

# La convergence des règles comptables françaises vers le référentiel IFRS



Le règlement européen du 19 j. <sup>(1)</sup> 2002 impose aux sociétés cotées européennes la publication de leurs comptes consolidés, selon le référentiel IFRS\*, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Un certain nombre d'options restaient ouvertes aux Etats membres concernant notamment le champ d'application de ce référentiel (application obligatoire, facultative ou interdite).

L'ordonnance du 20 décembre 2004 précise la position de la France :

- comptes consolidés des sociétés non cotées : application facultative
- comptes individuels : application interdite

Les règles comptables françaises s'appuient donc aujourd'hui sur trois référentiels :

- Pour les comptes individuels, le règlement 99-03 modifié par les règlements CRC\* ultérieurs
- Pour les comptes consolidés, le règlement 99-02 modifié par les règlements CRC ultérieurs ou les normes IFRS.

Le législateur français a pris toutefois conscience de la difficulté à terme de maintenir plusieurs référentiels, d'où le processus de convergence du PCG vers les IFRS, entamé dès 1999 par la réécriture du PCG à droit constant, afin de faciliter sa mise à jour en continu.

Un certain nombre de règlements ou recommandations publiés depuis témoignent de l'évolution des règles comptables françaises.

Nous allons illustrer la convergence au travers de l'examen des principales dispositions concernant les actifs applicables aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 ainsi que les conséquences des nouvelles règles sur les travaux préparatoires et les options comptables.



Odile Dandon <sup>(1)</sup>  
Expert-comptable,  
professeur au groupe ESC  
Dijon-Bourgogne



Philippe Dandon  
Expert-comptable,  
commissaire aux  
comptes, Dijon

## NOUVEAU TRAITEMENT DES ACTIFS

### Définition et comptabilisation

#### Règlement CRC 04-06

Le PCG donne une nouvelle définition ainsi que les critères de comptabilisation d'un actif :

«Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs» (art. 211-1).

« Une immobilisation incorporelle, corporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondant...
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante...» (art. 311-1).

Il ressort de ces nouvelles dispositions directement issues du référentiel IFRS les éléments suivants :

- la notion de contrôle se substitue à la notion de propriété, marquant l'évolution d'une conception patrimoniale vers une conception économique du bilan.

- la notion d'avantages économiques futurs liés à un actif s'oppose à l'étalement de certaines charges antérieurement autorisé par le PCG.

Toutefois, l'impact de cette nouvelle approche est partiellement neutralisé pour l'instant pour deux types de raisons :

- l'exclusion du champ d'application du règlement des contrats de location financement (IAS 17) et des instruments financiers (IAS 32/39) ;
- l'existence de textes de niveau hiérarchique supérieur (code de commerce, décret du 29.11.1983) qui stipulent l'existence de certaines rubriques d'actif : frais de constitution,

\*Les sigles indiqués par un astérisque sont développés en p. 46.

(1) Co-auteur du site IFRSonline.fr

de transformation, de premier établissement, frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission, écarts de conversion actif.

De fait, les rubriques de l'actif supprimées en raison de la nouvelle réglementation sont :

- les charges différées, les charges à étaler : ces postes devront faire l'objet d'une analyse afin d'être reclassés en immobilisations corporelles ou incorporelles s'ils correspondent à la nouvelle définition d'un actif, ou imputés sur les capitaux propres, si tel n'est pas le cas ;
- les frais d'acquisition d'immobilisations : l'option comptable est ouverte aux entités dans les comptes individuels entre leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation ou leur comptabilisation en charges (report à nouveau pour le solde au 31.12.2004).

En matière d'immobilisations incorporelles générées en interne, les définitions et règles de comptabilisation sont également substantiellement modifiées :

- seuls les coûts de développement peuvent être activés, à l'exclusion des dépenses de recherche appliquée ;
- les conditions d'activation des frais de développement sont plus strictes (six conditions identiques à celles de la norme IAS 38-immobilisations incorporelles) ;
- l'activation des frais de développement devient une méthode préférentielle ;
- les frais de développement relatifs à des projets utiles en interne peuvent désormais être activés.

## Evaluation des actifs

### Règlement CRC 04-06

Le coût d'acquisition d'une immobilisation est constitué de :

- son prix d'achat, y compris droits

de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement,

- tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction,
- l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site.

Cette nouvelle définition a les conséquences suivantes :

- déduction des escomptes de règlement du coût de l'actif et non plus constatation en produits financiers,
- suppression de la distinction entre frais accessoires et frais d'acquisition : l'ensemble des coûts directs sont incorporables au coût d'acquisition, l'option d'enregistrement en charges des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes étant maintenue dans les comptes individuels pour des considérations fiscales,
- incorporation des coûts de démantèlement dans le coût d'entrée.

La comptabilisation des coûts d'emprunt se trouve également modifiée par les nouvelles règles concernant les actifs :

«Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive» (PCG art. 321-5).

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Les possibilités d'activation des coûts d'emprunt sont donc élargies, la méthode comptable retenue (charge ou incorporation au coût de l'actif) devant être ap-

pliquée de manière cohérente et permanente.

