

Par Eric Delesalle,
Delesalle, Dupui, Borremans,
président de la commission
de droit comptable
du conseil supérieur de l'Ordre
des experts-comptables

Passage aux normes IFRS : méthodes à mettre en place

Il ne reste que quelques mois avant l'échéance du passage aux normes IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées. La présente étude présente trois exemples qui illustrent des différences de traitement concernant les comptes consolidés entre l'application du règlement français CRC 99-02 du 29 avril 1999 (relatif aux comptes consolidés, émis par le Comité de la réglementation comptable) et du référentiel des normes comptables internationales IAS («international accounting standards»). Cette analyse détaillée des conséquences des «stratégies comptables» permet d'assurer une comparaison entre «hier» et «demain».

■ Cas de la «méthode dérogatoire» des comptes consolidés : la fin du «pooling à la française»

Cadre

Pour la réglementation française sur les comptes consolidés, il est possible (sous quatre conditions de base) d'éviter de valoriser les actifs et les passifs d'une nouvelle filiale consolidée (par intégration globale) en juste valeur, et de maintenir en conséquence les valeurs historiques. L'écart entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part des capitaux propres est alors imputé directement sur les capitaux propres. Cette méthode dérogatoire (prévue à l'article 215 du règlement CRC 99-02) s'inspire de l'ancienne technique américaine du «pooling of interests» et de la pratique française de comptabilisation de certaines fusions de sociétés en valeurs comptables historiques. Cette méthode permet de préserver le résultat futur, notamment au titre des amortissements (qui demeurent calculés sur la base de la valeur historique) et de la non-constatation de l'écart d'acquisition (qui ne fait donc l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation). En outre, des ratios financiers (de type résultat sur capitaux investis) sont mécaniquement «meilleurs» en cas d'application de cette méthode.

Selon la norme IAS 22, cette méthode doit être réservée aux cas particuliers où il n'est pas possible d'identifier un acquéreur dans l'opération de rapprochement. En outre, dans le cadre des projets en cours de discussion au sein de l'IASB, il est envisagé (sur la base de la convergence avec le dispositif normatif applicable aux Etats-Unis) de supprimer cette méthode de la mise en commun d'intérêts, afin que la méthode de l'acquisition (avec la reconnaissance des actifs et des passifs identifiés pour leur juste valeur) soit la seule méthode applicable.

Cas illustré

La société M achète 100 % du capital de la société F pour 1 000 millions d'euros le 1^{er} janvier N. (Dans l'ensemble des exemples présentés, on retient par hypothèse un taux d'impôt sur les sociétés de 40 %.)

Le dossier de l'évaluation de F fait ressortir les valeurs suivantes en millions d'euros :

- quote-part dans les capitaux propres de F à cette date : 600 M€ ;
- écart d'évaluation sur des éléments incorporels (amortissables sur 20 ans) : 100 M€ ;
- impôt différé sur cet écart d'évaluation : - 40 M€ ;
- écart d'évaluation sur des actifs amortissables sur 10 ans : 100 M€ ;
- impôt différé sur cet écart d'évaluation : - 40 M€ ;
- écart d'acquisition (amortissable sur 20 ans) : 280 M€.

On pose qu'au 31 décembre N, le résultat de l'année de la société F s'élève à 150 millions d'euros.

| L'intégration globale de F dans les comptes de M à l'impact suivant au titre de l'exercice N : | |
|--|---|
| Application de la méthode dérogatoire du § 215 du règlement français = méthode de la mise en commun d'intérêts | Application de la méthode de droit commun de l'intégration globale = mise en évidence des justes valeurs (IAS 22) |
| - A l'actif : | - A l'actif : |
| • Ensemble des actifs de A : 750 | • Ecart d'acquisition (net) : 266 |
| • Elimination des titres A détenus : - 1 000 | • Eléments incorporels (net) : 95 |
| | • Actif corporel (net) : 90 |
| | • Ensemble des actifs de A : 750 |
| | • Elimination des titres A détenus : - 1 000 |
| • total de l'intégration globale : - 250 | • total de l'intégration globales : 321 |
| - Au passif : | - Au passif : |
| • Résultat (part du groupe) : 150 | • Résultat (part du groupe) : 127 |
| • Réserves (du groupe) : - 400 | • Provision pour impôt : 74 |
| • total de l'intégration globale : - 250 | • total de l'intégration globale : 301 |

Le même groupe a donc deux images différentes.

