

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IFRS

Éric TORT

en poche
10^e édition 2023

Intègre la norme IFRS 17
applicable à compter
de 2023

- Le référentiel comptable international
- Les principales normes IAS / IFRS

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IFRS

Éric TORT

en poche
10^e édition 2023

Intègre la norme IFRS 17
applicable à compter
de 2023

Liste des principales abréviations

ANC : Actifs non courants

ARC (*Accounting regulatory committee*) : Comité de réglementation comptable européen

CA : Chiffre d'affaires

CMP : Coût moyen pondéré

DCF (*Discounted cash-flows*) : Méthode des flux de trésorerie futurs actualisés

ED (*Exposure draft*) : Exposé-sondage

EFRAG : *European financial reporting advisory group*

FIFO (*First in first out*) : Premier entré Premier sorti (PEPS)

IAS (*International accounting standard*) : Normes comptables internationales

IASB (*International accounting standard board*) : Normalisateur comptable international

ID : Impôt différé

IDA : Impôt différé actif

IDP : Impôt différé passif

IFRIC (*International financial reporting interpretations committee*) : Interprétations des normes comptables internationales

IFRS (*International financial reporting standard*) : Normes comptables internationales

INPI : Institut national de la propriété industrielle

ISSB (*International Sustainability Standards Board*) : Comité international de normalisation RSE

JV : Juste valeur

MOD : Main-d'œuvre directe

MOI : Main-d'œuvre indirecte

OBSA : Obligation à bon de souscription d'action

OC : Obligations convertibles

R&D : Recherche et développement

SARG : Comité d'examen des avis sur les normes comptables

UE : Union européenne

UCP : Méthode des unités de crédit projetées

UGT : Unité génératrice de trésorerie

VNC : Valeur nette comptable

Éric Tort est titulaire du diplôme d'expertise comptable (DEC), certifié IFRS, docteur en sciences de gestion et habilité à diriger des recherches (HDR). Il est Professeur des universités associé à l'iaelyon et expert-comptable en entreprise.

Suivez-nous sur



www.gualino.fr

Contactez-nous gualino@lextenso.fr



© 2023, Gualino, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
EAN 9782297217156
ISSN 1962-6428



Cet ouvrage a été achevé d'imprimer
dans les ateliers de Leitzaran (Espagne)
Numéro d'impression : 792 – Dépôt légal : Janvier 2023

Sommaire

1	Instances et processus de normalisation internationale ..	5
2	Cadre conceptuel	6
	Normes de base	
3	IAS 1 Présentation des états financiers	7
4	IAS 2 Stocks.....	9
5	IAS 7 Tableaux des flux de trésorerie.....	10
6	IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	11
7	IAS 10 Événements postérieurs à la date de clôture ...	12
8	IAS 12 Impôts sur le résultat	13
9	IAS 16 Immobilisations corporelles	14
10	IAS 19 Avantages au personnel	15
11	IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques ...	17
12	IAS 21 Transactions et soldes en monnaie étrangère ...	18
13	IAS 23 Coûts d'emprunt	19
14	IAS 24 Informations sur les parties liées	20
15	IAS 29 Information financière relative aux économies hyperinflationnistes	21
16	IAS 32 Présentation des instruments financiers	22
17	IAS 33 Résultats par action.....	23
18	IAS 34 Information financière intermédiaire	24
19	IAS 36 Dépréciation des actifs	25
20	IAS 37 Provisions et passifs (actifs) éventuels.....	26

21	IAS 38 Immobilisations incorporelles	27
22	IAS 40 Immeubles de placement	28
23	IFRS 1 Première adoption des normes IFRS.....	29
24	IFRS 2 Paiements fondés sur des actions	31
25	IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de leur vente et abandon d'activités.....	32
26	IFRS 7 Informations à fournir sur les instruments financiers	33
27	IFRS 8 Secteurs opérationnels	34
28	IFRS 9 Instruments financiers*	35
29	IFRS 13 Évaluation à la juste valeur	36
30	IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients.....	37
31	IFRS 16 Contrats de location	39

