qui existent dans l'entreprise.

## **A. Mise en place des nouvelles normes**

Les normes IAS vont concerner de nombreuses fonctions de l'entreprise. C'est pourquoi ce changement comptable est un « projet d'entreprise ». Inévitablement, différents niveaux vont être touchés par ces modifications progressivement et par enchaînement. Tous les acteurs de l'entreprise doivent être parties prenantes du projet, et il est impératif que le bon établissement des normes soit un objectif annuel global.

Il semble nécessaire d'établir un plan d'action quant à la mise en œuvre de ces normes. Les financiers seront vraisemblablement les premiers intéressés, pour cela, ils devront être formés aux normes IAS de manière précise et détaillée. Ceux-ci seront alors chargés de faire descendre l'information auprès des opérationnels.

Les comptables et les contrôleurs de gestion devront établir un réel plan de communication avec les opérationnels sur les points qui les concernent en particulier, afin que chacun d'eux intègre leur rôle dans l'application des nouvelles normes.

Ainsi, les contrôleurs de gestion acquièrent avec ce nouveau système comptable une réelle responsabilité de pédagogie et de communication avec les différents départements de l'entreprise.

Le problème qui arrive en première position est la mise en œuvre de ces nouvelles normes. Nous avons effectivement vu que le changement était assez lourd et que les instances officielles préconisent un certain temps pour opérer le passage. Ainsi, certaines sociétés travaillent sur le projet depuis 2002 ou 2003 (Renault, Groupe TF1, Petit Bateau) alors que d'autres n'ont pas encore commencées ou commencent seulement (Lagardère, Air Liquide).

Il est d'ailleurs conseillé aux entreprises de gérer le passage comme un projet d'entreprise à part entière comme nous l'avons vu précédemment, avec différentes étapes, qui peuvent être les suivantes<sup>11</sup> :

### **1- Diagnostic**

- Identification des divergences entre les anciennes et nouvelles normes
- Identification préliminaire des impacts sur les systèmes d'information, le reporting et la communication financière
- Evaluation des ressources disponibles pour mener projet

### **2- Préparation**

- Mise en place d'un plan d'action des solutions aux différents problèmes
- Recensement des données, des nouvelles informations, des évolutions possibles des normes

### **3- Conversion**

- Implantation des nouveaux outils et audit post implantation
- Mise à jour des manuels de procédures
- Formation des équipes
- Conversion et adaptation des procédures de reporting

---

<sup>11</sup> Source Boursorama, art. Où en sont les entreprises en matière de normes IFRS, Catherine Motol, le 22 mars 2004

Les phases de diagnostic et de préparation sont très importantes et les entreprises qui ont fait cette démarche se trouvent désormais dans la dernière ligne droite. Ainsi, leur travail ne nécessite plus que quelques corrections.

Plusieurs tâches sont à effectuer pour la première présentation des comptes en IFRS :

- Choisir les bonnes options

La norme 1 offre un certain nombre d'options pour la première adoption. « Cette norme (...) laisse le choix aux entreprises de retraiter ou non certaines transactions passées comme si elles avaient toujours appliquées les normes IFRS », explique Pierre Gatet, associé chez Deloitte and Touche. Ce choix sera très stratégique pour les entreprises et les conséquences pourront se chiffrer en dizaines de millions d'euros, voire plus. Une entreprise pourra par exemple choisir de retraiter à la juste valeur les regroupements d'entreprises qu'elle aurait pu comptabiliser dans le passé au coût historique.

- Paramétrer les systèmes d'information

Bon nombre d'entreprises a anticipé ce problème et a déjà travaillé dessus avec les éditeurs de logiciels qui ont développé une vaste gamme de produits dédiés.

- Former le personnel

Les projets IAS/IFRS ont été menés dans les entreprises en créant de petites équipes. Aujourd'hui, la communication est quasi-inexistante au niveau des filiales ou centres de profit par exemple.

Or, comme nous l'avons expliqué, les normes concernent non seulement les services comptables et financiers, mais également les services marketing et ressources humaines. Un effort de communication va devoir être effectué rapidement afin de décentraliser l'information.

➔ *Confère Partie II, III, C/ Formation et Sensibilisation*

- Une étude précise de normes

De nombreux groupes commencent l'étude des textes et se heurtent ou vont se heurter à certaines difficultés. Les normes font plus ou moins l'objet de commentaires qui facilitent leur application. La norme traitant de la comptabilisation des actifs incorporels (IAS 38) contraint les entreprises à activer certains coûts de développement selon des critères précis. La validation de ces derniers pourrait être freinée par un manque de compréhension des ingénieurs ou par un manque de données si l'entreprise n'a pas anticipé ce problème.

- Le recours à des solutions de transition

Pour les entreprises qui sont en retard et qui ne pourront pas être prêtes pour le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les consultants recommandent l'adoption de solutions transitoires, moins coûteuses et de se laisser un peu plus de temps pour être prêtes.

De plus, si les entreprises sont conscientes de l'échéance qui leur est imposée, personne en revanche ne connaît les conséquences du non-passage aux IFRS pour la date prévue en termes de sanction.

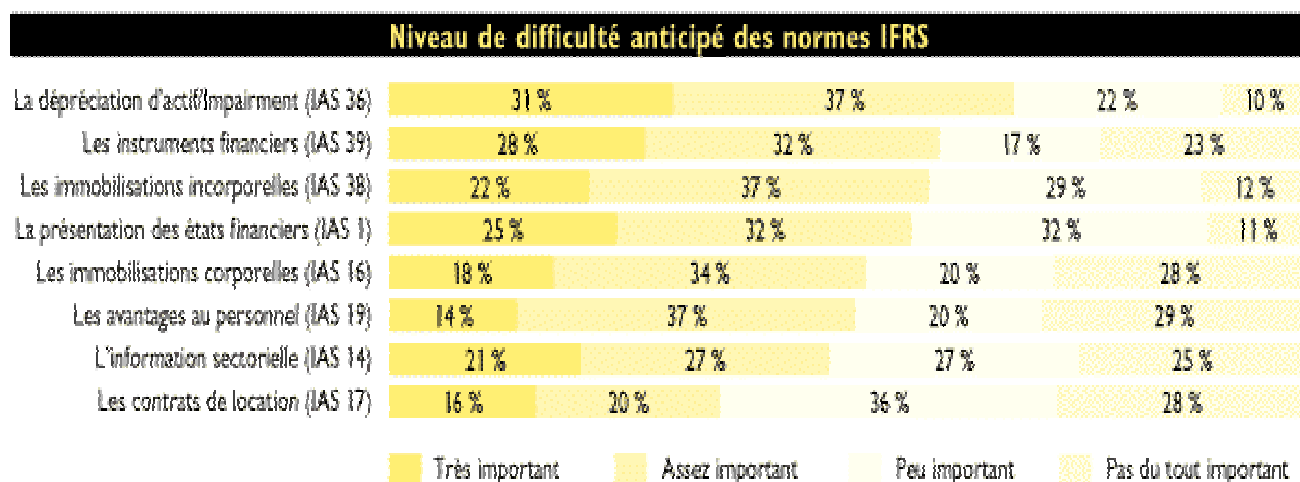
KPMG et Cartesis ont mené une enquête auprès de 71 groupes français concernant les impacts perçus à l'occasion du passage aux nouvelles normes et leur niveau de difficulté anticipé<sup>12</sup>.

Notons que cette enquête fait apparaître que les entreprises n'ont pas encore bien identifié le coût de conversion. Celui-ci, selon les ¾ des groupes interrogés pour cette étude, serait inférieur à un million d'euros. Mais il s'agit d'un montant fixé de façon assez arbitraire.