## Amortissement des actifs

### Règlements CRC 02-10 et 03-07

La nouvelle définition de la notion d'amortissement marque elle aussi le passage d'une vision patrimoniale à une vision économique :

«L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation» (PCG art. 322-1-3).

Les trois variables du plan d'amortissement sont modifiées de manière significative :

- base amortissable : valeur brute de l'actif sous déduction de sa valeur résiduelle (si significative et mesurable),
- durée d'amortissement : durée d'utilisation mesurée par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif (unités de temps ou autres unités d'œuvre),
- mode d'amortissement : rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

### L'approche par composants

impose par ailleurs la comptabilisation séparée et un plan d'amortissement propre des éléments d'un actif ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent. Cette approche doit être effectuée au cas par cas, en fonction de l'activité de l'entreprise et de son importance, et en respect du principe d'importance relative.

Les dépenses de remplacement de tout ou partie des actifs (dépenses de 1<sup>re</sup> catégorie) doivent être désormais obligatoirement traitées comme des composants, et ne peuvent plus faire l'objet de provisions pour grosses réparations.

A contrario, les dépenses d'entre-

tion faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions peuvent, au choix de l'entité, être comptabilisées comme un composant ou faire l'objet d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

## Dépréciation des actifs

### Règlement CRC 02-10

La dépréciation d'une immobilisation corporelle ou incorporelle correspond à l'excédent de sa valeur nette comptable sur sa valeur actuelle.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale (nette des coûts de sortie) et de la valeur d'usage (valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation d'un actif et de sa sortie).

Le test de dépréciation d'un actif est effectué dès lors qu'il existe un indice interne ou externe de perte de valeur.

La constatation d'une dépréciation entraîne une modification prospective de la base amortissable et par conséquent du plan d'amortissement.

## MISE EN APPLICATION DES NOUVELLES RÈGLES

### Impacts sur les travaux préparatoires

Les experts-comptables vont devoir établir un plan d'action afin d'être opérationnels pour l'arrêté des comptes 2005. Les points suivants devront notamment être traités :

- information des clients
- formation des collaborateurs
- adaptation des outils techniques
- mise à jour de la documentation
- vérification que les logiciels informatiques ont bien intégré les nouvelles règles comptables.

A cet égard, le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables propose divers produits pour accompagner les cabinets dans le changement de réglementation : séminaires de formation spécifiques, nouveaux dossiers de travail, kit de passage au nouveau PCG, mémentos d'expert, produits numériques.

Au plan technique, les travaux préparatoires sur les dossiers clients vont concerner principalement :

- l'analyse des rubriques supprimées au 1<sup>er</sup> janvier 2005 : charges différées, charges à étaler, provisions pour grosses réparations, frais de recherche appliquée activés en frais de recherche et développement,
- l'identification des immobilisations décomposables et la détermination des composants afférents.

### Effets sur les options comptables

Les options comptables à prendre, liées au changement de réglementation sur les actifs, sont de deux ordres :

- modalités de première application des règlements sur les actifs,
- choix de méthodes comptables.

Les changements résultant de la première application des règlements sur les actifs peuvent être traités de deux manières :

- selon une méthode rétrospective, compatible avec le référentiel IFRS et les dispositions de l'article 314-1 du PCG,
- selon une méthode simplifiée (prospective) de réallocation ou de reclassement des valeurs nettes comptables.

Le Comité d'urgence du CNC (avis 2005-D) recommande l'application de l'une ou l'autre méthode à l'ensemble des dispositions des règlements sur les actifs.

Les options comptables à effectuer suite à l'entrée en vigueur

des nouveaux règlements concernent :

- les frais d'acquisition d'immobilisation (droits de mutation, honoraires, commissions, frais d'acte) : rattachement au coût de l'immobilisation ou comptabilisation en charges,
- les coûts de développement : comptabilisation à l'actif (méthode préférentielle) ou en charges,
- les coûts d'emprunt relatifs à l'acquisition ou la production d'actifs éligibles : comptabilisation en charges ou incorporation au coût de l'actif,
- les programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions : comptabilisation en composant ou provision pour gros entretien ou grandes révisions.

Le Comité d'urgence du CNC (avis 2005-D) précise que ces choix comptables doivent être effectués de manière globale et que les différentes options sont indépendantes.

## EN CONCLUSION

La convergence du PCG vers le référentiel IFRS, entamée dès 1999 s'est sensiblement accélérée avec l'entrée en vigueur des règlements 2002-10, 2003-07 et 2004-06 sur les actifs pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Cette évolution est aujourd'hui irréversible, même si l'application de ces règlements peut être freinée par des aspects fiscaux ou l'existence de textes de niveau supérieur. Par ailleurs le rythme progressif de convergence ne permet pas actuellement une cohérence globale du PCG. Il paraît dès lors souhaitable que la convergence ne s'étale pas sur une trop longue période, tout en préservant la nécessaire simplification des règles applicables aux TPE et PME. ■