

NORME IFRS-1 : UN EXEMPLE PRATIQUE

PREMIÈRE PARTIE



Eric DELESALLE

Expert-comptable,
Commissaire aux comptes
Professeur agrégé CNAM-INTEC
Président de la Commission
de droit comptable
du Conseil supérieur

L'IASB a officiellement adopté la première norme IFRS (international financial reporting statement / norme relative à l'information financière), IFRS-1, le 19 juin 2003. Elle porte sur le dispositif à mettre en œuvre lors de la première application du référentiel des normes comptables internationales. Cette norme est donc particulièrement importante, en vue de préparer l'échéance du 1^{er} janvier 2005 au titre de l'obligation d'établissement des comptes consolidés des sociétés européennes faisant appel public à l'épargne.

1^{re} partie. Résumé de la norme IFRS-1

Principe de l'analyse rétrospective

La norme IFRS-1 donne les règles particulières à suivre pour l'établissement des premiers comptes établis sur la base du référentiel des normes comptables internationales. Elle opère une distinction entre :

- la date d'adoption, qui correspond à la date de la première publication des états financiers en conformité avec le référentiel IAS-IFRS (par exemple : le 1^{er} janvier 2005) ;
- la date de transition, qui correspond à l'ouverture de l'exercice comparatif attaché aux premiers états financiers établis selon le référentiel IAS-IFRS (par exemple : le 1^{er} janvier 2004).

Le principe général est celui de l'application du référentiel en vigueur à la date de clôture de l'exercice d'adoption (par exemple : le référentiel en vigueur au 31 décembre 2005), y compris pour l'exercice de transition (par exemple : les compte comparatifs 2004 doivent être présentés selon le référentiel en vigueur au 31 décembre 2005).

Cette application doit être entendue comme rétrospective (l'impact des changements de méthodes étant à imputer sur les réserves au 1^{er} janvier 2004). Il s'agit, en effet, d'un ensemble de changements de méthodes justifié par une nouvelle "réglementation comptable".

La norme IFRS-1 a pour objet de décrire plus précisément les exceptions au retraitement rétrospectif ; elle s'applique dans tous les cas de première application (et non pas uniquement en 2005 pour les sociétés cotées), y compris au titre des informations intermédiaires (comme les comptes semestriels).

Place de la norme

La norme IFRS-1 remplace et annule l'avis du comité d'interprétation SIC n° 8 ; il faut noter que cet avis a fait l'objet d'une adoption européenne (et a été en conséquence publié au JOCE le 13 octobre 2003, comme suite au règlement de la Commission du 29 septembre 2003). Il appartient maintenant à la Commission européenne, via la procédure passant par un avis de l'ARC (Accounting Regulatory Committee) et une expertise technique de l'EFRAG, de procéder à son adoption en vue d'une publication au JOCE dans les différentes langues communautaires ; cette transcription dans le droit écrit européen reste à faire au cours de l'année 2004.

La norme IFRS-1 est accompagnée de deux documents (qui ne font pas partie de la norme, et qui ne seront donc

Résumé de l'article

Il s'agit de la première partie d'une étude présentant un exemple illustré de consolidation, visant à analyser quelques règles fixées par la norme IFRS-1 relative à la première application des normes comptables internationales. En préambule, il est rappelé les caractéristiques de base de la norme adoptée par l'IASB en juin 2002, et qui reste à être adoptée par l'Union européenne en juin 2003. Au niveau de l'exemple, il est présenté la consolidation sur la base du référentiel posé par le règlement CRC 99-02 et sur la base des normes comptables internationales sans incidence des règles particulières de la première consolidation ; celles-ci seront présentées, avec une analyse ainsi comparée, dans le prochain numéro.



pas concernés par la procédure européenne) : d'une part, les fondements des conclusions et d'autre part, un guide d'application.

Bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture à la date de transition (par exemple le bilan du 1^{er} janvier 2004 en cas d'adoption en 2005) doit être établi selon le référentiel international avec :

- l'élimination des actifs et des passifs qui ne répondent pas aux définitions et aux critères de comptabilisation des normes internationales ;
- la reconnaissance des actifs et des passifs qui répondent à ces éléments ;
- le respect des dispositions relatives à la présentation prévue par le référentiel.

La contrepartie des impacts est à imputer sur les capitaux propres. Deux types d'exceptions sont prévus : certaines sont obligatoires et d'autres optionnelles⁽¹⁾.