Cette étude réalisée 16 mois avant l'application officielle des nouvelles normes a mis en avant un certain retard des groupes français dans l'application des nouvelles, voire une certaine prise à la légère des tâches à effectuer.

Ces grands groupes n'avaient pas l'air de mesurer les changements : alors que l'un des enjeux stratégiques des normes est la redéfinition de la communication financière, une minorité d'entre elles seulement avait pris la peine de communiquer avec les analystes. Or, ces derniers doivent être en mesure de comprendre le mieux possible les états financiers afin de pouvoir donner l'opinion la plus fiable.

Notons également que les contrôleurs de gestion, au même titre que les Directions Financières et Directions Générales, occupent des rôles importants dans la gestion du projet IAS. Ils sont dans la plupart des cas intégrés à ces équipes de travail.



Source KPMG/Cartesis

*L'application des normes IAS est donc un réel projet d'entreprise dans la mesure où il s'agit d'un thème qui dépasse les simples services financiers. La mobilisation de chaque individu est indispensable et le contrôleur de gestion est le plus à même d'avoir un rôle central dans ce projet d'entreprise. Celui-ci est un intermédiaire entre, d'une part la direction financière, les analystes et les consultants et d'autre part, les opérationnels qui sont concernés par les normes IAS.*

<sup>12</sup> Enquête KPMG/ Cartesis Septembre 2003

## **B. Interprétation des normes**

Les normes IAS/IFRS sont issues d'un corpus de normes élaboré par l'IASB en anglais. Chaque norme donne lieu à des interprétations de la part des personnes et entreprises concernées.

Il existe une instance chargée de l'interprétation des normes qui est l'IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee qui donne des pistes pour appliquer ces normes et doit répondre aux problèmes d'interprétation. Ce comité a pris la suite du SIC (Standards Interpretation Committee) en 2001. Par ailleurs, la marge de manœuvre laissée aux entreprises reste assez large.

En clair, les entreprises n'ont pas seulement à appliquer les normes, elles doivent aussi pour cela, essayer d'en comprendre la signification afin d'en respecter les principes dans leur application. Il est difficile de croire et de faire croire aux différents acteurs concernés que dès le premier exercice établi selon les nouveaux standards, toutes les entreprises auront appliqué les normes de la même façon.

Une sorte de « jurisprudence » servant de « guide d'application » sera donc nécessaire pour aider les entreprises à bien appliquer les normes. Selon Jacques de Grieling<sup>13</sup>, cela devrait prendre « quelques années ». A partir de ce moment seulement, nous pourrions réellement parler de comparabilité des comptes des sociétés.

Toutefois, Jacques de Grieling soulève également le problème de la souplesse qui n'est pas forcément négatif. En effet, l'application de certaines normes et de certains de leurs principes comptables nécessite l'appréciation d'individus, comme l'évaluation selon le principe de juste valeur. La valeur retenue ne sera plus seulement le résultat d'une opération mathématique, une « marge d'erreur » existe donc. « L'uniformité est donc une illusion. C'est une affaire de bonne foi de la part des entreprises ».

Ainsi, nous avons vu qu'un des problèmes du responsable du contrôle de gestion de Bigben Interactive était de savoir quel niveau de précision adopter dans l'application des normes. Il lui faudra attendre plusieurs exercices avant de s'aligner sur la moyenne des autres entreprises de même taille.

*L'interprétation des normes par les directions financières et les contrôleurs de gestion n'est pas aisée du fait du caractère nouveau de ces normes. Aucune comparaison entre les entreprises n'est aujourd'hui possible. On ne peut donc pas se référer aux pratiques existantes. Il faudra donc un période de transition pour que les entreprises appliquent de façon uniforme ces normes IAS.*

---

<sup>13</sup> Jacques de Grieling est analyste financier au CDC IXIS : IAS/IFRS : Les impacts dans la prise de décision stratégique)

## **C. Formation et sensibilisation**

Les Directions Financières et les contrôleurs de gestion sont en première ligne pour l'application de ces normes. Ce sont eux qui auront le travail le plus important et nous constatons qu'avec ces nouvelles normes, un nouveau rôle de pédagogue leur incombe.

Les Directions Financières sont les destinataires des formations et autres informations concernant les IAS/IFRS. Dans les entreprises, ce sont les personnes les plus impliquées certes, mais la diffusion de l'information est primordiale. Il serait en effet inutile et surtout très coûteux de former tout le personnel administratif des entreprises. Toutes les personnes doivent être sensibilisées, mais dans une moindre mesure pour certains.

La fonction financière de l'entreprise doit donc partager l'information, la diffuser. Le contrôleur de gestion est souvent la personne qui est le plus en contact avec les opérationnels des différents services. Dans de nombreuses entreprises, il apparaît comme jouant l'interface entre la Direction Financière et les opérationnels.

Ainsi, il pourrait avoir un rôle de pédagogue dans le sens où il devra expliquer les principes des nouvelles normes aux personnes concernées. Nous avons en effet vu que les nouvelles normes devaient entraîner un besoin plus important d'informations et un transfert de responsabilités vers les opérationnels. Il est nécessaire que ces personnes aient connaissance des tenants et aboutissants des normes, et de leur expliquer pourquoi ces nouvelles normes sont apparues, à quoi elles servent et comment les appliquer.

Ce rôle de pédagogie peut également être nécessaire dans l'élaboration du reporting interne et externe. Les états financiers vont être profondément modifiés avec pour les premiers exercices quelques « surprises ». Ces changements doivent être expliqués à la fois au public averti de l'entreprise qui pourrait s'étonner de variations de résultats par exemple, mais aussi au public non averti (actionnaires, investisseurs,...)

Lors d'une interview de M. Fabrice Rémon<sup>14</sup>, Directeur du cabinet Deminor, celui-ci soulève ce problème. Il serait nécessaire selon lui que « dans [les] rapports annuel les émetteurs [de l'information financière] expliquent d'une manière pédagogique quel sera l'impact de ces nouvelles normes sur les comptes qui vont sortir et quel aurait été ce même impact sur les comptes précédents ». Les entreprises ne peuvent en effet pas présenter leurs résultats au format IAS/IFRS avec toutes les modifications que cela suppose, sans expliquer les changements aux destinataires de cette information. Ces derniers ont besoin et doivent comprendre les changements.

Par ailleurs, il serait inutile d'inonder les actionnaires de notes explicatives qui ne seraient pas lues par la plupart. Il faut rester simple et expliquer les éléments les plus significatifs.

*Le contrôleur de gestion a un rôle central dans la formation et dans la sensibilisation des personnes concernées par les normes IAS. C'est souvent lui (avec les directeurs financiers et comptables) qui assiste aux premières formations organisées par les cabinets d'expertise comptable ou les consultants. Son rôle est de transmettre son savoir aux autres intermédiaires concernés par les normes comptables.*

---

<sup>14</sup> Interview de M. Fabrice Rémon, Directeur du cabinet Deminor par le cabinet MAZARS

## **D. Problèmes liés aux normes**

Les normes qui posent le plus de problèmes pour les contrôleurs de gestion sont les normes IAS 2 (stocks), IAS 32/39 (instruments financiers), IAS 14 (information sectorielle), IAS 36 (dépréciation d'actifs) et IAS 38 (immobilisations incorporelles).

### **1) Les stocks (IAS 2)**

Que ce soit au niveau de l'organisation, de l'information financière ou des systèmes d'information, les tests de dépréciation ont de nombreux impacts sur le contrôle de gestion.

En effet, le principe d'évaluation selon la juste valeur qui nécessite de pratiquer de tels tests, est applicable entre autres, aux immobilisations et aux stocks. Cette tâche incombe au contrôleur de gestion.

