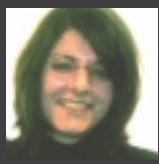


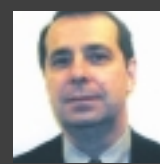
Comptabilité

L'impact des normes IFRS sur le processus de consolidation



**SABINE
BERREBY**
Consultant senior
LGB Finance

L'application des normes IFRS engendre des modifications dans le périmètre et les méthodes du processus de consolidation. Ce dernier devra également s'accommoder, au moins transitoirement, de plusieurs référentiels comptables (IAS, French Gaap ou autres normes locales).



**JAMES
LANGLOIS**
Directeur de la
comptabilité
ABN Amro France

LA MISE EN ŒUVRE DES NORMES IAS/IFRS, applicable le 1^{er} janvier 2005 avec un exercice de comparaison en 2004, constitue un véritable enjeu économique sur la nouvelle approche des données financières des entreprises. Ce projet doit être appréhendé par les entreprises comme un véritable projet stratégique ayant pour objet d'optimiser les règles comptables, de donner une information plus économique, plus transparente, plus précise et plus détaillée, ce qui exige de nouveaux systèmes de remontée d'information et une refonte en particulier du processus de consolidation.

POURQUOI REVOIR LE PROCESSUS DE CONSOLIDATION ?

L'application des normes IAS/IFRS a un impact sur l'ensemble des fonctions de l'entreprise et en particulier sur le service de consolidation puisque ce dernier sera amené à revoir conformément aux normes IAS 27, 28 et 31, son processus de consolidation.

En premier lieu l'application des normes IAS (norme IAS 27 sur les états financiers consolidés) nécessite de revoir le périmètre de conso-

olidation. La notion de détention de capital n'est plus requise, la seule notion de contrôle suffira pour intégrer une société dans le périmètre de consolidation.

La notion de contrôle doit être évaluée au cas par cas ; elle est liée à la validation de trois critères :

- la capacité d'influencer les orientations stratégiques et la gestion financière et d'exploitation (critère de pouvoir) ;
- la capacité de tirer des avantages de ce contrôle (critère d'avantages) ;
- la capacité d'utiliser le pouvoir (premier critère) afin d'augmenter, maintenir ou protéger ces avantages (deuxième critère).

quel que soit le pourcentage de détention.

Ainsi seront consolidées les entreprises dont la société mère détient au moins 50 % des droits de vote, y compris les droits potentiels (détention d'options ou d'obligations convertibles non exercées) de même que celles détenant un pourcentage inférieur des droits de vote mais disposant de pouvoirs de direction sur la gestion financière et opérationnelle de l'entreprise, de nomination ou de révocation des organes de direction.

Les méthodes de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle et mise en équivalence) applicables en normes fran-

“ Dans une structure centralisée, la réalisation de la liasse IAS sera à la charge du service de consolidation groupe, les liasses locales restant sous la responsabilité des différentes entités. ”

Par conséquent, quelle que soit la forme du contrôle, si les critères cités ci-dessus sont respectés, la consolidation est obligatoire et ce,

çaises sont toujours applicables dans le référentiel IAS, mais seront définies à partir de la notion de contrôle (notion de contrôle, in-

fluence notable ou contrôle conjoint).

Un cas particulier est mis en évidence dans la norme IAS 31 relative à l'enregistrement des opérations liées à une co-entreprise (*joint venture*), puisque celle-ci précise que désormais les méthodes de consolidation possibles lors d'un contrôle conjoint peuvent être l'intégration proportionnelle ou la mise en équivalence. La notion de contrôle conjoint sera susceptible de s'appliquer lorsque l'ensemble des décisions opérationnelles et de gestion nécessitera l'accord unanime de tous les associés et non plus simplement la majorité absolue des votes.

LE PLAN DE COMPTES – LA DUALITÉ DES CONSOLIDATIONS

Toutes les modifications liées au passage aux normes IAS/IFRS nécessitent la création de liasses consolidées établies selon ces nouvelles normes, ce qui sous-entend (à terme) une refonte du plan de comptes. Créer un plan de comptes IAS implique la coexistence avec le plan de compte en normes locales et françaises. Lors de la période transitoire (année 2004) devront subsister deux, voire trois reportings (reporting IAS, French Gaap et en normes locales si la maison mère est implantée à l'étranger) au nom du principe de permanence des méthodes et dans le but de comparer les chiffres.

Il sera donc nécessaire de créer ou de supprimer certains comptes, et de modifier certains schémas comptables. Les changements à apporter au plan de comptes résultent la plupart du temps des nouvelles méthodes d'évaluation et de classement des instruments financiers (norme IAS 39). Ainsi par exemple, l'écart de réévaluation (ou plus-values latentes) des titres classés en actifs disponibles à la vente (évaluation à la juste valeur en IAS) sera comptabilisé dans un compte de capitaux propres distinct.

Enfin, les normes IAS ont égale-

ment un impact sur la présentation des états financiers puisqu'elles requièrent une information financière complète et enrichie, en particulier en matière d'information sectorielle (information nécessaire pour les sociétés cotées dans le cadre de la norme IAS 14) et de gestion des risques (norme IAS 32).