Exceptions obligatoires

Trois exceptions sont prévues par la norme IFRS-1 : deux sont relatives à des opérations financières particulières (et ne sont donc pas commentées dans cette étude)⁽²⁾ ; la troisième exception est relative aux estimations à retenir.

Ainsi, la norme IFRS-1 prévoit que ne doit pas être pris en considération (sauf dans le cas spécifique d'une correction d'erreur) le "bénéfice du recul" : il

convient de maintenir les évaluations précédentes sans changement de montants.

Par exemple, à la clôture de l'exercice 2003, il a été estimé un montant de charges à payer pour 1 000 € au titre de l'établissement des comptes dans le cadre de l'application du référentiel national. Début 2006, cette entreprise retient les normes comptables internationales pour l'établissement de ses comptes au 31 décembre 2005 : il faut alors reprendre le bilan du 1^{er} janvier 2004 (soit le 31 décembre 2003), c'est-à-dire l'ouverture de l'exercice de transition.

On sait qu'en 2004, la charge concernée s'est élevée à 1 200 €.

Par application de cette exception, il faut reprendre l'estimation des charges à hauteur des 1 000 € prévus pour l'établissement des comptes 2003, même si grâce au décalage de période, on aurait pu porter l'estimation au montant effectif de 1 200 €.

Exceptions facultatives

Six types d'exceptions sont formulés par la norme IFRS-1. Elles sont indépendantes les unes des autres. Seules deux d'entre elles sont commentées dans la présente étude⁽³⁾.

■ En matière de regroupements d'entreprises :

La norme IFRS-1 permet de ne pas retraiter les regroupements comptabilisés avant la date de transition (par exemple : les regroupements réalisés jusqu'au 31 décembre 2003). Il est prévu que cette date (permettant de ne pas retraiter les opérations antérieures) peut être avancée (mais pas reportée). Cette exception est cependant limitée par deux dis-

positions spécifiques à expliquer au bilan d'ouverture :

- les actifs et les passifs non reconnus par le référentiel international doivent être supprimés ;
- les actifs et les passifs qui sont reconnus par le référentiel international au titre des dispositions autres que celles sur les regroupements d'entreprises doivent être inscrits.

Cette exception se justifie par le principe de non ré-écriture de l'histoire des regroupements d'entreprises (qui n'auraient d'ailleurs peut-être pas été opérés de la sorte si les règles comptables n'avaient pas été celles en vigueur lors du regroupement).

■ En matière d'immobilisations (incorporelles ou corporelles) et d'immeubles de placement :

A la date d'ouverture de l'exercice de transition, il est possible de retenir une évaluation (avec une application possible immobilisation par immobilisation) en juste valeur des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles et des immeubles de placement. Par convention, cette juste valeur deviendra le coût historique et n'entraîne donc pas l'obligation d'une réévaluation régulière.

De plus, la norme IFRS-1 permet de maintenir une réévaluation antérieure, si les valeurs sont proches de celles qui auraient été déterminées par application du référentiel international.

Autres précisions

La norme IFRS-1 apporte des précisions particulières⁽⁴⁾ sur des cas comme le suivi des contrats de location-financement (à inscrire à l'actif et au passif de manière systématique depuis leur date d'origine), la reconnaissance des immobilisations de développement (à inscrire sous conditions à l'actif incorporel, à partir de l'exercice de transition pour les entreprises qui ne reconnaissaient pas les frais de recherche et développement en immobilisations), les informations à fournir pour expliquer le "passage" des comptes (à savoir par exemple le passage du 31 décembre 2003 au 1^{er} janvier 2004, la comparaison des informations financières établies selon le référentiel national et le référentiel international au 31 décembre 2004)...

Abstract

Some of the rules set out in IFRS 1 concerning the first application of international accounting standards are analysed in the first part of this study by presenting an illustrated example of consolidation. Prior to this, we are reminded of the fundamental features of the standard as adopted by the ASB (and the European Union) in June 2003 and those still to be adopted by the European Union in June 2004. The example in question presents consolidation according to the framework set down both by the CRC 99-02 decision and the international accounting standards themselves and does not concern the specific rules for initial consolidation which shall be presented and compared in the next edition.

1. Voir présentation plus complète dans la RFC n° 360, novembre 2003, pp. 28 et 29.

2. Il s'agit des dispositions relatives à la décomptabilisation des actifs et des passifs financiers, et à la comptabilité de couverture.

