

I H E C
CES DE REVISION COMPTABLE
NORMES COMPTABLES

**PRESENTATION DES NORMES
COMPTABLES INTERNATIONALES
(IAS/IFRS)**

I. LE PROCESSUS D'HARMONISATION

Le processus pour harmoniser les pratiques et les référentiels comptables a connu une impulsion au cours de ces dernières années par le développement et l'intégration des marchés financiers.

De plus en plus d'entreprises à la recherche de capitaux n'hésitent pas à se faire coter sur différentes places financières internationales. Pour pouvoir y accéder, elles doivent publier des états financiers, d'une part, dans leur propre référentiel comptable et, d'autre part, dans le référentiel comptable du pays d'accueil comme c'est le cas pour les Etats-Unis.

En 2000, l'IOSCO (*International Organisation of Securities Commission*) ou l'OICV (*Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières*) a recommandé aux autorités boursières d'accepter les états financiers des sociétés cotées en normes IAS.

La mission de l'IOSCO, qui travaille en collaboration étroite avec l'IASB, est :

- d'une part, de contribuer à réduire les disparités comptables existantes entre les pays pour les sociétés cotées exclusivement (notamment entre les US GAAP et les IAS/IFRS) ; et
- d'autre part, d'accepter que les sociétés étrangères cotées sur l'une des places boursières, publient des états financiers en normes IAS/IFRS et n'aient plus besoin de retraiter les états financiers dans la comptabilité du pays où elles sont cotées comme c'est le cas aujourd'hui aux Etats-Unis avec la publication obligatoire d'un tableau de réconciliation entre les référentiels comptables.

L'utilisation d'un langage comptable unique par les sociétés cotées permet :

- d'améliorer et de comparer l'information financière ;
- d'instaurer - ou de restaurer - la confiance des investisseurs ;
- d'être reconnu internationalement pour attirer des capitaux ;
- de pouvoir être coté sur plusieurs places financières ;

- d'éviter la production de plusieurs modèles d'états financiers (en référentiels différents) dont l'interprétation de chiffres et de résultats divergents reste difficile à expliquer.

En 2002, le Parlement Européen approuve un règlement rendant obligatoire l'utilisation des normes IAS/IFRS pour les comptes consolidés des groupes faisant appel public à l'épargne sur un marché réglementé en Europe au plus tard en 2005. Il y a possibilité, d'une part, d'anticiper la date et, d'autre part, de les utiliser pour les groupes non cotés et/ou les comptes individuels si les Etats membres le permettent.

L'un des objectifs de l'IASB est de « tendre vers la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales pour des solutions de haute qualité ».

Le FASB (*Financial Accounting Standards Board*) a notamment entrepris un certain nombre de révisions pour se rapprocher des normes IAS/IFRS, et l'IASB a aussi mis en œuvre un certain nombre de révisions (notamment celles relatives aux « regroupements d'entreprises » et aux « actifs non courants disponibles à la vente et abandons d'activités ») pour se rapprocher des normes FAS.

Par rapport aux systèmes comptables des pays dont la culture comptable est plutôt basée sur la réglementation ou la loi (Europe continentale, Japon, etc.), on peut dire que les normes IAS/IFRS apportent quatre éléments nouveaux majeurs :

- La priorité donnée à la réalité économique des transactions par rapport à l'apparence juridique.
- La primauté donnée au bilan par rapport au compte de résultat. Dans la logique d'application des normes comptables internationales, on s'intéresse d'abord aux éléments d'actifs et de passifs. Ces derniers doivent être identifiés, évalués puis comptabilisés. Le compte de résultat n'est que secondaire : il est conçu comme un tableau de variation. Les charges et les produits apparaissent comme les résidus des variations des actifs et des passifs du bilan. Par ailleurs, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres sont mis en avant.
- Une présentation différente des états de synthèse par la production de cinq états financiers. Un bilan assis sur la réalité économique ; un compte de résultat orienté sur le coût de revient et qui laisse de côté de nombreux soldes intermédiaires de gestion ; un tableau de flux de trésorerie visant à communiquer sur la transparence financière ; un tableau de variation des fonds propres pour mesurer l'enrichissement des actionnaires ; des annexes (notes aux états financiers particulièrement étoffées en informations).
- Les états financiers établis en normes IAS/IFRS sont prédictifs et ils font référence systématiquement au mot « valeur ». L'objet des normes est d'apprécier pour chaque actif les avantages économiques futurs qui justifient leur valeur. Ainsi, à l'enregistrement comptable basé sur le coût historique, il faut substituer une évaluation basée sur des flux de trésorerie projetés en normes IAS/IFRS. On va - quasiment - évaluer tous les postes à la « juste valeur ».