Si on pose que les capitaux propres de M s'élèvent (avant intégration globale de la société A) à 2 500 millions d'euros, on a :

- en appliquant les règles de la norme IAS 22, un total de

capitaux propres de 2 627 millions d'euros ;
 – en appliquant la méthode dérogatoire actuellement prévue par le règlement CRC 99-02, un total de capitaux propres de 2 250 millions d'euros.

Il faut noter que, dans cet exemple, on a retenu un amortissement systématique sur 20 ans des actifs incorporels identifiés et de l'écart d'acquisition. Dans les projets en cours de discussion au niveau de l'IASB, il est envisagé de supprimer cette méthode et de la remplacer par un test de dépréciation annuel, avec la constatation d'une dépréciation en cas de perte de valeur (c'est-à-dire de valeur d'usage inférieure à la valeur comptable inscrite).

■ Cas des grosses réparations : la nouvelle analyse par composants

Cadre

Le règlement CRC 02-10 prévoit la mise en œuvre de la technique de l'amortissement par composants pour les immobilisations dont les éléments font l'objet d'une utilisation, d'une consommation, de réparations différenciées. Mais il est aussi maintenu, en tant qu'autre traitement autorisé, la technique du provisionnement (par le compte des provisions pour grosses réparations). Conformément au règlement CRC 00-06, des règles transitoires sont prévues pour les exercices 2003 et 2004, tant pour les provisions pour renouvellement que pour les provisions pour grandes révisions. Dans un avis rendu le 9 juillet 2003 (n° 2003-E), le comité d'urgence du CNC a précisé les règles applicables à défaut d'option pour une application anticipée de la technique de l'amortissement par composants.

La norme IAS 16 ne retient que la seule technique de l'amortissement par composants, et la norme IAS 37 exclut toute notion de provision pour grosses réparations.

Cas illustré

Le 1^{er} janvier N, il a été acquis un matériel industriel d'une valeur de 100 millions d'euros, dont la valeur peut être analysée en trois composants :

- élément A : devant faire l'objet d'une grande révision tous les deux ans, pour un montant de 50 millions d'euros ;
- élément B : devant faire l'objet d'un renouvellement tous les quatre ans, pour un montant de 20 millions d'euros ;
- autres éléments C : pour le solde (30 millions d'euros), dont l'utilisation économique doit s'étaler linéairement sur six ans.

La présentation comptable est la suivante pour N (en considérant que N se situe pendant la période transitoire 2003-2004 et par application de l'avis 2003-E du comité d'urgence du CNC) :

| Application de la règle française à défaut d'option pour la technique de l'amortissement par composants (période transitoire 2003-2004) | Application des normes IAS 16 et 37 |
|---|-------------------------------------|
| Dotations aux amortissements sur le matériel : | Dotation aux amortissements |
| 100/6 = 17 | |
| Dotations aux provisions pour grosses réparations | – composant A : 50/2 = 25 |
| 1 ^{re} catégorie : renouvellement B : 20/4 = 5 | – composant B : 20/4 = 5 |
| 2 ^e catégorie : révision A : 50/2 = 25 | – composant C : 30/6 = 5 |
| Charges totales 47 | Charges totales 5 |

Il convient de rappeler que, lors du remplacement des composants (ou de la mise en œuvre des grandes révisions), il y a une « mise au rebut » des actifs anciens, et inscription à l'actif des nouvelles acquisitions réalisées.

Il reste à préciser, par l'administration fiscale française, le régime fiscal applicable à la pratique de l'amortissement par composants.

Il est possible que le CRC, avant le 31 décembre 2003, opère une modification des règles transitoires prévues par le règlement CRC 02-10 aux fins de maintenir en 2003-2004 les traitements pratiqués antérieurement par les entreprises (en 2002), dans l'attente de l'application de l'ensemble du nouveau référentiel à compter de 2005.

On peut aussi noter que l'avis n° 2003-E du comité d'urgence du CNC précise explicitement que, pendant la période transitoire 2003-2004, il est possible de retenir l'amortissement par composants dans les comptes consolidés et la technique du provisionnement dans les comptes individuels (mais pas l'inverse).

