



**Christian Feller**

expert-comptable diplômé,  
IAS / IFRS Accountant  
BDO Visura, Zurich

# Normes comptables internationales

## International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards

### Introduction

Dans le sillage de la mondialisation, les investisseurs insistent sur la nécessaire comparabilité des états financiers des entreprises. En l'espèce, et selon toute vraisemblance, les normes IFRS (anciennement IAS) sont en passe de s'imposer comme la norme mondiale. Le Règlement (CE) 1606/2005 contraint toutes les sociétés d'Europe cotées en Bourse à établir leurs comptes consolidés selon les normes IAS puis IFRS (International Financial Reporting Standards, normes internationales d'information financière) pour les exercices commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date. Bien que cette obligation ne concerne qu'un

nombre restreint de groupes, leurs filiales n'en restent pas moins soumises en général, pour leur comptabilité, à des mesures d'adaptation relevant spécifiquement des normes IAS/IFRS. Sans compter que la transparence accrue que celles-ci induisent permet à une entreprise d'espérer obtenir – effet indirect – des conditions bancaires meilleures. Si les mobiles qui incitent à adopter les International Financial Reporting Standards sont fort divers, on peut néanmoins distinguer cinq raisons majeures:

- réglementation boursière
- réputation de l'entreprise
- exigence des banques
- exigence des actionnaires
- pression au sein de la branche d'activité

Les International Financial Reporting Standards ont donc entrepris de conquérir le monde. L'Union européenne (UE) a déclaré les normes IFRS obligatoires pour les sociétés cotées (encore que toutes les normes ne soient pas adoptées, les normes IFRS n'étant pas encore identiques aux normes comptables de l'UE). Mais pour être coté à une Bourse américaine, il reste impératif d'établir ses comptes selon les US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). Aux Etats-Unis, une cotation sur le second marché requiert la présentation d'un document de référence (dit «Form 20-F»). Jusqu'en 2002, ces normes s'appelaient IAS (International Accounting Standards).

Critères	CO	Swiss GAAP	IFRS (anciennes IAS)	US GAAP
Champ d'application	Suisse	Suisse	Monde entier	Etats-Unis, monde entier
Fondements / sources	Articles isolés, notamment droit des sociétés anonymes	Directives succinctes	Directives détaillées	Directives détaillées
Instigateur	Le législateur	Commission suisse	IASB (commission, tous continents représentés)	FASB (commission américaine)
Objet principal	Protection des créanciers et préservation du capital	Protection des investisseurs	Protection des investisseurs	Protection des investisseurs
Principe dominant d'établissement des comptes	Prudence, possibilité de réserves latentes	Image fidèle (true and fair view)	True and fair view / fair presentation	True and fair view / fair presentation
Eléments constitutifs des comptes annuels	Bilan, compte de résultat, annexe	Bilan, compte de résultat, tableau de financement, annexe	Bilan, compte de résultat, tableau de financement, annexe	Bilan, compte de résultat, tableau de financement, annexe
Reconnues en Bourse	non	en Suisse	quasiment dans le monde entier, sauf Etats-Unis	dans le monde entier
Ampleur	succincte	succincte (env. 200 pages)	vaste (> 1000 pages)	vaste (> 1000 pages)
Options	oui	oui	peu d'options	aucune option
Mise en œuvre / suivi	facile	assez facile	difficile	très difficile