3. Il s'agit des dispositions relatives au calcul des engagements de retraite, aux écarts de conversion des sociétés filiales consolidées, aux instruments financiers hybrides et à la première application dans le cas d'une nouvelle société consolidée.

2^e partie. Un exemple pratique d'application d'IFRS-1

Les données du cas

Le cas d'application intéresse la consolidation.

La société M a acquis 90 % du capital et des droits de vote de la société A le 1^{er} janvier N pour un prix total de 1200 M€, majoré de frais d'intermédiaires (commissions) pour 100 M€.

Le dossier d'analyse de l'évolution du prix payé se présente comme suit :

Désignation		Remarque dans le cadre du règlement CRC 99-02	Remarque dans le cadre des normes IAS
Quote-part dans les capitaux propres de A au 1 ^{er} /01/N : 800 M€ x 0,90 =	720	Il s'agit des capitaux propres retraités et reclassés selon les normes du groupe M ; par exemple, les provisions réglementées ont été dûment éliminées	
Ecart d'évaluation sur des parts de marché (sur la base d'un rapport d'expert) : 200 M€ x 0,90 = <nota : il s'agit d'un actif créé par la société A>	+ 180	Il s'agit d'un actif identifié évaluable séparément ; on considère qu'il n'est pas amorti	Il ne s'agit pas d'un actif identifiable
Ecart d'évaluation sur des marques commerciales (sur la base d'un rapport d'expert) : 300 M€ x 0,90 = <nota : il s'agit d'un actif acquis à l'origine par la société A pour 10 M€ / cette valeur historique, ancienne, a été totalement amortie au titre des exercices antérieurs>	+ 270	Mêmes remarques que précédemment	Il s'agit d'un actif identifiable, mais l'incidence de l'impôt différé doit être calculée
Ecart d'évaluation sur des plus-values latentes sur des titres de placement (cotés en bourse) détenus : 100 M€ x 0,90 =	+ 90	L'incidence de l'impôt différé doit être calculée	Il ne s'agit pas d'un écart d'évaluation car ces titres cotés doivent être évalués en juste valeur (il convient donc d'opérer un retraitement des comptes de A)
Ecart d'évaluation sur une provision pour grosses réparations d'un matériel industriel spécifique (non comptabilisée dans les comptes individuels) : <150> M€ x 0,90 = <nota : le matériel industriel est amorti au taux de 15 % l'an ; il a une valeur nette comptable de 280 M€ lors de l'acquisition>	- 135	L'incidence de l'impôt différé doit être calculée	Il ne s'agit pas d'un écart identifiable ; on considère qu'un amortissement par composant complémentaire doit être calculé (en tant que retraitement) à hauteur de 60 M€

On pose qu'au 31/12/N :

- la plus-value totale sur les titres de placement (qui n'ont pas été cédés au cours de l'exercice) s'élève à 160 M€ ;
- l'évaluation des grosses réparations complémentaires, égales à la dotation complémentaire à l'amortissement par composants, est de 50 M€ ;
- le résultat de l'exercice N de la société A s'élève à 250 M€ (avant incidence de ces informations).

En termes de méthodes comptables, on retient que :

- l'impôt différé est calculé au taux de 40 % à l'ouverture et à la clôture de l'exercice N ;



- dans le cadre du référentiel français, l'écart d'acquisition est amorti sur 5 ans alors que les autres immobilisations incorporelles ne sont pas amorties ;
- dans le cadre du référentiel IAS, toutes les immobilisations incorporelles (y compris le goodwill) sont amorties sur 20 ans ⁽⁴⁾.

Pour le passage aux IAS au 1^{er} janvier N+1 (date d'ouverture de l'exercice de transition), on considère, sur le rapport d'experts, que la juste valeur (au 1^{er} janvier N+1) :

- des actifs incorporels est de 350 M€
- des actifs corporels (faisant l'objet des grosses réparations) est de 70 M€.

Etablissement des comptes consolidés au 31 décembre N selon le référentiel national

Dans le cadre de l'application du règlement CRC 99-02, deux traitements sont possibles : soit la méthode de l'acquisition, soit la méthode dérogatoire (en posant que toutes les conditions fixées par l'article 215 du règlement sont remplies).