La Fondation doit remplir plusieurs missions :

- elle désigne les membres du *Board*, de l'IFRIC et des Comités de Conseil ;
- elle contrôle les budgets, les aspects juridiques de l'organisation et les publications ;
- elle publie un rapport annuel ;
- elle supervise l'action du *Board*.

2. Le Conseil (*Board*)

Le *Board* est composé d'un président, d'un vice président et de 12 membres, soit un total de 14 personnes remplissant chacune une mission bien définie. Les membres sont recrutés selon leurs expertises techniques et/ou selon leurs connaissances des affaires et des marchés. Ils se composent de cinq auditeurs, trois préparateurs de comptes, trois utilisateurs, un universitaire et deux autres spécialistes. Ils sont nommés pour 5 ans et rémunérés par la Fondation.

Le Conseil a pour objet :

- d'assumer la préparation, l'émission et l'interprétation des normes et des exposés de travail ;
- de publier les Discussions et les Exposés Sondages ;
- de sous-traiter les travaux « techniques » ou « atypiques » et de consulter le Comité technique ;
- de vérifier les procédures : entendre le public, faire les tests sur l'application des normes dans tous les environnements comptables et effectuer les conclusions des travaux ;
- de s'occuper des publications en anglais.

Ce Conseil constitue le groupe de travail ou l'assemblée indispensable à l'établissement des normes puisqu'il va désigner et représenter l'ensemble de l'organisation sous le nom d'IASB, *International Accounting Standards Board*.

3. Le Comité de Réflexion (le SAC, *Standards Advisory Council*)

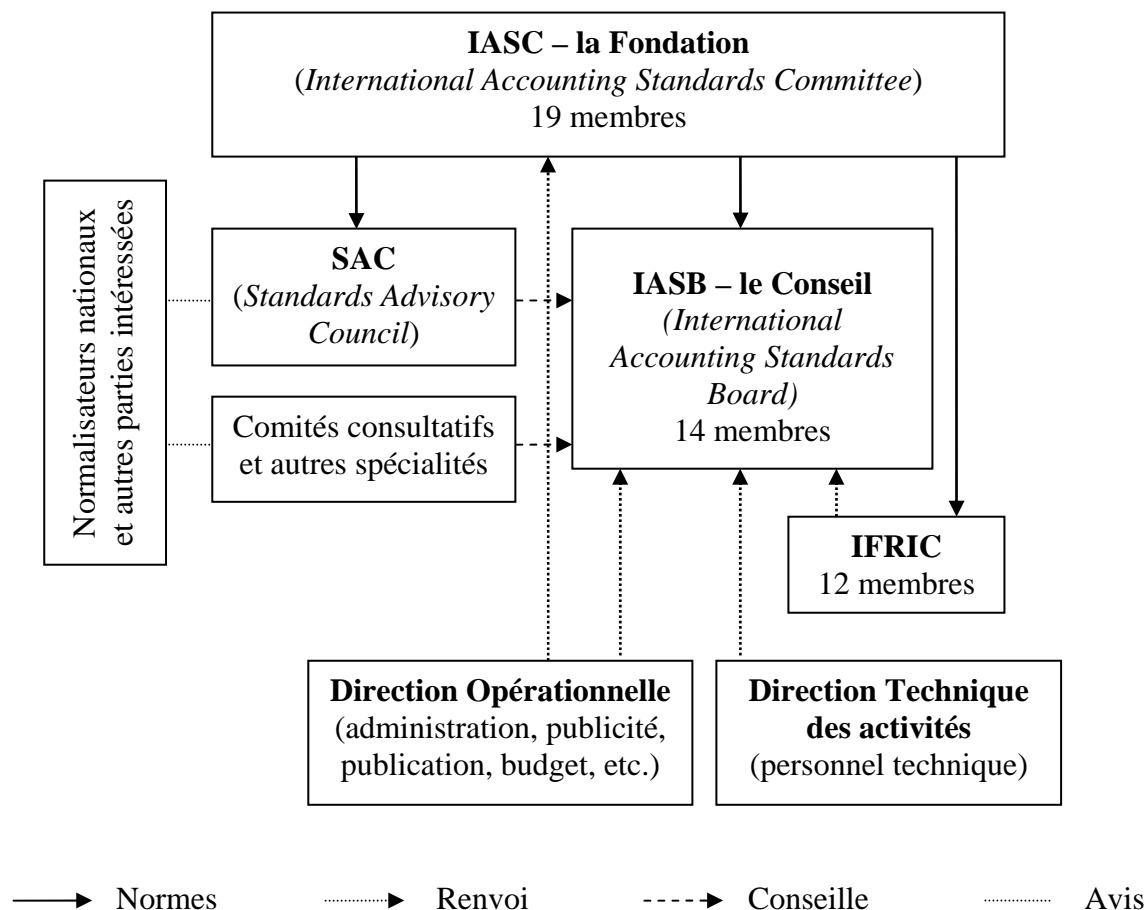
Il est composé de 45 membres d'origines diverses tant sur le plan professionnel que sur le plan géographique. Le Comité est un groupe de réflexion qui participe à la discussion et au processus de la normalisation. Son rôle est triple :