Normes actuellement en vigueur		
Norme	Titre	Année de publication
–	Preface to IFRS	2002
–	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	1989
IFRS 1	First-time Adoption of IFRS	2003; texte modifié 2003/4/5
IFRS 2	Share-based Payment	2004
IFRS 3	Business Combinations	2004; texte modifié 2004
IFRS 4	Insurance Contracts	2004
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004
IAS 1	Presentation of Financial Statements	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 2	Inventories	texte révisé 2003
IAS 7	Cash Flow Statements	texte modifié 2003/4
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 10	Events After the Balance Sheet Date	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 11	Construction Contracts	texte révisé 1993
IAS 12	Income Taxes	texte modifié 2003/4
IAS 14	Segment Reporting	texte modifié 2003/4
IAS 16	Property, Plant and Equipment	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 17	Leases	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 18	Revenue	texte modifié 2003/4
IAS 19	Employee Benefits	texte modifié 2003/4
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	texte modifié 2003
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	texte révisé 2003
IAS 23	Borrowing Costs	texte modifié 2003
IAS 24	Related Party Disclosures	texte révisé 2003
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1987
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 28	Investments in Associates	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	texte modifié 2003
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	texte modifié 2003
IAS 31	Interests in Joint Ventures	texte révisé 2003, texte modifié 2004
IAS 32	Financial Instruments: Disclosures and Presentation	texte révisé 2003; texte modifié 2004/5
IAS 33	Earnings per Share	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 34	Interim Financial Reporting	texte modifié 2003/4
IAS 36	Impairment of Assets	texte révisé 2004; texte modifié 2004
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	texte modifié 2003/4
IAS 38	Intangible Assets	texte révisé 2004; texte modifié 2004
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	texte révisé 2003; texte modifié 2004/5
IAS 40	Investment Property	texte révisé 2003; texte modifié 2004
IAS 41	Agriculture	texte modifié 2003/4

## Conversions aux normes IFRS

Avant qu'une entreprise applique les normes IAS/IFRS dans la pratique, il lui est recommandé d'établir à l'intention des collaborateurs concernés des directives comptables sous forme d'un manuel. Elle y consignera dans le détail, conformément aux normes IAS/IFRS, les principes d'évaluation et d'établissement du bilan qui lui sont spécifiques, afin de garantir une application homogène et constante des directives au sein d'un même groupe de sociétés.

Les directives comptables doivent être adaptées à la taille de l'entreprise et au secteur économique dans lequel elle opère. Suivant sa taille, il est souhaitable et même recommandable de présenter les informations financières de façon détaillée. L'établissement de direc-

tives comptables écrites sous forme de manuel risque de coûter un temps considérable aux personnes impliquées dans le projet. La formation des collaborateurs à l'application des normes IAS/IFRS et à la reddition des comptes ainsi établis, de même que la nécessité de s'assurer de l'application homogène des directives sont d'autres critères importants auxquels les entreprises – nous le savons par expérience – prêtent parfois trop peu d'attention.

En vertu des dispositions de l'art. 959 CO, les comptes doivent être dressés de telle sorte que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise. Ce qui implique que la présentation des comptes doit répondre aux besoins desdits intéressés. La mise en parallèle des normes comptables admises en Suisse, soit

- le CO → Code suisse des obligations,
- les Swiss GAAP RPC → Recommandations de présentation des comptes en Suisse,
- les IFRS → International Financial Reporting Standards (anciennement IAS – International Accounting Standards)
- et les US-GAAP → General Accepted Accounting Principals des Etats-Unis, met en évidence un certain nombre de différences, comme le montre ce tableau:

Les normes IFRS 1 rappellent les principes d'établissement du bilan et d'évaluation à respecter par une entreprise qui applique les International Financial Reporting Standards pour la première fois (on parle de *premier adoptant*) dans ses états financiers annuels ou ses états intermédiaires. Les premiers états financiers IFRS d'une entreprise sont les pre-

Interprétations actuellement en vigueur		
Interprétation	Titre	Date de publication
–	Preface to IFRIC	2002
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	2004
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	2004
SIC-7	Introduction of the Euro	texte modifié 2003
SIC-10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	1998
SIC-12	Consolidation – Special Purpose Entities	texte modifié 2003/4
SIC-13	Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers	texte modifié 2003
SIC-15	Operating Leases – Incentives	texte modifié 2003
SIC-21	Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	texte modifié 2003
SIC-25	Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders	texte modifié 2003/4
SIC-27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	texte modifié 2003
SIC-29	Disclosure – Service Concession Arrangements	texte modifié 2003
SIC-31	Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services	texte modifié 2003
SIC-32	Intangible Assets – Web Site Costs	texte modifié 2003/4