L'analyse est la suivante :

① Méthode de l'acquisition

■ Analyse des écarts

Désignation au 1 ^{er} janvier N	Calcul	Montant
Coût d'acquisition des titres	1200 + (100 x 60 %) =	1 260
Quote-part de capitaux propres	800 x 0,90 =	720
Ecart		540
Parts de marché (valeur créée)	200 x 0,90 =	+ 180
Marques commerciales (complément de valeur)	300 x 0,90 =	+ 270
Titres de placement (a)	100 x 0,90 =	+ 90
Provisions pour grosses réparations (b)	<150> x 0,90 =	- 135
Impôt différé sur (a) et (b)	50 x 0,40 x 0,90 =	+ 18
Ecarts d'évaluation		423
Quote-part revenant aux minoritaires	(200 + 300 + 100 - 150 + 20)0,1	47
Ecart d'acquisition	540 - 423	117

Suivi au 31 décembre N	Calcul	Montant
Titres de placement (a)	60 x 0,90 =	+ 54
Provisions pour grosses réparations (b)	<50> x 0,90 =	- 45
Impôt différé sur (a) et (b)	<10> x 0,40 x 0,90 =	- 4
Suivi de valeur des écarts d'évaluation		5
Quote-part revenant aux minoritaires		1
Amortissements de l'écart d'acquisition	117 x 20 % =	23

■ Résultat du groupe de l'exercice N

Objet	Montant
Réaffectation des frais d'acquisition des titres	+ 60
Suivi de valeur des écarts d'évaluation	+ 5
Amortissement de l'écart d'acquisition	- 23
Quote-part de résultat : 250 x 90 % =	+ 225
Total résultat groupe N	267

4. Cette disposition, actuellement prévue par la norme IAS 38 adoptée par la Commission européenne, devrait être remplacée par une règle de non amortissement avec un test annuel de dépréciation.

■ Intérêts des minoritaires

Objet	Montant
Quote-part dans les écarts d'évaluation	47
Suivi de valeur des écarts d'évaluation	+ 1
Quote-part dans les capitaux : $1\ 050 \times 10\ \% =$	+ 105
Total quote-part des minoritaires au 31/12/N	153

■ Incidences de la consolidation par intégration globale au 31/12/N

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	0
- élimination des titres	- 1 200	Résultat du groupe	267
Parts de marché	200	Intérêts minoritaires	153
Marques commerciales	300	Provisions grosses réparations	200
Valeurs mobilières de placement	160		
Impôt différé actif	16		
Ecart d'acquisition net	94		
Total actif	620	Total passif	620

② *Méthode dérogatoire de l'article 215 du règlement CRC 99-02*

L'écart net de 540 est imputé sur les capitaux propres.

On pose que le suivi de l'amortissement par composants n'est pas opéré.

L'impact consolidé au 31 décembre N se présente alors comme suit :

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	- 540
- élimination des titres	- 1 200	Résultat du groupe	285
Parts de marché	0	Intérêts minoritaires	105
Marques commerciales	0	Provisions grosses réparations	0
Valeurs mobilières de placement	0		
Impôt différé actif	0		
Ecart d'acquisition net	0		
Total actif	- 150	Total passif	- 150

Comptes consolidés au 31 décembre N en pro-forma

Est présenté ci-après le traitement de la consolidation du groupe M et A selon le référentiel IAS, en dehors de toute application de la norme IFRS-1 : il s'agit donc de présenter la même "image" que précédemment, mais sur la base des normes comptables internationales.

Une telle analyse n'est pas obligatoire en tant que telle selon la norme IFRS-1, qui fait l'objet d'une analyse spécifique au regard notamment des exceptions à la rétroactivité dans la deuxième partie de cette étude, à paraître dans la RFC du mois prochain.

Il faut noter que la méthode de la mise en commun d'intérêt (dite méthode dérogatoire selon le règlement CRC 99-02) n'est pas possible selon la norme IAS 22⁽⁵⁾, puisqu'il apparaît clairement que la société A est la société acquise par la société M, acquéreuse.

5. Dans le cadre de la révision de la norme IAS 22, il est même envisagé de supprimer totalement la méthode de la mise en commun d'intérêt (dite "pooling of interest" en anglais).