Si l'évaluation des immobilisations à la juste valeur ne nécessite pas en termes d'organisation trop de travail, la norme IAS 2, qui traite de l'évaluation des stocks et de mode de calcul de la dépréciation, pose quelques problèmes.

Considérons en effet une entreprise de négoce qui stocke des articles qu'elle commercialise. Le nombre de références articles est de plusieurs milliers. L'application de cette norme devrait conduire à réaliser des tests de dépréciation différents pour chacune des références articles. La masse de travail est donc beaucoup plus importante que le fait d'utiliser le critère de délais de rotation des stocks.

De plus, pour certains produits tels que des matières premières, des biens ou des produits finis, il existe de réels marchés (céréales, hydrocarbures, véhicules,...). Il apparaît assez aisé de déterminer une valeur nette de réalisation.

Or, il y a certains produits spécifiques pour lesquels il n'existe pas de marché ou d'indicateurs précis pour déterminer cette valeur. Le contrôleur de gestion doit donc déterminer de façon arbitraire ces indicateurs. Le critère de rotation des stocks, à savoir le temps durant lequel les produits restent en stocks, est le plus significatif de la perte de valeur.

Nous pouvons donc dire que cette méthode de dépréciation requise par l'IAS 2 est dans la pratique, lourde en conséquence, pour le contrôle de gestion, et difficilement applicable. Bon nombre d'entreprises vont manquer de ressources pour réaliser ce type de test et dans certains cas, cette méthode n'apparaît pas comme la plus pertinente.

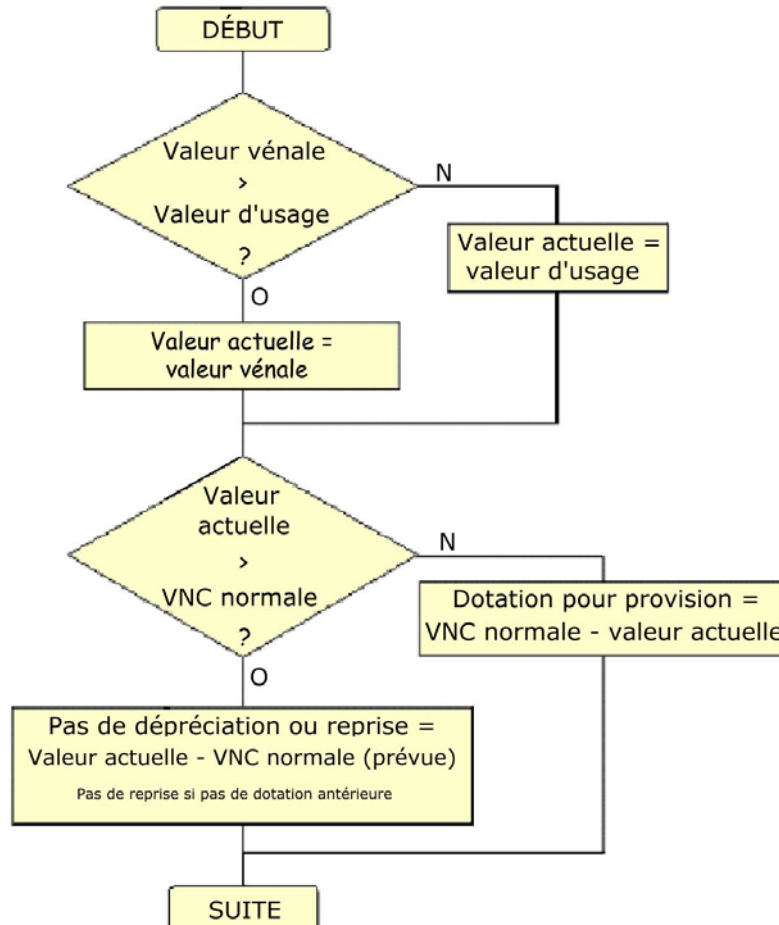
Exemple de test de dépréciation :

Exercices	Dotation normale prévue	VNC normale prévue	Amortissements		Valeur vénale clôture	Valeur d'usage clôture	Valeur actuelle clôture	Dépréciations		VNC
			Dotations	Cumuls				Dotations/Reprises	Cumuls	
2005	200	800	200	200	700	800	800	0	0	800
2006	200	600	200	400	500	540	540	60 (1)	60	540
2007	200	400	180 (2)	580	400	420	420	-40 (3)	20	400
2008	200	200	200	780	200	200	200	0	20	200
2009	200	0	200	980	0	0	0	0	20	0

- (1)  $600 - 540$   
 (2)  $540/3$   
 (3)  $540 - 400 - 180$

Le processus est repris sur le schéma suivant :

Le raisonnement effectué pour ces tests d'impairment est repris dans le schéma situé ci-dessous.





## **2) L'information sectorielle**

Comme nous avons pu le voir dans l'exemple de Bigben Interactive, la norme IAS 14 induit de nombreux changements et sa mise en œuvre s'avère difficile.

- Une obligation de transparence accrue

La norme IAS 14 va conduire les sociétés cotées de l'Union Européenne à fournir un niveau de détail accru lors de la restitution de l'information sectorielle. Désormais, elles devront définir leurs secteurs d'activités en fonction non seulement de niveaux de risque et de rentabilité propres, mais aussi de critères quantitatifs. C'est là une différence majeure avec les normes US GAAP qui s'appuient sur le reporting utilisé par la direction générale de l'entreprise.

Simple dans son concept, la norme IAS 14 est l'une des normes les plus décriées du référentiel IAS / IFRS. Cette norme implique, en effet, une plus grande transparence. Et, les dirigeants d'entreprise peuvent redouter de devoir, dès 2005, diffuser à leurs concurrents des informations stratégiques qui, aujourd'hui, ne sortent pas des murs de l'entreprise.

La norme IAS 14 représente donc un enjeu de taille car l'information sectorielle requise par la législation française est aujourd'hui très peu détaillée. L'application des normes IAS/IFRS a pour impact d'intégrer l'information sectorielle dans des états financiers au même titre que le bilan ou le compte de résultat.

- Certains groupes français sont en retard

Les groupes français n'ont, pour certains, pas encore entamé de réflexion en la matière, en particulier sur l'adéquation de leurs systèmes d'information transactionnels et de reporting avec la norme IAS 14.

Or, dans le cadre de cette norme, la définition des secteurs revêt une importance stratégique. En effet, IAS 14 mettra en évidence les niveaux de rentabilité de chacun d'entre eux et facilitera la comparaison avec des entreprises concurrentes.

De plus, la réduction des délais de clôture nécessitera d'accroître les moyens de restitution de l'information, l'ensemble des entités consolidées - filiales et "business units" - devant être capable de fournir ces informations conformément au calendrier de consolidation du groupe.

La nature des éléments d'information exigée par la norme IAS 14, notamment en ce qui concerne les flux inter-secteurs, est suffisamment complexe pour pousser les groupes à se pencher sur la production de cette information : comment fournir plus d'informations, plus fréquemment et dans des délais toujours plus courts ?

- Comment fiabiliser le processus ?

L'information sectorielle des groupes cotés en Europe devra être certifiée par leurs commissaires aux comptes et faire l'objet d'une réconciliation avec les états financiers. Il est pour cela essentiel de mesurer les impacts de l'information sectorielle sur le processus de clôture des comptes. Le simple recours aux outils de consolidation n'était pas la panacée.

L'information n'est réconciliable avec les états comptables que si elle est disponible à la source

En conséquence, les informations sectorielles devront être gérées au niveau le plus fin: c'est-à-dire que les données transactionnelles devront être saisies dans le progiciel de gestion.

- Les atouts des solutions anglo-saxonnes : l'exemple d'Oracle

Les produits de conception anglo-saxonne présentent un avantage du fait de leur conformité avec les normes US GAAP, proches des normes IAS.

