

PREMIÈRE APPLICATION DES NORMES IFRS : DE NOMBREUSES DÉROGATIONS AU PRINCIPE D'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

L'entreprise qui adopte les normes IFRS pour la première fois doit se conformer à une norme transversale dite de transition, la norme IFRS 1 « Première adoption des normes internationales d'information financière » ; cette norme, dont l'objet est de décrire les modalités de première application, a pour objectif initial d'assurer la comparabilité de l'information financière dans le temps et dans l'espace. L'atteinte de cet objectif suppose que le nouveau référentiel soit mis en œuvre, de manière rétrospective, aux exercices antérieurs à la date de transition comme si les nouvelles règles avaient toujours été appliquées.

Cependant, afin de limiter les difficultés techniques d'établissement du bilan d'ouverture, la norme IFRS 1 interdit l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres normes et prévoit des mesures de tempérament pour d'autres normes, d'application optionnelle, dont de nombreuses entreprises peuvent souhaiter bénéficier. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous mentionnons quelques exemples d'interdictions obligatoires (paragraphe 1) et d'exemptions optionnelles (paragraphe 2).

1. EXCEPTIONS À L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

La norme IFRS 1 prévoit, en premier lieu, l'interdiction de revoir les estimations effectuées sous l'ancien référentiel. Ainsi, les estimations établies par l'entreprise à la date de transition doivent être cohérentes avec les estimations établies à la même date selon le référentiel comptable antérieur, sauf si des éléments probants montrent que ces estimations étaient erronées.

De manière identique, un premier adoptant doit appliquer les dispositions de la norme IAS 39 relatives à la décomptabilisation de manière prospective. De ce fait, si l'entreprise a décomptabilisé des actifs financiers selon le référentiel comptable antérieur par suite d'une transaction réalisée avant la date de transition, elle ne doit pas comptabiliser ces actifs. La norme IFRS 1 prévoit, néanmoins, un tempérament à cette interdiction : l'entreprise peut appliquer les dispositions liées à la décomptabilisation à titre rétrospectif à compter d'une date choisie par elle, à condition que l'information nécessaire pour appliquer les critères de décomptabilisation ait été obtenue lors de la comptabilisation initiale de ces transactions.

2. EXEMPTIONS OPTIONNELLES

En matière de regroupements et d'opérations de croissance externe, un premier adoptant peut décider de ne pas retraiter les regroupements d'entreprises réalisés avant la date de transition ; cela se traduit par une dérogation à l'application de la norme IFRS 3 relative aux regroupements d'entreprises. De ce fait, l'entreprise peut faire l'économie de la constatation de nouveaux actifs incorporels qui demeurent donc inclus dans les écarts d'acquisition. Toutefois, s'agissant d'une option, si l'entreprise retraits une acquisition antérieure, elle doit retraiter tous les regroupements d'entreprises postérieurs et doit aussi appliquer la norme IAS 27 relative à la consolidation à compter de cette même date. À titre d'exemple, si un premier adoptant décide de retraiter un regroupement d'entreprises intervenu le 1^{er} janvier 2008, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises intervenus entre cette date et la date de transition aux IFRS ; il doit, en outre, appliquer aussi la norme IAS 27 à partir du 1^{er} janvier 2008.

Dans le domaine des engagements de retraite, il est possible, de manière simplificatrice, d'imputer la totalité des écarts actuariels, non reconnus jusque-là dans le bilan, sur les capitaux propres d'ouverture.

S'agissant de l'impact des variations de cours de change sur les capitaux propres des filiales étrangères, un premier adoptant a la possibilité de remettre à zéro le montant des écarts de conversion. Ainsi, ne seront prises en compte, à l'avenir, que les variations de cours de change intervenues entre la date de transition et les dates de clôture des exercices ultérieurs.

En matière d'immobilisations corporelles ou incorporelles et d'immeubles de placement, l'entreprise a la possibilité soit de conserver les anciens coûts historiques soit de considérer que les nouveaux coûts historiques pour le groupe correspondent à la juste valeur de leurs immobilisations. Les choix peuvent s'opérer soit par catégorie d'immobilisations soit par immobilisations.

S'agissant de la classification des instruments financiers détenus par l'entreprise, la norme IAS 39 permet de désigner un actif ou un passif financier comme étant « disponible à la vente » ou « évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat », lors de sa comptabilisation initiale. Malgré cette disposition, la norme IFRS 1 précise que l'entreprise est autorisée à effectuer une désignation d'instrument financier comme étant « disponible à la vente » ou « évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat », à la date de transition aux normes IFRS.

CONCLUSION

En prévoyant un certain nombre d'exemptions, qu'elles soient optionnelles ou obligatoires, à l'application rétrospective des normes IFRS, les normalisateurs comptables entendent faciliter la tâche des entreprises. La publication des tableaux de rapprochement, lors du passage des entreprises cotées aux normes IFRS, montre que les options offertes ne sont pas nécessairement préjudiciables au souhait initial d'homogénéisation de l'information financière en Europe, dès lors que la majorité des entreprises appliquent des options similaires.

PAPER AUDIT & CONSEIL

222, boulevard Pereire
75017 Paris, France
+33 1 40 68 77 41
www.xavierpaper.com

Xavier Paper
+33 6 80 45 69 36
xpaper@xavierpaper.com

Patrick Grinspan
+33 6 85 91 36 23
pgrinspan@xavierpaper.com