■ Analyse des écarts

Désignation au 1 ^{er} janvier N	Calcul	Montant
Coût d'acquisition des titres	$1200 + (100 \times 60\%) =$	1 260
Quote-part de capitaux propres ⁽⁶⁾	$(800 + 100 - 60 - 16) \times 0,90 =$	742
Ecart		518
Marques commerciales (complément de valeur)	$300 \times 0,90 =$	+ 270
Impôt différé passif	$300 \times 0,40 \times 0,90 =$	- 108
Ecarts d'évaluation		162
Quote-part revenant aux minoritaires	Pas de réévaluation	0
Ecart d'acquisition	Solde résiduel (groupe)	356

■ Suivi du résultat de la société filiale A

Résultat N	Calcul	Groupe	Mino
Titres de placement (a)	Plus-value de 60	+ 54	+ 6
Amort. par composant (b)	Complément de 50	- 45	- 5
Amort. des marques (c)	$270 / 20 =$	- 14	0
Impôt différé sur (a) et (b) et (c)	Taux de 40 %	+ 2	p.m.
Résultat calculé	Total de 250	225	25
TOTAL		222	25

■ Suivi du résultat revenant au groupe au titre de l'exercice N

Objet	Montant
Réaffectation des frais d'acquisition des titres	+ 60
Suivi de valeur des écarts d'évaluation	- 3
Amortissement de l'écart d'acquisition : $356 / 20 =$	- 18
Quote-part de résultat : $250 \times 90\% =$	+ 225
Total résultat groupe N	264

■ Suivi des intérêts revenant aux intérêts minoritaires

Objet	Montant
Quote-part dans les écarts d'évaluation	0
Quote-part au 1 ^{er} janvier N :	82
Quote-part dans le résultat : $250 \times 10\% =$	+ 25
Suivi de valeur des corrections IAS :	+ 25
Total quote-part des minoritaires au 31/12/N	132

6. Soit :

- titres de placement : + 100
- amort. par composant : - 60
- impôt différé : - 16

■ Incidences de la consolidation au 31/12/N par intégration globale

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A ⁽⁷⁾	1 074	Réserves du groupe	0
- élimination des titres	- 1 200	Résultat du groupe	264
Amortissement par composants	- 110	Intérêts minoritaires	132
Marques commerciales	256	Impôt différé passif (8)	122
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	338		
Total actif	518	Total passif	518

Eric DELESALLE

7. Montant social (800) corrigé des retraitements relatifs aux éléments suivants : valeurs mobilières de placement, amortissement par composant et impôt différé.

8. Calcul des impôts différés au bilan :

Objet	IDA	IDP
Marques commerciales		256
Amortissement / composants	110	
Valeurs mobilières de plac		160
Total	110	416
Base		306
Taux		x 0,40
Impôt différé passif		122

Bibliographie

Delesalle Eric :

- Petit Guide FID : "Les normes comptables internationales", FID Edition, 2003.
- "Cas pratiques IAS", FID Edition, 2003.

Koen Marius, Le Vourc'h Joëlle et Van Greuning Hennie : "Normes comptables internationales – guide pratique", 2^e édition, CNCC-FIDEF, 2003.

Obert Robert : "Pratique des normes IAS", Dunod, 2003, distribué chez ECM.

Ordre des experts-comptables :

- Cahier spécial de la Commission de droit comptable : n° 1, n° 2 et n° 5.
- Revue française de comptabilité : rubrique mensuelle IAS/IFRS et n° 357 et 358 portant des exemples "IAS et PME".

PricewaterhouseCoopers : "Mémento IFRS", 1^{re} édition, éd. F. Lefebvre, 2003.

Walton Peter : "La comptabilité anglo-saxonne", Repères-La découverte, 2001.

NORME IFRS-1 : UN EXEMPLE PRATIQUE

DEUXIÈME PARTIE



Eric DELESALLE

Expert-comptable,
Commissaire aux comptes
Professeur agrégé CNAM-INTEC
Président de la Commission
de droit comptable
du Conseil supérieur

La première partie de cette *Létude (RFC de janvier 2004)* a commenté les dispositions générales de la norme IFRS-1 relative à la première application des normes comptables internationales, et notamment le principe général de l'analyse rétrospective à l'ouverture de l'exercice N-1 (dit exercice de transition), et les exceptions (obligatoires et facultatives) à ce retraitement. L'exemple de la consolidation du groupe M et A est approfondi ci-après afin d'analyser techniquement certaines de ces exceptions à l'analyse rétrospective.

L'exemple présenté précédemment a permis d'analyser :

- d'une part, la consolidation établie au 31 décembre N selon le règlement CRC 99-02, en distinguant l'application de la méthode de l'acquisition (au titre du droit commun), et la méthode dérogatoire prévue à l'article 215 dudit règlement ;
- d'autre part, à titre d'information technique, la même consolidation établie selon le référentiel IAS depuis l'origine.