- il donne son avis sur l'établissement d'un calendrier des décisions et les travaux à mener en priorité ;
- il informe le *Board* sur les différents points de vue des régulateurs comptables nationaux et des instances financières des différents pays ;
- il informe et conseille le *Board* et les *Trustees*.

4. Le Comité Technique (l'IFRIC, *International Financial Reporting Interpretations Committee*)

Créé en décembre 2001, c'est un comité technique de travail composé de 12 membres élus pour trois ans renouvelables, qui se réunit tous les deux mois. Leur travail consiste à :

- interpréter les normes IAS/IFRS et fournir un guide de travail sur l'établissement du reporting financier ;
- assurer l'objectivité et la convergence entre les référentiels comptables internationaux et nationaux ;
- publier une note d'interprétation sur une norme en cours de discussion ;
- fournir une interprétation finale sur une norme au Conseil.



III. LE PROCESSUS D'ELABORATION DES NORMES (*Due process*)

La publication d'une norme passe par une procédure qui comporte quatre grandes étapes :

Etape 1 : l'IASB saisit les experts techniques pour avoir leurs avis sur l'étude d'un projet ;

Etape 2 : à la suite des propositions rendues par les instances techniques, le *Board* publie un Document de Discussion (*Discussion Document ou DSOP, draft statement of principles*) pour appel à commentaires ;

Etape 3 : une fois les avis, arguments et commentaires reçus, l'IASB propose un Exposé Sondage (*Exposure Draft*) sur le projet soumis qui doit être approuvé par au moins 8 voix ;

Etape 4 : après avoir tenu compte des différents avis et commentaires, l'IASB émet une norme IFRS. Lors de la publication, l'IASB fournit en annexe des renseignements complémentaires sur l'environnement de la norme et donne des explications sur l'application concrète de la norme.

Chaque membre du *Board* détient un droit de vote. La publication d'une norme IFRS, d'un Exposé Sondage ou d'une interprétation IFRIC doit être approuvée par au moins 8 des 14 membres. Les autres décisions exigent simplement la majorité des membres du Conseil présents lors d'une réunion.

Les périodes pendant lesquelles des commentaires peuvent être effectués sont de 90 jours pour les Exposés Sondages et les Documents de Discussion. Cette période est de 60 jours pour les interprétations IFRIC.

Le processus complet est d'environ 2 ans pour une norme.

IV. LES NORMES DE L'IASB

1. Le référentiel IFRS

Le référentiel IFRS comprend l'ensemble des normes et interprétation en vigueur, qu'elles aient été approuvées par l'ancien IASC (IAS) et son comité d'interprétation (SIC) ou par l'IASB dans sa nouvelle structure (IFRS). A ce jour l'IASB a publié 48 normes (IAS 1 à 41, IFRS 1 à 7), dont 8 ont été remplacées par d'autres normes (IAS 3, 4, 5, 6, 9, 13, 22, 25) et une annulée (IAS 15, qui était d'application facultative), 32 interprétations (SIC), dont 11 annulées dans le cadre de la révision en décembre 2003 de certaines normes existantes (Projet Améliorations) et 6 interprétations (IFRIC).

Les normes IAS/IFRS sont élaborées pour s'appliquer aux états financiers individuels et consolidés à vocation générale de toutes les entités à but lucratif, quel que soit leur secteur d'activité et leur forme, ainsi qu'à toute information publiée par ces entités. Mais ces normes peuvent aussi s'appliquer aux entités à but non lucratif et aux entreprises gouvernementales commerciales à chaque fois que cela est jugé approprié.

Chaque norme commence par trois rubriques : objectif, champ d'application, définitions et se termine par deux rubriques indiquant la date d'entrée en vigueur et les dispositions transitoires.

Les normes proprement dites sont imprimées en caractères gras et sont intégrées dans un texte de commentaires explicatifs écrits en caractères maigres.

Lorsque la norme prévoit plusieurs traitements possibles (options), elle distingue le traitement de référence des autres traitements autorisés. En cas d'utilisation d'un autre traitement autorisé, une information complémentaire devra être fournie (dans l'annexe des états financiers) pour permettre à l'utilisateur de faire le rapprochement entre le traitement autorisé et le traitement de référence.