Ainsi, Oracle a conçu une offre qui, dès l'origine, permettait des restitutions en US GAAP notamment par destination. Dans les produits Oracle, chaque écriture unitaire porte sur un nombre d'axes défini par l'entreprise.

Le cas idéal pour générer rapidement et de façon fiable l'information sectorielle serait, pour une société utilisant les solutions d'Oracle, de revoir le découpage analytique, et d'introduire de nouveaux axes dans la clé comptable, si ceux qui sont utilisés s'avèrent insuffisants. Cette opération n'est pas seulement technique car il faudra être en mesure de retraiter les soldes de façon à les ventiler par secteur, les normes IAS requérant un an de données historiques comparables.

En outre, investisseurs, analystes et créanciers bénéficieront à moyen terme d'outils d'analyse adaptés qui faciliteront les retraitements et les analyses comparatives.

La mise en oeuvre de l'information sectorielle représente un défi à la fois stratégique et opérationnel. C'est également une réelle opportunité en termes de rationalisation et d'harmonisation du reporting au sein des groupes cotés. Les entreprises doivent donc se préparer dès maintenant à avoir les bons outils de production de l'information pour répondre aux attentes des marchés financiers.

### **3) Les dépréciations d'actifs et les immobilisations incorporelles (IAS 36 et 38)**

Les spécialistes prédisent également beaucoup de changement avec l'application des normes IAS 36 et 38, qui concernent principalement la dépréciation du goodwill et la reconnaissance des actifs incorporels.

Avec la norme IAS 36, les entreprises vont réfléchir à deux fois avant de procéder à un rachat : « Si l'entreprise a surpayé l'acquisition, un gros montant de goodwill déprécié sera porté à son compte de résultat les années suivantes », prévoit Jean-François Lagasse, associé de PricewaterhouseCoopers Corporate Finance<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Source : presse suisse Le Temps 1er avril 2004 et Le Figaro 1er avril 2004-04-04

Quant à l'IAS 38, elle impose aux sociétés de distinguer des actifs incorporels (brevets, propriété intellectuelle) du goodwill alors qu'ils constituaient jusque-là un unique poste. « Cela mènera à une dépréciation plus rapide des actifs incorporels, qui étaient auparavant amortis avec le goodwill sur 20 ans, et cela fera apparaître un bénéfice net plus faible », relève J-F Lagasse. Il voit en revanche un point positif : « on verra mieux quelle est la part payée en actifs incorporels, et on mesurera la valeur acquise dans le prix d'achat. »

Les normes concernant les actifs figurent comme les normes les plus difficiles à adopter. La norme 36 fait notamment appel à des concepts nouveaux tels que les unités génératrices de trésorerie et le coût moyen pondéré du capital, que les contrôleurs de gestion devront maîtriser. Cette norme est d'autant plus problématique pour ces derniers qu'elle impacte beaucoup sur les systèmes d'information.

#### **4) Les instruments financiers (IAS 32/39)**

Les normes IAS/IFRS ont été établies par l'IASB qui a publié jusqu'à aujourd'hui 41 normes que les entreprises françaises devront adopter à leur activité et à leurs comptes en ce rapprochant au mieux des textes publiés par l'IASB. Mais ces normes ne font pas l'unanimité au sein de toutes les entreprises, en particulier les banques et les assurances. Ces 2 secteurs ont exprimé de vives critiques vis-à-vis des textes des normes qu'ils trouvent inapplicables en l'état et incohérents sur de nombreux points.

En effet, de nombreuses normes subissent assez souvent des changements pour tenter d'être le plus proche possible de la « réalité » mais il existe aussi le problème de l'interprétation des textes qui va diverger d'un groupe à l'autre. Selon plusieurs cabinets qui s'intéressent de près au passage des IAS/IFRS au sein des entreprises françaises, il y a un risque pour que les comptes ne soient pas établis de la même façon avant 2008. Cela montre bien l'étendue de la période d'adaptation et d'ajustement des entreprises françaises.

Les dernières critiques concernant le contenu de ces normes viennent de la part de la BCE qui conteste certains points des très controversées normes IAS 32/39. La BCE n'est pas d'accord avec un texte qui obligerait les entreprises à comptabiliser les éléments de leur bilan en fonction des fluctuations des marchés financiers, et non plus à leur valeur comptable. Les banques et les assurances, premières concernées par ce problème ont fait part de leur mécontentement et tentent donc de se préparer au passage aux normes IAS/IFRS « comme elles le peuvent. » Les banques en particulier, attendent toujours la publication définitive de 2 normes essentielles: IAS 32 et 39 relatives aux instruments financiers qui donnent lieu à d'interminables négociations avec l'IASB et qui devront être ensuite approuvées par la Commission Européenne.

Le chemin jusqu'à l'application totale des normes IAS/IFRS est donc encore long pour les entreprises françaises, surtout pour les banques et les assurances. Il reste peu de temps aux entreprises pour s'adapter à un nouveau référentiel comptable censé leur faciliter le travail mais qui pour le moment, ne leur apporte que peu de résultat concret et fiable.

Dans ce contexte, les contrôleurs de gestion expriment des difficultés à mettre en place les normes IAS car celles-ci ne sont pas encore stables. Cela pose un réel problème car l'échéance est très proche et rien ne peut être mis en place avant d'être sûr du contenu de ces normes.

### **L'IAS 39 : une norme atypique**

La publication définitive des normes IAS a eu lieu le 31 mars 2004, mais les problèmes persistent entre l'IASB, l'organisme basé à Londres et chargé de l'approbation de ces normes, et la Commission Européenne. La norme IAS 39 est toujours au centre de la polémique. Cette norme toujours très controversée prévoit un changement de taille dans la comptabilisation des instruments financiers dérivés par les banques et les assurances. Ce sont ces deux secteurs qui sont les plus concernés par le couple de normes.

Par ailleurs, le bras de fer devrait encore durer entre les professionnels concernés et l'IASB. La nouvelle version des normes publiée ne tient pas compte des différentes recommandations et remarques. Toutefois, le board a reconnu l'existence de problèmes et qu'il serait nécessaire de continuer à travailler sur cette norme. Alors que cette publication devait graver dans le marbre la version définitive de l'IAS 39, la Commission Européenne veut que les débats continuent.

Très inspirée des normes US GAAP, la norme IAS 39 impose aux sociétés « d'inscrire les dérivés au bilan à leur valeur actuelle de marché et non plus à leur coût d'acquisition, pour mieux refléter la réalité ». Jusqu'ici, ces instruments qui n'ont quasiment pas de coûts d'acquisition puisque ce sont des contrats à terme, n'apparaissent pas dans les bilans. Les pertes ou gains annuels sur ces instruments doivent désormais figurer au compte de résultat des entreprises cotées.

Cela fait déjà un an que de nombreux groupes européens comme les banques françaises Crédit Agricole et Société Générale ou les assureurs Allianz, Aviva et Axa, ont engagé une bataille contre cette norme. Leur principale revendication : la norme IAS 39 entraînerait une forte volatilité de leurs résultats.

Cependant, l'IASB a déjà trouvé un allié puisque mercredi 31 mars, le Financial Times a révélé que le groupe HSBC, n°1 en Europe, a décidé d'adopter cette norme tant controversée. Le groupe britannique étant coté aux Etats-Unis, a fait le choix pragmatique de soutenir cette norme qui favorise la convergence avec les US GAAP étant donné l'influence anglo-saxonne des normes.