Est analysée ci-après la mise en œuvre des dispositions de la norme IFRS-1 en cas de première application du référentiel IAS au 1^{er} janvier N+1, considéré comme la date d'ouverture de l'exercice de transition.

I. Hypothèse où il a été appliqué la méthode de l'acquisition au 31 décembre N

■ Analyse des exceptions au retraitement rétrospectif⁽¹⁾

Objet	Application au cas
A) Interdictions de la rétrospéction <ul style="list-style-type: none"> - Décomptabilisation des actifs et des passifs - Comptabilité de couverture - Estimations non modifiées 	Non applicable Non applicable Applicable
B) Options entre rétrospéction ou non <ul style="list-style-type: none"> - Regroupement - Juste valeur des immobilisations - Provisions pour retraite (calcul) - Ecart de change - Instruments financiers composés - Cas particulier des filiales, et entreprises associées 	Possible, mais analyse nécessaire des "autres" actifs et passifs Possible Non applicable Non applicable Non applicable Non applicable

1. Voir RFC janvier 2004 p. 37.

Résumé de l'article

Il s'agit de la deuxième partie de l'exemple illustré de consolidation, visant à analyser quelques règles fixées par la norme IFRS-1. Sont notamment développées quelques exceptions au principe du retraitement rétrospectif, avec la mise en évidence des impacts liés soit en réserves (report à nouveau), soit au niveau de l'écart d'acquisition (goodwill). Un tableau synthétique compare les soldes selon les solutions retenues. Cette étude illustre la relativité de la notion de comparabilité, et souligne l'importance de l'information à mentionner dans les notes annexes pour expliquer les choix retenus et commenter les effets du passage de l'ancien référentiel aux normes comptables internationales IAS/IFRS.

Abstract

In the second part of this illustrated consolidation example, the analysis of certain rules set out in IFRS-1 is continued. Certain exceptions to the principle of reversing pre-consolidation adjustments are explained and their associated impact either on reserves (retained earnings) or goodwill are highlighted. A concise chart compares the different balances obtained in view of the method used. This study shows the relativity of the notion of comparison and underlines the importance of disclosures made in the notes to explain the choice of method used while commenting on the effects of changing over to the international accounting standards IAS/IFRS.

Solution n° 1 : Aucune exception optionnelle n'est retenue

La situation à l'ouverture de l'exercice N+1 est alors la suivante⁽²⁾ :

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 074	Réserves du groupe	267
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	- 3
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires	132
Marques commerciales	256	Impôts différés passifs	122
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	338		
Total actif	518	Total passif	518

Solution n° 2 : Il est retenu l'exception au titre de la non rétrospection sur les opérations de regroupement

Dans ce cadre :

- a) par principe : les valeurs historiques au 31/12/N sont conservées
- b) par exception à l'exception : il faut :
 - éliminer la part de marché, en contrepartie de l'écart d'acquisition ;
 - amortir les marques (durée de 20 ans) ;
 - opérer un test de dépréciation sur l'écart d'acquisition total ;
 - recalculer les impôts différés passifs ;
 - mettre en œuvre le calcul des amortissements par composants.

On a alors :

■ Calcul d'un nouvel écart d'acquisition

- valeur nette au 31/12/N ⁽³⁾ :	94
- réimputation de la quote-part "groupe" des parts de marché :	<u>180</u>
- soit total (soumis à test de dépréciation) :	274

Par hypothèse, on considère qu'il n'y a pas de moins-value au 1^{er} janvier N+1.

■ Analyse des actifs et passifs selon les règles IAS

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Amortissement des marques : 300/20	- 15	- 13	- 2
Annulation des PGR : 200 - 110	+ 90	+ 81	+ 9
Recalcul des IDP : 134 + 16	- 150	- 135	- 15
Total	- 75	- 67	- 8

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Marques commerciales		285
Amortissements par composants	110	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	110	445
Base nette d'ID passif		335
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		134

2. Voir RFC janvier 2004, p. 43.

3. Voir RFC janvier 2004, p. 41.



■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	267
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	- 67
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires ⁽⁴⁾	125
Marques commerciales	285	Impôts différés passifs	134
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	274		
Total actif	459	Total passif	459

Solution n° 3 : Il est retenu l'exception au titre de l'évaluation des immobilisations en "juste valeur"

Dans ce cadre :

a) par principe : il faut calculer les justes valeurs au 1^{er} janvier N+1, étant rappelé que cette option peut être opérée immobilisation par immobilisation

b) et les actifs identifiés au titre du précédent référentiel doivent être analysés : ainsi la part de marché doit être reclassée en écart d'acquisition, et doit faire l'objet d'un test de dépréciation (puisqu'elle provient d'une opération de rapprochement).