Les interprétations indiquent la question posée, le consensus, la base des conclusions et la date d'entrée en vigueur.

Le référentiel est précédé d'une préface qui expose les objectifs et les procédures de fonctionnement de l'IASB et d'un cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers (*Framework*).

Le cadre n'est pas une norme et ne comporte pas de dispositions normatives. Il indique les principes généraux qui régissent la préparation des états financiers. Sa principale fonction est de situer le cadre dans lequel le normalisateur se place pour concevoir les normes ; une sorte de référentiel interne au normalisateur. Il sert notamment à l'IFRIC pour émettre des interprétations sur des questions émergentes. Le cadre est néanmoins publié car il permet aussi :

- d'aider les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales ;
- d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les normes internationales et à traiter les sujets pour lesquels il n'existe encore ni norme ni interprétation ;
- d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes internationales.

Le cadre définit les caractéristiques qualitatives (intelligibilité, pertinence, fiabilité et comparabilité) et les éléments des états financiers (actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges) ainsi que les critères de comptabilisation de ces éléments.

2. Liste des normes IAS/IFRS

IAS 1 - Présentation des états financiers

IAS 2 - Stocks

IAS 7 - Tableau des flux de trésorerie

IAS 8 - Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs

IAS 10 - Evènements postérieurs à la date de clôture

IAS 11 - Contrats de construction

IAS 14 - Information sectorielle

IAS 16 - Immobilisations corporelles

IAS 17 - Contrats de location

IAS 18 - Produits

IAS 19 - Avantages du personnel

- IAS 20 - Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
- IAS 21 - Effets des variations des cours des monnaies étrangères
- IAS 23 - Coûts d'emprunt
- IAS 24 - Information relative aux parties liées
- IAS 26 - Comptabilisation et rapports financiers des régimes de retraite
- IAS 27 - Etats financiers consolidés et individuels
- IAS 28 - Participations dans des entreprises associées
- IAS 29 - Information financière dans les économies hyper inflationnistes
- IAS 30 - Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées
- IAS 31 - Participations dans des coentreprises
- IAS 32 - Instruments financiers : présentation et informations à fournir
- IAS 33 - Résultat par action
- IAS 34 - Information financière intermédiaire
- IAS 36 - Dépréciation d'actifs
- IAS 37 - Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
- IAS 38 - Immobilisations incorporelles
- IAS 39 - Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
- IAS 40 - Immeubles de placement
- IAS 41 - Agriculture
- IFRS 1 - Première adoption de normes internationales d'information financière
- IFRS 2 - Paiement basé sur des actions
- IFRS 3 - Regroupements d'entreprises
- IFRS 4 - Contrats d'assurance
- IFRS 5 - Actifs immobilisés détenus dans un but de transaction et activités abandonnées

IFRS 6 - Exploration for and Evaluation of Mineral Resources

IFRS 7 - Financial instruments : Disclosures

3. Positionnement des normes comptables tunisiennes

Les préconisations du Cadre pour la Préparation et la Présentation des Etats Financiers de l'IASB ont été adoptées par le Conseil National de la Comptabilité en Tunisie lors de l'élaboration du Système Comptable des Entreprises. Les Normes Comptables Tunisiennes (NCT) sont largement inspirées des Normes Comptables Internationales.

Les dirigeants des entreprises sont autorisés à emprunter les dispositions des normes IAS/IFRS toutes les fois où il n'existe pas de NCT spécifiques, étant donné que les auteurs du Cadre Conceptuel de la Comptabilité Financière (CNC - Tunisie) se sont intimement inspirés du Cadre pour la Préparation et la Présentation des Etats Financiers (IASB).

En migrant d'un modèle de Plan Comptable (1968) vers un système comptable à cadre à cadre conceptuel - Système Comptables des Entreprises (1996) - la Tunisie a tenté, pour la première fois, de se rapprocher du référentiel comptable international qui fût en pleine refonte. Convient-il de rappeler que depuis leur publication, les NCT (dépassées) n'ont pas fait l'objet de mise à jour pour tenir compte des modifications multiples et parfois substantielles apportées par les IFRS. Ce constat s'ajoute au fait que les NCT (incomplètes) ne sont pas prononcées sur - ou n'ont pas traité - plusieurs questions abordées par les normes IAS/IFRS (impôts sur le résultat, contrats de location, information sectorielle, avantages du personnel, instruments financiers, résultat par action, immeubles de placement, paiements basés sur des actions, actifs non courants détenus en vue de la vente et abandons d'activités...).