Au niveau de la Direction Financière, le travail à mener sera assez conséquent. Il est assez difficile pour les personnes concernées de travailler car cette norme n'est même pas encore fixée. Les entreprises doivent donc suivre les évolutions. En termes de trésorerie, les conséquences sont assez importantes avec une grande complexité dans la méthode de calcul des instruments financiers. Le contrôle de gestion se voit également imposer la réalisation d'une documentation complète permettant de qualifier l'instrument financier de couverture de change.

Les débats suscités par la norme 39 soulèvent un autre problème. En effet, l'IASB et l'Union Européenne ont pour ambition d'harmoniser les normes entre les pays de l'union afin de pouvoir offrir aux entreprises une alternative pertinente aux US GAAP. Le succès des IFRS en tant que standard international dépend donc largement de leur adoption par le bloc des 15.

Aussi, étant donné l'incapacité à se mettre d'accord sur une norme et d'obtenir un consensus général, la légitimité des IFRS peut être remise en cause. En cas de blocage, la Commission Européenne et l'IASB auraient tout à perdre. Le temps presse cependant car la norme doit être validée au plus vite afin qu'elle puisse être appliquée en 2005.

*La façon de comptabiliser certains éléments à leur juste valeur est souvent complètement remise en question avec les normes IAS et le contrôleur de gestion doit donc faire preuve de réflexion, d'innovation et de créativité pour comptabiliser les stocks, les immobilisations et en règle générale les actifs et passifs à leur juste valeur, en fonction des informations qu'il aura pu collecter dans l'entreprise.*

## **E. L'adaptation des systèmes d'information**

Aux côtés de la chaîne opérationnelle et des processus métier, le passage à IAS impacte à la fois les systèmes de gestion et les outils de consolidation.

Les entreprises peuvent mener deux stratégies pour effectuer le passage aux normes IAS : soit elles profitent de l'occasion pour renouveler leurs anciens systèmes (cas de Bigben Interactive), soit elles décident d'adapter leurs systèmes aux normes IAS/ IFRS.

Dans ce contexte, on constate qu'un nombre important d'éditeurs mettent en avant la conformité de leur solution avec IAS comme argument commercial. Pour cela, un label a été créé par Infocert, organisme mandaté par l'Afnor, qui a publié un règlement de certification de conformité. Baptisé « Normes comptables internationales », ce certificat « NF Logiciel » recense l'ensemble des exigences requises en termes de présentation des états, d'information sectorielle, de cession d'immobilisations ou de valorisation des stocks.

Pour mener ce chantier de normalisation, il est nécessaire que la direction des systèmes d'information soit impliquée car les conséquences sur les systèmes d'information sont significatifs : il s'agit d'un plan de migration sans précédent dans le domaine comptable.

Les applications touchées par l'opération sont :

- le système de reporting financier : cet outil doit être également capable de gérer une période transitoire en publiant deux jeux de comptes - l'un selon la réglementation française, l'autre selon la directive européenne.
- les logiciels de gestion des immobilisations (68%) : il faut pouvoir appliquer la méthode des composants et suivre la juste valeur
- Les outils de consolidation
- les ERP : Afin de publier une communication financière sûre, l'ensemble des filiales des entreprises doit être impliqué dans le processus par le biais du progiciel de gestion intégré.

Ainsi, des éditeurs de progiciel de gestion intégrés, comme SAP proposent dans leur offre des modules d'adaptation aux normes internationales.

Sur son site internet, SAP explique comment procéder pour adapter ses systèmes d'information aux normes IAS : Après une période de cadrage, les équipes SAP prennent en charge la réalisation de la mise en œuvre de la solution IAS/IFRS définie. La durée du projet est fonction de l'étendue des impacts de l'application des normes dans R/3 et de leur complexité. Les experts SAP sur les différents domaines concernés sont sur site et utilisent les recommandations et conception de l'étude de cadrage pour réaliser cette mise en œuvre de la solution IAS/IFRS.

Descriptif de la prestation ou du service :

- Création et suivi du planning du projet
- Organisation des ateliers ou séances de travail pour compléter l'analyse détaillée des besoins
- Constitution des documents de conception détaillée
- Organisation des revues de projet pour valider les documents émis dans leur contenu et vis-à-vis du planning

*Les impacts des normes IAS sur le contrôle de gestion.*

- Réalisation de la documentation projet
- Réalisation des actions de paramétrage
- Coordination des tests fonctionnels et formation utilisateurs
- Assistance à la mise en production

Gains attendus :

- Adaptation du paramétrage de R/3 optimum pour respecter les contraintes des normes dans le respect de la bonne utilisation des modules, en continuité des utilisations antérieures et en conformité avec les évolutions futures
- Budget et planning maîtrisés et respectés
- Apport de l'expérience de consultants SAP experts sur R/3 et expérimentés sur la problématique IAS/IFRS et sur les solutions préconisées par SAP

*Les systèmes d'information ont un poids très important dans le passage aux normes IAS dans la mesure où ils permettent plus d'interactivité. Ils permettent de suivre la juste valeur du patrimoine de l'entreprise et de ses créances. L'entreprise doit donc fournir un effort pour que ceux ci soient optimisés lors du passage aux normes IAS.*

*Les ERP permettent de rendre les reportings compatibles avec ces nouvelles normes et d'obtenir des informations précises, sur un sujet précis, en un minimum de temps. Le contrôleur de gestion a pour objectif d'inventorier l'existant en matière de systèmes d'information et d'accompagner avec les équipes informatiques ou les consultants le changement informatique.*

## **Conclusion**

Les normes IAS vont bouleverser la communication financière des entreprises et permettre une comparabilité des comptes des entreprises à un niveau international. Ce changement n'est pas sans impact sur l'organisation interne de l'entreprise, les reportings et les systèmes d'information. L'approche « fair value » des normes IAS implique une prise en compte des informations financières tout au long des processus de l'entreprise. Les opérationnels sont donc à la base de l'information financière et le contrôleur de gestion se pose comme un intermédiaire entre ces opérationnels et les directions comptables et financières.

L'application des normes IAS est un réel projet d'entreprise qu'il est nécessaire de mener avec attention. Le contrôleur de gestion a un rôle important dans les phases de diagnostic et de préparation à la conversion aux nouvelles normes. C'est lui qui se trouve confronté aux problématiques que présentent ces normes, notamment en termes d'interprétation, de formation et d'application de ce nouveau référentiel. C'est également lui qui est responsable de l'adaptation des systèmes d'information.

Toutefois les entreprises sont, pour la plupart, en retard quant à l'application en interne de ces normes bien qu'elles aient pris conscience des enjeux et impacts qu'elles représentent. Ce retard est particulièrement dû au scepticisme des acteurs de l'entreprise quant à l'intérêt de ces normes et le volume des ressources à engager. La réticence des entreprises françaises à appliquer ces nouveaux standards peut s'expliquer par le fait que les entreprises ne sont pas familiarisées à l'esprit des normes de type anglo-saxon. En effet, le référentiel comptable français est très normé alors que le référentiel IAS est plus subjectif. Ce changement de mentalité contribue aussi à ralentir la mise en place de ce référentiel.

Nos différentes rencontres nous incitent à confirmer ces faits. En effet, les entreprises que nous avons contactées sont le plus souvent réticentes à communiquer leurs problèmes liés aux normes IAS, d'une part parce qu'elles ne sont pas prêtes, d'autre part parce que bien souvent, les informations sont stratégiques. En outre, beaucoup de contrôleurs de gestion ne sont pas sensibilisés à ce nouveau référentiel, ce qui est inquiétant étant donné la proximité des échéances.

Dans un premier temps, beaucoup d'entreprises vont avoir recours à des approximations pour convertir la comptabilité du référentiel français au référentiel IAS. Ce n'est donc qu'à la fin de la décennie que ce nouveau standard et ses bénéfices ne seront effectifs et mesurables. Ce qui va motiver de prime abord les entreprises sont les sanctions que pourront infliger les commissaires aux comptes en ne certifiant pas les comptes et la défiance des marchés vis à vis des entreprises non certifiées.