Normes de consolidation **

32	IAS 28 Participations dans des entreprises associées et co-entreprises	40
33	IFRS 3 Regroupements d'entreprises	41
34	IFRS 10 États financiers consolidés	43
35	IFRS 11 Partenariats	44
36	IFRS 12 Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	45

Normes « sectorielles »

37	IAS 26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	46
38	IAS 41 Agriculture et IFRS 6 Prospection et évaluation des ressources minérales	47
39	IFRS 17 Contrats d'assurance ***	48

* Ne sont pas reprises ici les dispositions d'IAS 39 maintenues s'agissant de la couverture à la juste valeur contre le risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers.

** Réservé aux états financiers individuels établis en IFRS, IAS 27 n'est pas présenté ici du fait de l'application du PCG dans les comptes individuels en France.

*** IFRS 17 remplace IFRS 4 à compter de 2023.

INSTANCES ET PROCESSUS DE NORMALISATION INTERNATIONALE

L'élaboration des normes IFRS repose sur une instance de normalisation comptable composée de plusieurs entités et sur un processus spécifique (cf. www.ifrs.org). Leur homologation dans l'UE relève d'un mécanisme particulier d'adoption.

LA STRUCTURE ET L'ORGANISATION DE L'IASB

Créé en 2001, l'IASB (*International Accounting Standards Board*) a été précédé par l'IASC (*International Accounting Standards committee*) fondé en 1973.

La structure de l'IASB est composée de plusieurs organes : la fondation IFRS, l'IFRS *Interpretations Committee*, l'IFRS *Advisory Council* et le *Board*. Le *Board* est responsable de l'élaboration et de la publication des normes IFRS et de l'approbation des projets d'interprétations (IFRIC) élaborés par l'IFRS *Interpretation Committee*.

À côté de l'IASB, la fondation IFRS a créé en novembre 2021 un nouveau comité de normalisation appelé **ISSB** ayant pour objectif l'élaboration de normes en matière de responsabilité sociale et environnementale (RSE).

LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DES NORMES IFRS

Il comprend notamment la publication de document pour discussion, puis d'un projet de norme (exposé-sondage ou ED – *exposure draft*) permettant de collecter les commentaires par consultation publique des parties prenantes. L'approbation des normes n'intervient qu'à l'issue de ce processus après le traitement des commentaires, voire des auditions publiques et/ou des tests sur le terrain afin de s'assurer de leur efficacité et de leur faisabilité.

LE MÉCANISME COMMUNAUTAIRE D'ADOPTION

Avant de pouvoir être applicables dans l'UE, les normes IFRS publiées par l'IASB sont soumises au niveau européen à évaluation et approbation. Ce mécanisme communautaire fait intervenir deux organes spécifiques permettant à la Commission européenne (CE) d'approuver les normes IFRS. Il s'agit d'un organe technique d'évaluation (EFRAG) et du comité comptable européen (ARC).

LA SITUATION DANS L'UNION EUROPÉENNE ET EN FRANCE

Adopté le 19 juillet 2002, le règlement européen (CE) 1606/2002 a prévu l'obligation d'établir des comptes consolidés en IFRS pour les sociétés cotées européennes depuis le 1^{er} janvier 2005. Ce règlement a laissé, par ailleurs, le choix aux États membres de l'UE d'autoriser, d'obliger ou d'interdire les normes IFRS pour les comptes consolidés des sociétés non cotées et les comptes sociaux des sociétés cotées ou non.

La France a décidé pour sa part d'ouvrir une option en faveur des sociétés non cotées en vue d'établir leurs comptes consolidés en IFRS depuis janvier 2005 (ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004). En revanche, l'application des normes IFRS dans les comptes individuels n'a pas été admise en France.

En 2023, le référentiel comptable international applicable dans l'UE comprend 25 normes IAS et 15 normes IFRS auxquelles s'ajoutent diverses interprétations. À cette date, le référentiel IFRS pour les PME élaboré par l'IASB n'a pas été adopté au niveau de l'UE. Une nouvelle directive comptable européenne a été publiée fin juin 2013 et transposée en France en 2015.