Normes et interprétations non encore en vigueur		
IFRS	Titre	Année de publications
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2004 (avec modification des IFRS 1, IAS 16 et IAS 38)
Amendment to IAS 19	Employee Benefits – Actuarial Gains and Losses, Group Plans and Disclosures	2004 (avec modification des IFRS 1, IAS 1 et IAS 24)
Amendment to IAS 39	Cash Flow Hedge Accounting of Forecast Intragroup Transactions	2005
Amendment to IAS 39	The Fair Value Option	2005 (avec modification des IFRS 1 et IAS 32)
Amendments to IFRS 1 and IFRS 6	–	2005
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	2005 (avec modification des IFRS 1, IFRS 4, IAS 1, IAS 14, IAS 17, IAS 32, IAS 33 et IAS 39; abrogation de IAS 30)
Amendments to IAS 1	Capital Disclosures	2005
Amendments to IAS 39 and IFRS 4	Financial Guarantee Contracts	2005 (avec modification des IFRS 7, IAS 32, IAS 37 et IAS 39)
IFRIC 3	Emission Rights	2004; retrait en 2005
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	2004 (avec modification des IFRS 1)
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	2004 (avec modification de IAS 39)
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment	2005

miers états financiers annuels que publie l'entreprise selon les normes IFRS ou pour lesquels elle remet une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux normes IFRS. En conséquence, une entreprise n'est pas considérée comme un premier adoptant dès lors qu'elle a respecté toutes les normes IFRS dans ses états financiers de l'exercice précédent ou déjà remis une déclaration de conformité aux IFRS et mis ses états financiers à la disposition d'utilisateurs externes. Tous les premiers adoptants sont tenus d'établir leurs comptes annuels dans le respect des normes IFRS 1.

Le premier état financier dressé en conformité des normes IFRS (à l'inclusion des chiffres comparables de l'exercice précédent) doit l'être comme si les normes IFRS avaient tou-

jours été appliquées (application rétrospective d'autres IFRS). Les normes IFRS 1 prévoient pour leur première application des exemptions et des exceptions. C'est ainsi que les rubriques

- Regroupements d'entreprises: la valeur comptable du goodwill peut être reprise sous réserve d'ajustements (comptabilisation distincte des immobilisations incorporelles, rachat conditionnel, impairment test selon IAS 36).
- Evaluation d'immobilisations corporelles: la juste valeur ou la réévaluation d'une immobilisation corporelle peut être utilisée en tant que coût présumé.
- Avantages du personnel: possibilité de comptabiliser immédiatement les gains/pertes actuariels à la date de transition aux IFR.
- Montant cumulé des différences de conver-

sion: les différences de conversion de monnaies étrangères jusqu'alors comptabilisées parmi les capitaux propres sont réputées nulles à la date de transition aux IFRS. Elles ne seront comptabilisées comme une composante distincte des capitaux propres qu'à la date d'adoption des IFR.

- Instruments financiers composés: si la composante passif s'est dénouée à la date de transition aux IFRS, il n'y a plus lieu de distinguer entre composante de capitaux propres et composante passif.
- Actifs et passifs de participations qualifiées (filiales, entreprises associées, co-entreprises): il faut distinguer deux cas: la participation devient premier adoptant soit avant, soit après la société mère. Si la société mère a établi des comptes IFRS avant le premier