On a alors :

■ Nouvel écart d'acquisition

- valeur nette au 31/12/N :	94
- réimputation de la quote-part "groupe" des parts de marché :	180
- soit total (soumis à test de dépréciation) :	274

Par hypothèse, on considère qu'il n'y a pas de moins-value au 1^{er} janvier N+1.

■ Analyse des actifs et passifs en juste valeur

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Ecart sur les actifs incorporels identifiés	+ 50	+ 45	+ 5
Ecart sur le matériel industriel : (280 - 200) - 70	- 10	- 9	- 1
Recalcul des IDP : 120 + 16	- 136	- 122	- 14
Total	- 96	- 86	- 10

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Marques commerciales		350
Matériel industriel	210	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	210	510
Base nette d'ID passif		300
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		120

4. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 153
- annulation des parts de marché : - 20
- rectifications des évaluations IAS : - 8

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	267
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	- 86
Incidence sur actif corporel	- 210	Intérêts minoritaires ⁽⁵⁾	123
Marques commerciales	350	Impôt différé passif	120
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	274		
Total actif	424	Total passif	424

II. Hypothèse où il a été appliqué la méthode dérogatoire de l'article 125 au 31 décembre N

■ Analyse des exceptions au retraitement rétrospectif

Objet	Application au cas
A) Interdictions de la rétropection	
- Décomptabilisation des actifs et des passifs	Non applicable
- Comptabilité de couverture	Non applicable
- Estimations non modifiées	Applicable
B) Options entre rétropection ou non	
- Regroupement	Possible
- Juste valeur des immobilisations	Possible
- Provisions pour retraite (calcul)	Non applicable
- Ecart de change	Non applicable
- Instruments financiers composés	Non applicable
- Cas particulier des filiales, et entreprises associées	Non applicable

Solution n° 1 : Aucune exception optionnelle n'est retenue

La situation à l'ouverture de l'exercice N+1 est alors la suivante⁽⁶⁾ :

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 074	Réserves du groupe	- 255
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	519
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires	132
Marques commerciales	256	Impôts différés passifs	122
Valeurs mobilières de placement	160		
Ecart d'acquisition net	338		
Total actif	518	Total passif	518

Solution n° 2 : Il est retenu l'exception au titre de la non rétropection sur les opérations de regroupement

Dans ce cadre :

a) par principe : les valeurs historiques au 31/12/N sont conservées

5. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 153
- annulation des parts de marché : - 20
- rectifications des évaluations IAS : -10

6. Voir RFC janvier 2004, p. 43.



- b) par exception à l'exception, il faut constater :
- l'amortissement par composant de l'actif corporel ;
 - la juste valeur des titres de placement.

On a alors :

■ Analyse des actifs et passifs selon les règles IAS

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Constatation de l'amortissement par composant	- 110	- 99	- 11
Constatation de la juste valeur des valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 144	+ 16
Constatation de l'impôt différé passif	- 20	- 18	- 2
Total	30	27	3

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Amortissements par composants	110	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	110	160
Base nette d'ID passif		50
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		20

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	- 255
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	27
Amortissements par composants	- 110	Intérêts minoritaires ⁽⁷⁾	108
Valeurs mobilières de placement	160	Impôts différés passifs	20
Total actif	- 100	Total passif	- 100

Solution n° 3 : Il est retenu l'exception au titre de l'évaluation des immobilisations en "juste valeur"

Dans ce cadre :

a) par principe : il faut calculer les justes valeurs au 1^{er} janvier N+1, étant rappelé que cette option peut être opérée immobilisation par immobilisation

b) et les actifs non identifiés au titre du précédent référentiel doivent être analysés : ainsi, la marque peut être reconnue (sur la base du respect des conditions d'identification et de suivi de valeur) ; les valeurs mobilières de placement doivent être évaluées en juste valeur.

7. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 105
- rectifications des évaluations IAS : + 3

On a alors :

■ Analyse des actifs et passifs en juste valeur

Objet	Total	Imputation sur capitaux propres du groupe	Imputation sur intérêts minoritaires
Actif incorporel identifié	+ 350	+ 315	+ 35
Ecart sur le matériel industriel : 280 - 70	- 210	- 189	- 21
Plus-value sur les valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 144	+ 16
Recalcul des impôts différés passifs : dette de 120	- 120	- 108	- 12
Total	+ 180	+ 162	+ 18

■ Recalcul des impôts différés passifs

Différence temporelle	ID actif	ID passif
Marques commerciales		350
Matériel industriel	210	
Valeurs mobilières de placement		160
Total des bases	210	510
Base nette d'ID passif		300
Taux d'impôt		x 40 %
Impôts différés passifs		120

■ Présentation de la consolidation au 1^{er} janvier N+1

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Intégration actif net de A	1 050	Réserves du groupe	- 255
- élimination des titres	- 1 200	Report à nouveau "IAS"	162
Ecart sur les marques	+ 350	Intérêts minoritaires ⁽⁸⁾	123
Ecart sur le matériel amort.	- 210	Impôts différés passifs	120
Ecart sur les valeurs mobilières de placement	+ 160		
Total actif	150	Total passif	150

III. Etude comparée des solutions de la première application (IFRS-1)

Hypothèse où il a été retenu la méthode de l'acquisition dans la consolidation précédente (selon les prescriptions du règlement CRC 99-02)

ACTIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3	PASSIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3
Intégration actif net de A	1 074	1 050	1 050	Réserves du groupe	267	267	267
- élimination des titres	- 1 200	- 1 200	- 1 200	Réserves "IAS" (retraitements)	- 3	- 67	- 86
Ecart d'acquisition	+ 338	+ 274	+ 274	Intérêts minoritaires	+ 132	+ 125	+ 123
Actif incorporel	+ 256	+ 285	+ 350	Impôts différés passifs	+ 122	+ 134	+ 120
Actif corporel	- 110	- 110	- 210				
Valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 160	+ 160				
Total	518	459	424	Total	518	459	424

8. A savoir :

- selon consolidation au 31/12/N : 105
- rectifications des évaluations IAS : + 18



**Hypothèse où il a été retenu la méthode dérogatoire dans la consolidation précédente
(selon les conditions fixées par le règlement CRC 99-02)**

ACTIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3	PASSIF	Sol. 1	Sol. 2	Sol. 3
Intégration actif net de A	1 074	1 050	1 050	Réserves du groupe	- 255	- 255	- 255
- élimination des titres	- 1 200	- 1 200	- 1 200	Réserves "IAS" (retraitements)	+ 519	+ 27	+ 162
Ecart d'acquisition	+ 338			Intérêts minoritaires	+ 132	+ 108	+ 123
Actif incorporel	+ 256		+ 350	Impôts différés passifs	+ 122	+ 20	+ 120
Actif corporel	- 110	- 110	- 210				
Valeurs mobilières de placement	+ 160	+ 160	+ 160				
Total	518	- 100	150	Total	518	- 100	150

Pour conclure

Le présent exemple montre la difficulté du passage d'un référentiel à un autre, malgré la mise en œuvre des "exceptions", de par le choix fait par le normalisateur de retenir l'analyse rétrospective. En outre, le fait de retenir tout ou partie des exceptions ne donne pas la même "image fidèle" des comptes. Cette question constitue à la fois un vrai thème de débat pour la normalisation, une vraie problématique de mise en œuvre pratique, et une vraie question pour les utilisateurs de l'information financière.

C'est aussi à ce titre que la comptabilité remplit une caractéristique d'une science : la nécessité de débattre sur la base des expérimentations pratiques !

Eric DELESALLE

Bibliographie

Delesalle Eric :

- Petit Guide FID : "Les normes comptables internationales ", FID Edition, 2003.
- "Cas pratiques IAS", FID Edition, 2003.

Koen Marius, Le Vourc'h Joëlle et Van Greuning Hennie : "Normes comptables internationales – guide pratique", 2^e édition, CNCC-FIDEF, 2003.

Obert Robert : "Pratique des normes IAS", Dunod, 2003, distribué chez ECM.

Ordre des experts-comptables :

- Cahier spécial de la Commission de droit comptable : n° 1, n° 2 et n° 5.
- Revue française de comptabilité : rubrique mensuelle IAS/IFRS et n° 357 et 358 portant des exemples "IAS et PME".

PricewaterhouseCoopers : "Mémento IFRS", 1^{re} édition, éd. F. Lefebvre, 2003.

Walton Peter : "La comptabilité anglo-saxonne", Repères-La découverte, 2001.