Le cadre conceptuel définit les concepts fondamentaux à la base de la préparation et de la présentation des états financiers en normes IFRS (version révisée applicable aux entreprises depuis 2020).

OBJECTIFS ET UTILITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL

L'objectif de l'information à usage général est de fournir des informations utiles aux **principaux utilisateurs des états financiers** à savoir, les investisseurs, les prêteurs, et les autres créanciers actuels ou potentiels en vue de la prise de décision sur la mise à disposition des ressources à l'entité. Les états financiers peuvent être utiles aux autres utilisateurs bien qu'ils ne soient pas prioritaires.

CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE

Afin de rendre utile l'information pour les utilisateurs, deux caractéristiques qualitatives principales des états financiers sont exigées : la pertinence et l'image fidèle.

Pertinence	Capacité d'une information à répondre aux besoins liés à la prise de décision des utilisateurs (valeur prédictive et valeur de confirmation).
Fidélité	Respect de l'image fidèle et prééminence de la substance sur la forme (juridique). Caractéristiques associées : exhaustivité, neutralité et absence d'erreurs dans l'information.

S'y ajoutent 4 caractéristiques qualitatives auxiliaires (*comparabilité, vérifiabilité, rapidité et compréhensibilité*) pour l'établissement des états financiers et une contrainte relative à la prise en compte du **rappor** « **coût/avantage** » pour l'obtention de l'information.

DÉFINITION ET ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS

Le cadre conceptuel définit les éléments liés à la situation financière (actifs, passifs et capitaux propres) et liés à la performance financière, c'est-à-dire les produits et les charges définis comme des accroissements ou des diminutions d'avantages économiques.

Actif	Ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.
Passif	Obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
Capitaux propres	Intérêts résiduels dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

Les états financiers sont établis sur la base de l'hypothèse de **continuité d'exploitation** sur une période considérée avec des données comparatives N-1 au niveau d'une entité comptable.

Comptabilisation et évaluation

La comptabilisation d'un élément répondant aux définitions précédentes doit se traduire par une information pertinente et fidèle.

Plusieurs bases d'évaluation sont indiquées : **le coût historique, la valeur actuelle** comprenant la *juste valeur*, la *valeur d'utilité* (actif) / *valeur de remboursement* (passif) issue de la méthode DCF et le *coût actuel*.

Le cadre conceptuel s'achève par des développements visant la présentation des informations et le concept de capital.

IAS 1 PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

IAS 1 porte sur la présentation des états financiers en référentiel IFRS.

DISPOSITIONS GÉNÉRALES

IAS 1 prescrit un jeu complet d'états financiers comprenant : l'état de situation financière (bilan), l'état de résultat global (les composantes du résultat et les autres éléments), un état des variations des capitaux propres, un tableau de flux de trésorerie et des notes explicatives. IAS 1 prescrit notamment la permanence de la présentation, la non-compensation des éléments sauf obligation ou option et une information comparative.

ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE (BILAN)

IAS 1 rend obligatoire **la distinction entre actifs courants et non-courants** avec possibilité néanmoins d'une présentation par ordre de liquidité si elle améliore la pertinence et la fiabilité de l'information.

Un élément est considéré comme courant s'il entre dans le cadre du cycle normal d'exploitation de l'entreprise ou s'il s'agit d'un actif réalisable ou d'un passif payable dans les 12 mois de la clôture (ex. : créances clients, disponibilités, dettes fournisseurs, découverts). Sur le principe, tous les autres actifs ou passifs doivent être considérés comme non courants (ex. : immobilisations, part à long terme d'une dette bancaire).

ÉTAT DU RÉSULTAT NET ET AUTRES ÉLÉMENTS DU RÉSULTAT GLOBAL

IAS 1 prescrit sa présentation sous forme unique ou de 2 états, l'un détaillant les composantes du résultat (**compte de résultat**) et l'autre analysant les gains et pertes comptabilisés directement en capitaux propres (**autres éléments du résultat global**).