Le rôle du contrôleur de gestion est donc de transformer cette contrainte en opportunité pour une information financière de meilleure qualité au sein de l'entreprise grâce à une information comptable directement exploitable par les décideurs de l'entreprise.



## **Bibliographie**

### **Livres :**

- BOUQUIN Henri, *Le contrôle de gestion*, Edition PUF à Paris, 406 pages (Janvier 1997)
- COLETTE Christine et RICHARD Jacques, *Les systèmes comptables français et anglo-saxons, Normes IAS*, Edition DUNOD à Paris, 634 pages (Octobre 2002)
- OBERT Robert, *Pratique des normes IAS/IFRS*, Edition DUNOD à Paris 531 pages (2003)

### **Etudes :**

- *Etude Ernst & Young en partenariat avec Hyperion* de Novembre 2002 : « Préparez votre entreprise aux IFRS »
- *Etude de PricewaterhouseCoopers* de 2002 : « Les sociétés européennes sont-elles prêtes ? »
- *Etude Ernst & Young* « Conversion aux IFRS, une illustration concrète des difficultés de mise en œuvre » (2003)
- *Etude KPMG & Cartesis* de Septembre 2003 : « 2004 : l'année de tous les dangers »
- *Etude de Mazars* de Novembre 2003 : « les impacts du passage aux normes IAS-IFRS sur les entreprises européennes »
- *Etude de PricewaterhouseCoopers* de Février 2004 : « IFRS 2005 : les pratiques du passage aux IFRS, les acteurs témoignent »
- *Etude Mazars*, « IAS/IFRS : Impacts dans la prise de décision stratégique », interview de Jacques de Grieling (analyste financier CDC IXIS) (2004)
- *Etude Mazars*, « IAS/IFRS : Les impacts comptables et financiers », interview de Fabrice Rémond (Directeur du Cabinet Deminor) (2004)

### **Presse généraliste :**

- *La Tribune* : « La profession comptable organise la convergence avec les normes IAS », 31 Octobre 2002
- *Le Figaro Entreprises* : « Le big bang des nouvelles normes », 23 Juin 2003
- *Les Echos*: « Les Français plus sceptiques que leurs voisins », 6 Décembre 2003
- *Le Monde* : « Bruxelles souhaite améliorer la gouvernance des entreprises », 22 janvier 2004 par Philippe Ricard
- *Les Echos* : « Assurance : les normes IAS sont inapplicables en l'état », 28 Janvier 2004
- *Le Monde* : « La BCE critique certaines des futures normes comptables », 19 Février 2004
- *Libération* : « La Grande Lessive monétaire », 27 février 2004 par Philippe Dessertine
- *La Tribune* : « Le coût des stocks options va entrer dans la comptabilité des entreprises », 10 mars 2004 par Jean-Philippe Lacour
- *Les Echos* : « Les doutes sur IAS 39 pèsent sur la préparation des établissements bancaires aux nouvelles normes comptables », 16 Mars 2004
- *La Tribune* : « CEGID conforte ses perspectives de croissance », C.J., 29 mars 2004

- *La Tribune* : « Le bras de fer continue sur les nouvelles normes », 30 mars 2004 par Grégoire Pinson,
- *La Tribune* : « Traitement de faveur au passage aux IFRS », 31 Mars 2004
- *Le Temps* (presse suisse) : « Nouvelles normes comptables: les Quinze doivent encore convaincre des irréductibles », 1<sup>er</sup> Avril 2004
- *Le Figaro* : « Comptabilité : ferme opposition des banques aux normes IAS », 1<sup>er</sup> Avril 2004
- *Le Figaro*, « Ferme opposition des banques aux normes IAS », N.D., 1 avril 2004 : <http://www.lefigaro.fr/eco-entreprises/20040401.html>

#### **Revues spécialisées:**

- *Revue Française de Comptabilité*, n°357, Juillet Août 2003 : « Les professionnels de la finance face aux normes comptables internationales IAS/IFRS »
- *Capital*, n° 150, Mars 2004, Bruno Declairieux, Jean-Baptiste Garat, Grégoire Silly

#### **Sites Internet :**

- Groupe EDF : [www.edf.com](http://www.edf.com)
- *Sopra Groupe* : [www.sopragroup.com](http://www.sopragroup.com)
- *Magazine L'Entreprise* : [www.lentreprise.com](http://www.lentreprise.com)
- *La DFCG* : [www.dfcg.fr](http://www.dfcg.fr)
- *La Revue Française Comptable* : [www.rfcomptable.groupref.com](http://www.rfcomptable.groupref.com)
- *Bearing Point*, cabinet de conseil en management et d'intégration de solutions : [www.bearingpoint.com](http://www.bearingpoint.com)
- *SAP*, « SAP facilite la mise en conformité aux nouvelles réglementation bancaires » <http://www.sap.com/france/company/press/press.asp?pressID=1846>
- *Fédération Bancaire Française*, « L'IASB complète la norme 39 », 3 mars 2004 : <http://www.fbf.fr>
- *Boursorama*, « Où en sont les entreprises en matière de norme IFRS ? », Catherine Motol, 22 mars 2004 : [http://boursorama.com/infos/actualites/detail\\_actu\\_marche.phtml?news=1711878](http://boursorama.com/infos/actualites/detail_actu_marche.phtml?news=1711878)
- *SG Corporate and Investment Banking*, « Adoption des normes IFRS par les sociétés européennes : Enjeux et Risques », Patrick Legland et Frédérique Haftman : [www.societegenerale.com](http://www.societegenerale.com)

#### **Autres :**

- Nicolas Veron, associé fondateur ECIF « Fair Value et normes comptables, la recherche peut-elle éclairer le débat ? » (juillet 2003)
- Cours de comptabilité anglo-saxonne : présentation des normes IAS/IFRS, Mr Patrick MARISSIAUX expert comptable et commissaire aux comptes intervenant à l'ESC Lille

## **Glossaire**

**IASB** (International Accounting Standard Board)

Conseil international des normes comptables, organisme privé (nouveau nom de l'IASC)

**IASC** (International Accounting Standard Committee)

Comité international des normes comptables créée en 1970 par les organismes comptables de plusieurs pays industrialisés

**IAS** (International Accounting Standards)

Normes comptables internationales

**IFRS** (International Financial Reporting Standards)

Nouvelle dénomination des IAS

**SIC** (Standing Interpretation Committee)

Comité d'interprétation des normes IAS

**US GAAP** ( US Generally Accepted Accounting Principles)

Normes comptables US édictées par le FASB

### **Instrument de couverture**

Dérivé désigné ou autre actif ou passif financier non dérivé dont on s'attend à ce que la juste valeur ou les flux de trésorerie compensent la juste valeur ou les flux de trésorerie d'un instrument désigné.

### **Élément couvert**

Il s'agit d'un actif, un passif, un engagement ferme, une transaction future prévue ou un investissement net dans une entité étrangère qui expose l'entité à un risque de variation de juste valeur ou de variation de flux de trésorerie futurs et qui est désigné comme étant couvert.

### **Titrisation**

Processus de transformation d'actifs financiers en titres.

### **Couverture**

Stratégie utilisée pour annuler ou réduire les risques associés à un placement ou à un groupe de placements. Par exemple, si un fond achète des placements en monnaie japonaise, il peut signer un accord lui permettant de protéger ou de «couvrir» la valeur de ces placements contre toute fluctuation de l'euro par rapport au yen.