Projets de normes et d'interprétations			
Document	Titre	Publication	Expiration du délai de consultation
ED	Proposed Amendments to IAS 37 and IAS 19	Juin 2005	28.10.2005
ED	Proposed Amendments to IAS 27	Juin 2005	28.10.2005
ED	Proposed Amendments to IFRS 3	Juin 2005	28.10.2005
DP	Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities	Juin 2004	24.9.2004
–	Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs)	Avril 2005	31.5.2005
DTC 1	Proposed Amendments to IAS 21	Septembre 2005	31.10.2005
D6	Multi-employer Plans	Mai 2004	9.7.2004
D9	Employee Benefit Plans with a Promised Return on Contributions or Notional Contributions	Juillet 2004	21.9.2004
D11	Changes in Contributions to Employee Share Purchase Plans	Décembre 2004	1.3.2005
D12	Service Concession Arrangements – Determining the Accounting Model	Mars 2005	3.5.2005
D13	Service Concession Arrangements – the Financial Asset Model	Mars 2005	3.5.2005
D14	Service Concession Arrangements – the Intangible Asset Model	Mars 2005	3.5.2005
D15	Reassessment of Embedded Derivatives	Mai 2005	31.5.2005
D16	Scope of IFRS 2	Mai 2005	18.7.2005
D17	IFRS 2 – Group and Treasury Share Transactions	Mai 2005	18.7.2005

adoptant, il est possible de reprendre les valeurs comptables de la société mère ou de précéder à une propre évaluation. Si la société mère ne devient premier adoptant qu'ultérieurement, les valeurs sont reprises en tenant compte des ajustements de consolidation.

- Décomptabilisation d'instruments financiers; possibilité de reclassement, indépendamment d'une décomptabilisation antérieure.
- Paiement fondé sur des actions: possibilité d'application avant terme si les justes valeurs (sur les instruments de capitaux propres) ont été publiées antérieurement.
- Contrats d'assurance: un premier adoptant peut ne pas appliquer intégralement la norme IFRS 4 mais les dispositions transitoires de la norme IFRS 4.

### Exemptions et exceptions

Des exceptions à l'application rétrospective d'autres IFRS concernent la décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers, la comptabilité de couverture, les estimations, les actifs à long terme détenus pour la vente et les activités abandonnées.

Outre les aspects déjà évoqués des principes d'évaluation et d'établissement du bilan, la norme exige la présentation de divers référentiels comptables pour les capitaux propres et le résultat aux diverses dates de clôture ainsi que des explications supplémentaires dans un état intermédiaire. Si la Suisse ne connaît pas d'obligation de publication des comptes, il n'en reste pas moins que les entreprises cotées en Bourse ou débitrices d'emprunts obligataires

sont tenues de publier leurs comptes annuels (art. 697h CO). Les comptes annuels sont présentés aux actionnaires lors de leur assemblée générale. Il s'agit donc d'une publication restreinte au cercle des actionnaires. La production des comptes annuels peut toutefois être requise si la personne qui en fait la demande démontre un intérêt digne de protection (selon l'art. 963 CO). En général, c'est le cas d'un créancier qui s'intéresse à de telles informations en raison de difficultés financières rencontrées par l'entreprise. Le code des obligations prévoit explicitement un bilan intermédiaire en cas de liquidation d'une société en nom collectif, de surendettement et de liquidation d'une société anonyme et de surendettement d'une coopérative. Contrairement à ces exigences prévues par des lois spéciales et par le code des obligations, les rapports intermédiaires sur les comptes établis selon les normes IFRS sont facultatifs. Ce qui ne dispense pas une entreprise cotée en Bourse d'observer le règlement de cotation, lequel lui impose impérativement la publication d'un rapport intermédiaire.

A partir des exigences formulées à l'extérieur de l'entreprise et des vœux propres à celle-ci, il appartient au management de décider quelles sont les normes comptables les mieux adaptées à la société. ■

### Normes SWX à partir de 2005

SWX Segment	Swiss GAAP FER	IFRS	US GAAP
Main Market		X	X
Real Estate-Companies	X	X	X
Investment-Companies	X	X	X
SWX Local Caps	X	X	X