Composantes du résultat

IAS 1 requiert la présentation de toutes les **composantes du « résultat »** à savoir le total des produits diminués des charges avec une classification par **nature ou par fonction (plutôt qu'en annexe) selon la présentation la plus appropriée pour l'entreprise**. Si la classification par fonction est retenue (coût des ventes), des informations supplémentaires sont demandées sur la nature de certaines charges (notamment, les dotations aux amortissements et les frais de personnel).

Autres éléments du résultat global

IAS 1 requiert la présentation des « autres éléments du résultat global », c'est-à-dire les éléments de produits et charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat comme l'imposent ou l'autorisent d'autres normes IFRS (ex. : réévaluation catégorielle selon IAS 16, écarts actuariels, écarts de conversion). Le montant d'impôt relatif à chaque élément du résultat global doit être présenté.

Les éléments recyclables ultérieurement en résultat doivent être présentés distinctement de ceux qui ne le sont pas.

INFORMATIONS À FOURNIR

À défaut de définir un ordre ou un format de présentation particulier des états financiers, IAS 1 prescrit **la liste des informations minimales** à présenter :

État de situation financière	État de résultat global
a) immobilisations corporelles b) immeubles de placement c) immobilisations incorporelles d) actifs financiers (*) e) participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence f) actifs biologiques g) stocks h) clients et autres débiteurs i) trésorerie et équivalents de trésorerie j) actifs et groupe d'actifs détenus en vue de leur vente selon IFRS 5 k) fournisseurs et autres créditeurs l) provisions m) passifs financiers (**) n) passifs et actifs d'impôt exigible o) passifs et actifs d'impôt différé p) passifs inclus dans des groupes classés comme détenus en vue de leur vente selon IFRS 5 q) intérêts minoritaires, présentés au sein des capitaux propres r) capital émis et réserves attribuables aux actionnaires de la société mère.	Compte du résultat (composantes) : a) produits des activités ordinaires (***) b) charges financières (***) c) quote-part dans le résultat des entreprises associées et co-entreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence (***) d) charge d'impôt sur le résultat e) un montant unique représentant le total des activités abandonnées (****) – résultat net (*****) Autres éléments du résultat global : – composantes des autres éléments de résultat global selon leur nature – quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées et co-entreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence – résultat global (*****)

(*) à l'exclusion des montants indiqués selon e, h et i.

(**) à l'exclusion des montants indiqués selon k et l.

(***) y compris les pertes et profits résultant principalement des décomptabilisations et reclassements d'actifs financiers.

(****) y compris les plus ou moins-values résultant de la cession des actifs correspondants ou de leur évaluation à la JV diminuée des frais de cession.

(*****) à éclater entre résultat net et global attribuable aux intérêts minoritaires et celui attribuable aux actionnaires de la société mère.

Des rubriques complémentaires peuvent être produites sous réserve d'être nécessaires ou pertinentes.

IFRS 5 impose la présentation séparée au bilan des actifs classés comme détenus en vue de leur vente.

■ ÉTAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Il doit comprendre :

- le résultat global de l'exercice avec une distinction entre la part revenant au groupe et les intérêts minoritaires ;
- l'impact des retraitements rétrospectifs (changement de méthode et corrections d'erreur) selon IAS 8 ;
- le rapprochement entre les valeurs comptables d'ouverture et de clôture pour chaque composante en détaillant les éléments à l'origine de la variation dans le résultat net, les autres éléments du résultat global et les transactions avec les actionnaires de la société consolidante (contributions, distributions).

■ TABLEAU DE FLUX DE TRÉSORERIE

IAS 1 renvoie à IAS 7 s'agissant du tableau de flux de trésorerie.

■ NOTES ANNEXES

Elles doivent comprendre des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables utilisées, les informations exigées par les IFRS et non présentes par ailleurs et des informations supplémentaires nécessaires à leur compréhension (ex. : incertitudes relatives aux estimations opérées). Sur la forme, les informations figurant dans les notes annexes doivent être cross-référencées à celles des postes correspondant des différents états (état de situation financière, état de résultat global, etc.).