

Normes IFRS : vers la suppression de l'intégration proportionnelle ?

Le projet de norme IFRS «Accords conjoints», publié par l'IASB sous forme d'exposé-sondage (ED9), vise à remplacer la norme IAS 31 «Participations dans des coentreprises».



Par Xavier Paper, associé,
Paper Audit & Conseil

Ce projet, publié en septembre 2007 et qui ne prévoit pas de date d'entrée en vigueur, a pour objet de remédier à deux défauts majeurs de la norme actuelle :

- la forme juridique de la coentreprise est susceptible d'influer sur son traitement comptable ;
- une entité contrôlée conjointement peut être soit consolidée par intégration proportionnelle soit mise en équivalence.

Par ailleurs, les concepts développés par l'IASB dans cet exposé-sondage conduisent à un traitement des coentreprises plus cohérent avec le cadre conceptuel de l'IASB.

1. Traitement comptable des coentreprises selon la norme IAS 31

Selon la norme IAS 31, les coentreprises peuvent revêtir les trois formes suivantes :

- une activité contrôlée conjointement : elle permet à plusieurs coentrepreneurs de regrouper leurs activités, leurs ressources et leurs compétences en vue d'une production et d'une commercialisation conjointes. Le coentrepreneur comptabilise les actifs dont ils ont le contrôle, sa quote-part de produits, les charges et passifs qu'il encourt à titre propre et, le cas échéant, sa quote-part de charges et passifs encourus conjointement ;
- un actif contrôlé conjointement : elle résulte d'un accord contractuel où chaque coentrepreneur détient la copropriété de l'actif sans qu'il y ait création d'entreprise. Chaque coentrepreneur exerce ainsi un contrôle sur une part des avantages économiques générés par l'actif. Le coentrepreneur comptabilise sa quote-part d'actif, ses produits, ses charges et passifs propres ainsi que sa quote-part de charges et passifs encourus conjointement ;
- une entité contrôlée conjointement : elle est constituée en vertu d'un accord contractuel. La coentreprise, dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation, fonctionne sur le même mode que les autres entreprises ; toutefois, l'accord contractuel détermine les modalités d'exercice du contrôle conjoint. En contrepartie de son apport, chaque coentrepreneur a droit à une quote-part des bénéfices. Les coentrepreneurs peuvent soit consolider leur participation par intégration proportionnelle soit la mettre en équivalence.

2. Critiques formulées par l'IASB à l'encontre de la norme IAS 31

Bien qu'il dispose d'un contrôle conjoint sur une entreprise, un coentrepreneur ne contrôle pas nécessairement chacun de ses actifs. Par conséquent, l'intégration proportionnelle, privilégiée par la norme IAS 31, peut conduire à la comptabilisation d'actifs qui ne sont pas contrôlés et, de ce fait, produire des informations qui ne respectent pas le cadre conceptuel de l'IASB. Ainsi, l'intégration proportionnelle «pourrait amener un coentrepreneur à comptabiliser des soldes de trésorerie qu'il n'a pas la possibilité d'utiliser et dont il ne peut pas tirer d'avantages sans consulter les autres coentrepreneurs». Les montants ainsi comptabilisés ne permettraient pas une représentation fidèle de la situation nette du coentrepreneur. A contrario, un coentrepreneur pourrait contrôler en substance une quote-part d'un actif et ne pas la comptabiliser en constituant une coentreprise et en optant pour la mise en équivalence prévue par la norme IAS 31. Ainsi, en privilégiant la forme juridique de l'accord contractuel, la norme IAS 31 ne permet pas de rendre compte de façon satisfaisante de la substance des accords conjoints. Pour cette raison, et afin d'éviter le recours à de multiples traitements comptables, l'exposé-sondage propose la suppression de l'intégration proportionnelle et l'adoption du principe fondamental suivant : «Les coentrepreneurs comptabilisent leurs droits et obligations contractuels découlant de l'accord conjoint.»

3. Conséquences de la suppression de l'intégration proportionnelle

L'exposé-sondage maintient, sous des appellations assez proches, les trois types d'accords conjoints prévus par la norme IAS 31 : les activités conjointes, les actifs conjoints et les coentreprises. Chaque coentrepreneur doit comptabiliser ses droits et obligations respectifs en se référant aux dispositions contractuelles de l'accord conjoint. Selon l'exposé-sondage, une coentreprise ne peut pas être comptabilisée autrement que par mise en équivalence : en vertu de cette analyse, le coentrepreneur n'aurait ni droit sur les actifs isolés de la coentreprise ni obligation au titre de ses charges et passifs. A contrario, en présence d'activités conjointes ou d'actifs conjoints, les traitements comptables préconisés sont identiques à ceux applicables aux activités contrôlées conjointement ou aux actifs contrôlés conjointement, tels qu'ils résultent de la norme IAS 31 actuellement en vigueur. ■