■ Cas des impositions différées : la qualification étendue des différences temporelles

Cadre

Le règlement CRC 99-02 sur les comptes consolidés maintient la terminologie de « différences temporaires », mais avec une définition correspondant à la notion de « différences temporelles » prévues par la norme IAS 12. Ainsi, il y a, en principe, impôt différé sur toutes les différences entre base comptable et base fiscale des actifs et des passifs. Cependant, des exceptions particulières sont prévues par la réglementation française, entre autres :

- la non-constatation des impôts différés sur les écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels non amortis, non cessibles, séparément des entreprises acquises ;
- la possibilité de maintien dans les capitaux propres, avec l'incidence des impôts différés, des subventions d'investissement (selon la norme IAS 20, les subventions d'investissement sont présentées soit au passif en produit différé, soit à l'actif en diminution de l'actif financé ; dans le cadre de l'application de l'article 42 septies du CGI, il n'y a donc pas

source d'impôt différé dans le cadre de ce reclassement) ;

- la pratique de non-constatation des impôts différés passifs attachés aux plus-values (entrant dans le champ d'application des dispositions de l'article 210 A du Code général des impôts) attachées aux éléments non amortissables reçus des sociétés absorbées ;
- l'obligation de pratiquer un calcul actualisé, dès lors qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi.

Cas illustré

La société M opère le recensement suivant des différences temporelles/temporaires, sources d'impôt différé passif :

- au titre des différences entre résultat comptable et résultat fiscal : 80 M€ ;
- au titre d'une subvention d'investissement (qui reste à être virée au résultat comptable) entrant dans le champ d'application de l'article 42 septies du CGI : 20 M€ ;
- au titre d'une opération de fusion soumise à l'article 210 A du CGI sur des éléments amortissables : 50 M€ ;
- au titre d'une opération de fusion soumise à l'article 210 A du CGI sur des éléments non amortissables : 60 M€ ;
- au titre d'écarts d'évaluation affectés à des actifs incorporels (à la suite d'une acquisition réalisée au 1^{er} janvier N) : 100 M€ .

(On retient, par hypothèse, l'amortissement des immobilisations incorporelles sur 20 ans comme le prévoit la norme IAS 38, étant à rappeler les projets en cours d'évolution à l'IASB qui visent à remplacer cet amortissement par une analyse par test de dépréciation.)

| Le calcul des impôts différés passifs est le suivant à la clôture N : | | | |
|---|------------|--------------------------------|------------|
| Application du règlement CRC 99-02 | | Application de la norme IAS 12 | |
| Différences temporaires : | 80 | Différences temporelles : | 80 |
| Subvention d'investissement maintenue dans les capitaux propres : | 20 | Opération de fusion : | 110 |
| Opération de fusion : | 50 | Écarts d'évaluation : | |
| | | 100 - (100/20) = | 95 |
| Base totale : | 150 | Base totale : | 285 |
| Taux d'impôt | X 0,40 | Taux d'impôt | X 0,40 |
| Impôt différé passif | 60 | Impôt différé passif | 114 |
| Taux d'actualisation (par hypothèse) | X 0,90 | | |
| Dettes d'impôt différé | 54 | Dettes d'impôt différé | 114 |

La contrepartie de la constatation de la dette ainsi déterminée doit être analysée selon l'origine des différences prises en considération :

- les différences temporaires/temporelles, la contrepartie est inscrite en résultat ou en réserve selon l'année de naissance des différences ;
- la subvention d'investissement, la contrepartie est inscrite au niveau des capitaux propres ;

- l'opération de fusion, la contrepartie est inscrite au niveau de la valorisation des actifs et passifs acquis ;
- l'écart affecté sur les éléments incorporels, la contrepartie est une augmentation de l'écart d'acquisition (qui n'est pas une source d'impôt différé, ni pour le règlement CRC 99-02 ni pour la norme IAS 12) ;
- l'incidence de l'actualisation, la contrepartie est inscrite en résultat au titre de l'effet de l'exercice.

Pour s'assurer de la cohérence dans l'établissement des comptes consolidés, il est particulièrement important de s'assurer que la justification du taux d'impôt est réalisée. La «preuve de l'impôt» permet ainsi de valider le taux moyen d'imposition du groupe, que l'impôt soit ou non payé.

Conclusion

L'application des normes comptables internationales IAS-IFRS va nécessiter la réalisation d'analyses de «passage» par rapport au référentiel existant.

En astronomie, le passage est défini comme le «phénomène au cours duquel un observateur terrestre voit un corps céleste traverser le disque d'un autre corps céleste, plus gros». Pour la science comptable, le passage aux normes IAS ne va pas se résumer à une observation : il va être nécessaire d'opérer un recensement de nouvelles pratiques, de les comprendre et de les appliquer.

Le défi posé aux comptables européens en 2005 est, à ce titre, ambitieux, nouvelle preuve de la qualification de la comptabilité en tant que «science dure»...

LE THÈME DE NOTRE PROCHAIN DOSSIER

Épargne salariale :
l'éventail de produits s'élargit