**CRC 2000-06 du 7.12.2000:** Comité de la Réglementation Comptable / Relatif aux passifs

### **Goodwill**

Traduit en français par le terme « survaleur ». C'est la différence entre la valeur globale d'un ensemble acquis et la somme des éléments qui composent cet ensemble. Le goodwill est positif, car si la différence est négative, alors on parle de « badwill » ou de « goodwill négatif » ou de « sous-valeur ».

**UGT (Unités Génératrices de Trésorerie)**

La méthode des unités génératrices de trésorerie s'applique aux cas pour lesquels, il n'est pas possible de déterminer une dépréciation d'actif sur une base individuelle.

Une UGT est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

## **Annexes**

### **Annexe 1 : Descriptif des normes**

#### **IAS 1 : Présentation des états financiers**

L'IAS 1 décrit les bases de la présentation des états financiers. Il pose le cadre général et les responsabilités pour la présentation des états, donne les lignes directrices de leur structure ainsi que leur contenu minimal.

#### **IAS 2 : stocks**

IAS 2 prescrit le traitement comptable à appliquer aux stocks du système de coût historique. Il fournit un guide de détermination du coût des stocks et de leur passage en dépenses. Les stocks doivent être évalués à leur coût minimal et à leur valeur nette réalisable.

#### **IAS 7 : Etats des flux de trésorerie**

IAS 7 requiert la présentation des informations relatives aux variations historiques du cash. Toutes les entreprises répondant aux normes IAS tenues de présenter cet état.

#### **IAS 8 : Résultats net sur la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables**

IAS 8 prescrit la classification, la divulgation et le traitement comptable de certains points de l'état des revenus afin que les entreprises présentent des rapports sur des bases cohérentes. Il spécifie la présentation des revenus des P&L des activités ordinaires et extraordinaires, ainsi que la comptabilité des erreurs fondamentales et des changements de méthodes d'estimations.

#### **IAS 10 : Evènements post clôture**

IAS 10 définit les événements post clôture, les événements d'ajustage et de non ajustage. Elle définit aussi les informations à présenter dans ces cas.

#### **IAS 11 : Contrats de construction**

IAS 11 décrit la notion de contrat de construction et les traitements comptables à appliquer aux revenus et coûts liés aux contrats de constructions.

#### **IAS 12 : Impôts sur le résultat**

IAS 12 définit les traitements comptables à appliquer aux impositions sur le résultat. Elle introduit les notions de différence temporaire, de différence temporaire imposable et de différence temporaire déductible.

#### **IAS 14 : Rapport sectoriel**

IAS 14 établit les principes d'états financiers par secteur d'activité et par répartition géographique. Elle définit les notions de secteur d'activités, de secteur géographique. Elle spécifie le format des rapports ainsi que les informations à fournir.

#### **IAS 15 : Informations reflétant des variations de prix**

Cette norme semble ne plus être nécessaire, mais la formalisation de son rejet n'a pas encore été effectuée.

Elle spécifie les informations inhérentes aux variations de prix sur les mesures des résultats des opérations et des positions financières.

#### **IAS 16 : Immobilisations corporelles**

L'IAS 16 prescrit les traitements comptables à appliquer aux immobilisations corporelles. Elle propose un mode de détermination des montants de ces immobilisations ainsi que leurs conditions de dépréciation.

**IAS 17 : Locations**

IAS 17 prescrit les règles comptables à appliquer et les informations à fournir pour les opérations locatives.

**IAS 18 : Revenu**

IAS 18 fixe les traitements comptables à appliquer pour les revenus provenant des activités opérationnelles ordinaires telles que la vente de biens ou de services, le paiement d'intérêts, de royalties ou de dividendes.

**IAS 19 : Avantages au personnel**

IAS 19 fixe les modalités comptables et les informations relatives aux avantages au personnel.

**IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations associées**

IAS 20 prescrit le mode de comptabilisation des subventions publiques et stipule les informations associées à fournir.

**IAS 21 : Effets des variations de taux de change**

IAS 21 définit les traitements comptables inhérents aux transactions en devises étrangères et ainsi que les traductions des rapports financiers relatifs aux transactions étrangères.

**IAS 22 : Regroupement d'entreprises**

IAS 22 Définit les traitements comptables à opérer pour des regroupements d'entreprises.

**IAS 23 : Coûts d'emprunts**

IAS 23 définit les traitements comptables à appliquer aux coûts d'emprunts, y compris les différents types d'amortissements.

**IAS 24 : Informations relatives aux parties liées**

IAS 24 définit la notion de partie liée et spécifie les informations nécessaires lors des relations et transactions avec des parties liées.

**IAS 26 : Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite**

IAS 26 spécifie une méthode de mesure de portée des plans de retraite, ainsi que les informations relatives à ces plans et aux variations de ces plans.

**IAS 27 : Etats financiers consolidés**

IAS 27 spécifie les pré requis à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés pour les groupes d'entreprises sous contrôle d'une entité parente. Elle décrit de plus les traitements comptables à effectuer pour les investissements de l'entité parente.

**IAS 28 : Investissement dans les entreprises associées**

IAS 28 définit les notions d'entreprise associée, d'influence significative et de méthode d'équité. Elle spécifie les traitements comptables inhérents à un investisseur pour des investissements dans une entreprise associée.

**IAS 29 : Rapport financier relatif aux économies hyperinflationnistes**

IAS 29 définit des standards spécifiques pour les entreprises effectuant des rapports dans des devises dont l'économie est hyperinflationniste afin de donner un sens aux informations fournies.

**IAS 30 : Informations financières inhérentes aux banques et institutions financières assimilées**

IAS 30 fournit des standards de présentations et d'informations spécifiques pour les organismes bancaires et assimilés. Cette norme veut promouvoir une possibilité d'évaluation des positions et des performances.

**IAS 31 : Informations relatives aux participations dans les co-entreprises**

IAS 31 définit la notion de co-entreprise (joint venture) et prescrit les traitements comptables pour le traitement des intérêts.

**IAS 32 : Instruments financiers: Informations et Présentation**

IAS 32 fournit une classification des instruments financiers et définit la présentation et les informations à fournir pour leur comptabilité financière. Ces informations sont censées permettre une meilleure lisibilité des positions, performances et flux.

**IAS 33 : Gains par action**

Toujours dans le but d'améliorer la lecture des performances, IAS 33 définit les principes de détermination et de présentation des gains par action.

**IAS 34 : Rapports financiers intermédiaires**

IAS 34 définit le contenu minimal des rapports financiers intermédiaires ainsi que les principes de reconnaissance et de mesures utilisées dans les rapports intermédiaires. Elle définit aussi un ensemble de points laissés à la charge des organismes de régulation locaux, comme la fréquence des rapports intermédiaires, les délais et les entreprises devant les fournir.

**IAS 35 : Abandons d'activités**

IAS 35 définit les principes de reporting lors d'abandon d'activité. Ces principes sont censés permettre à l'utilisateur d'évaluer l'impact de l'abandon de ces activités sur l'évolution de l'entreprise.

**IAS 36 : Dépréciation d'actifs**

IAS 36 définit les méthodologies de calcul de dépréciation d'actif afin que les actifs ne soient pas présentés à des valeurs supérieures à celles de leur montant de recouvrement.

**IAS 37 : Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels**

IAS 37 définit les critères de reconnaissance et les bases de mesure qui s'appliquent aux provisions, passifs et actifs. Elle définit aussi la liste des informations à fournir avec les états financiers afin de permettre une bonne compréhension de leur nature, calendrier et montants.

**IAS 38 : Immobilisations incorporelles**

IAS 38 spécifie les traitements comptables à appliquer aux immobilisations incorporelles qui ne sont pas prise en compte par les autres normes. Elle définit aussi les méthodes de mesure de leur valeur intrinsèque et les informations à associer aux rapports.

**IAS 39 : Instruments financiers: Reconnaissance et mesure**

IAS 39 définit la notion d'instrument financier, en établit une classification et détermine les méthodes de mesures et informations associées.

**IAS 40 : Placements immobilier**

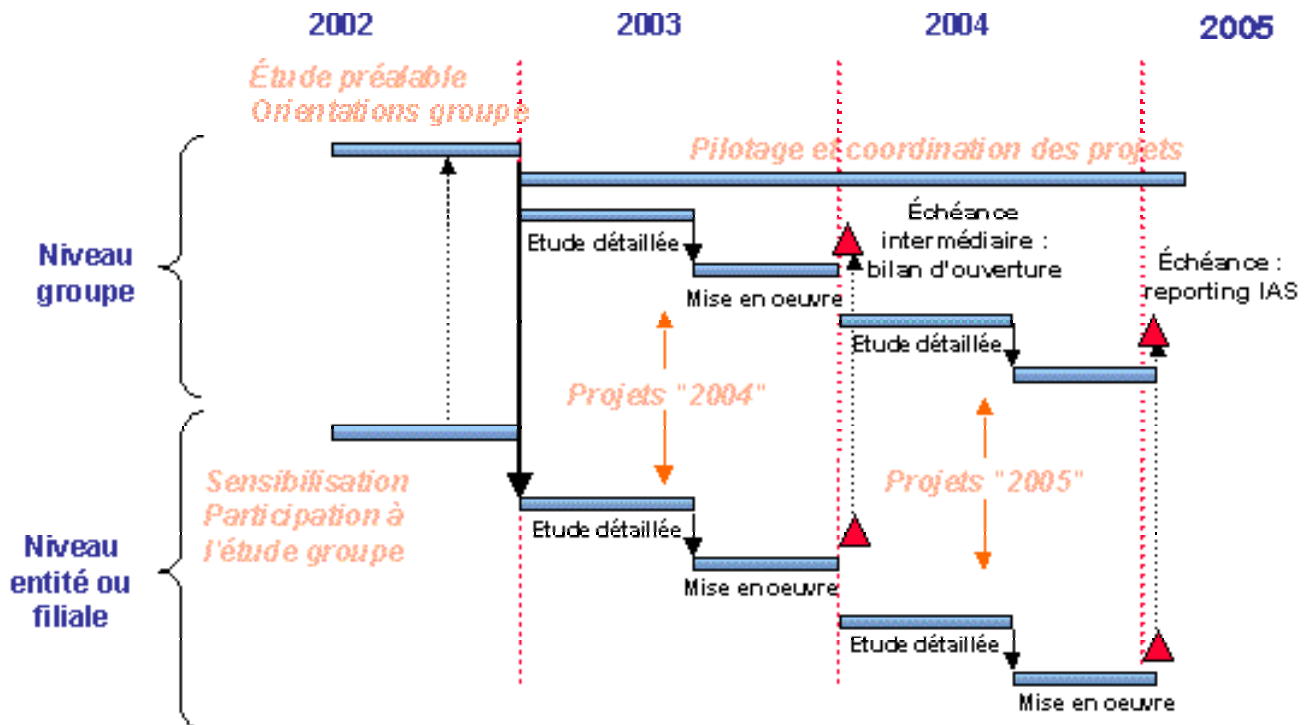
IAS 40 définit la notion placement immobilier, les méthodologies de reconnaissance et méthodes de mesure.

**IAS 41 : Agriculture**

IAS 41 définit les standards de comptabilité pour les activités agricoles.

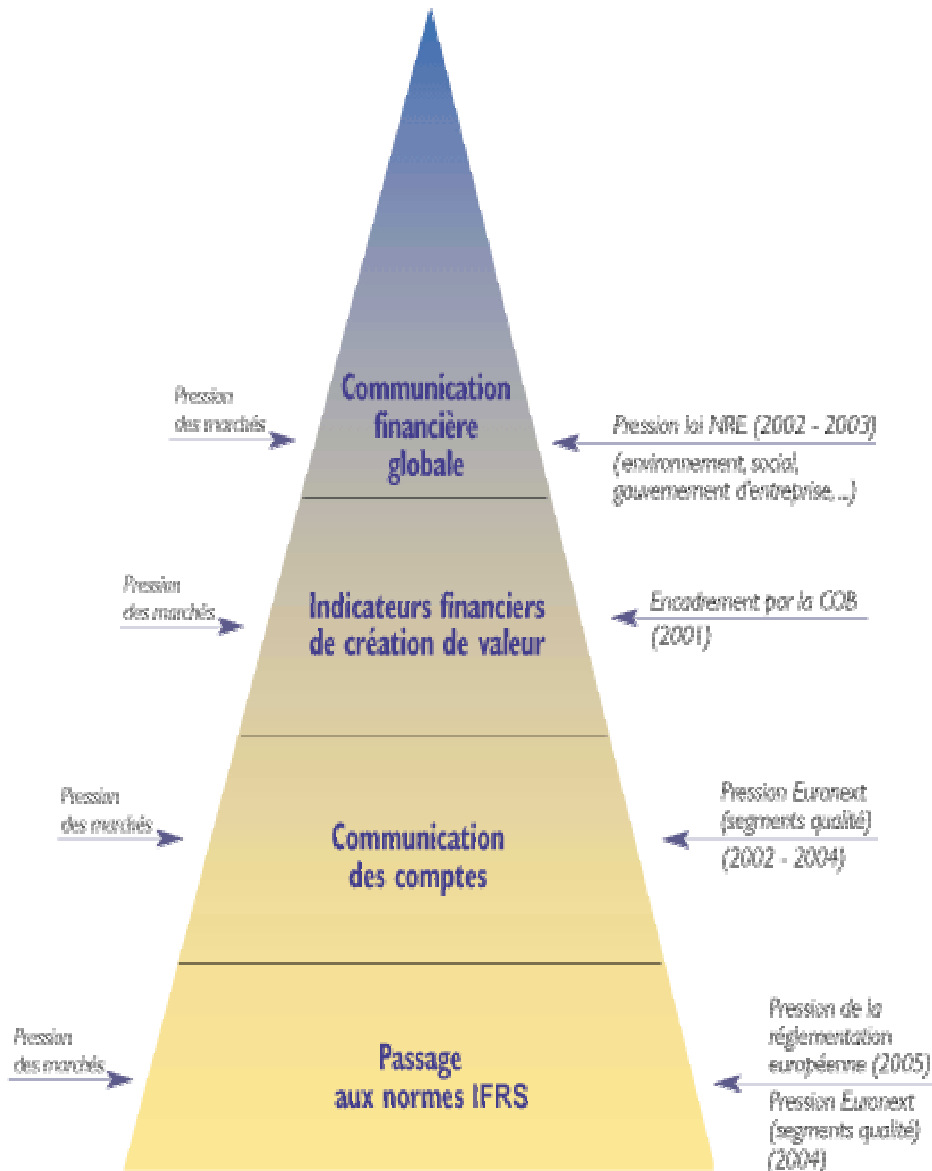
*Source INTRASYS, 9, avenue de l'Opéra, 75001 PARIS, « Notes sur les IAS ».*

## Annexe 2 : Calendrier type d'application des normes dans l'entreprise





### Annexe 3 : Les enjeux du passage aux IAS/IFRS16



Le passage aux nouvelles normes est un défi pour les entreprises parce qu'elle :

- entraîne une profonde modification des indicateurs financiers
- instaure de nouvelles relations avec les marchés financiers
- exerce une influence sur les décisions stratégiques
- est porteur d'opportunités pour optimiser la stratégie globale de communication

<sup>16</sup> Source: [www.pwcglobal.fr](http://www.pwcglobal.fr)