LA REMONTÉE DES INFORMATIONS

La mise en œuvre des normes IAS peut être l'occasion pour l'entreprise de repenser son processus de consolidation. Ainsi, selon l'Observatoire IFRS de Cartesis-KPMG, 70 % des groupes cotés envisagent d'adapter ou de changer leur logiciel de consolidation. Il s'agit d'un véritable projet d'entreprise qui sera susceptible de mobiliser l'ensemble des fonctions de l'entreprise (back et front-office, comptabilité, trésorerie, ressources humaines et consolidation) pour l'élaboration du reporting IAS.

Le back-office devra être en mesure de fournir les informations nécessaires aux retraitements de consolidation modifiés et à la présentation d'informations nouvelles. Il sera donc amené à extraire les données sur des systèmes de gestion différents.

Le service de trésorerie sera fortement impacté par la mise en place des normes, notamment pour la comptabilisation des opérations de couverture et l'enregistrement à la juste valeur des dérivés (des moteurs de calcul devront être développés).

Le service de consolidation devra être capable lors de la remontée des informations des services amont de stocker et de traiter des volumes d'opérations importants.

L'EFFET DE LA RÉTROSPECTIVITÉ

Les implications sur le processus de consolidation sont multiples et selon le principe de rétroactivité, les nouvelles règles devront être appliquées comme si elles l'avaient été depuis l'origine.

Il sera donc nécessaire de retraiter de façon rétrospective de nombreuses opérations comme les instruments financiers (norme IAS 32 et 39), les avantages du personnel (norme IAS 19), les impôts différés (norme IAS 12). Cependant, des exceptions à l'application du principe de rétrospectivité sont prévues par la norme IAS 1. Il est, par exemple, possible de ne pas retraiter de manière rétrospective les regroupements d'entreprises comptabilisées avant une certaine date (date du bilan d'ouverture IFRS ou date antérieure librement fixée par le groupe).

Les écritures de consolidation vont également subir quelques modifications. Ainsi, dans le cas d'opérations n'ayant pas d'impact sur le résultat ou sur les réserves consolidées, il n'y aura pas d'élimination des comptes réciproques entre une entreprise intégrée globalement et une entreprise sous contrôle conjoint qui est mise en équivalence.

Tous ces changements impliquent de disposer d'un système de consolidation capable de traiter en parallèle plusieurs référentiels de gestion et de restituer l'ensemble des états financiers et annexes exigés par l'application des normes IAS/IFRS. Le pôle de consolidation devra faire face à une charge de travail supplémentaire car la liasse IAS devra être restituée pendant la période transitoire en même temps que les liasses en normes françaises ou en normes locales. Le logiciel de consolidation devra être capable de restituer tous ces documents ainsi que des états de rapprochements et de contrôle.

COMMENT REVOIR LE PROCESSUS DE CONSOLIDATION ?

Une démarche organisée et spécifique au groupe doit être mise en place afin de mettre en adéquation les systèmes d'information et la production de nouveaux indicateurs.

Cette démarche peut être appréhendée sous trois aspects : l'évaluation des systèmes existants ; les choix ou options adoptés par l'entreprise ; la description d'un processus de consolidation optimum (*encadré*).

L'évaluation du système existant consiste à vérifier dans quelle mesure ce dernier est capable de gérer plusieurs reportings en parallèle, de faire face à des traitements plus lourds et de restituer des états et annexes plus complexes ; de gérer l'historique des données (rétrospectivité) ; enfin, d'intégrer des données provenant de différents systèmes de gestion.

Plusieurs possibilités peuvent être envisagées par l'entreprise pour la production du reporting IAS : produire le reporting en normes locales et le retraiter afin de satisfaire aux contraintes IAS ; produire un reporting format IAS et le retraiter en normes locales ; produire des multi-reportings dès 2004. Les deux premières options supposent la gestion d'un plan de compte unique, ainsi que la réalisation d'états de réconciliation des différents reportings et l'explication des écarts identifiés (les écarts ne devant être que la résultante de l'application des normes). Le dernier cas nécessite un système d'information capable de gérer simul-

tanément plusieurs états financiers. Dans une organisation décentralisée, caractérisée par l'existence de plusieurs systèmes d'information au sein du groupe, chaque entité devra constituer ses liasses de consolidation locale et IAS, alors que dans une structure centralisée disposant d'un système d'information standard et unique, la réalisation de la liasse IAS sera à la charge du service de consolidation du groupe, les liasses locales restant sous la responsabilité des différentes entités.

LES LIMITES DE LA RÉVISION DU PROCESSUS

L'entreprise dispose de deux stratégies pour mettre à jour son système d'information. La première est de construire une nouvelle infrastructure IAS par rapport au système existant. Mais elle a un coût relativement élevé et ne permet pas de comparaison entre les états IAS et les états en normes françaises ou locales. Enfin, elle présente des difficultés pour effectuer une piste d'audit fiable et exhaustive et pour identifier les écarts liés aux normes IAS.

La deuxième stratégie consiste à augmenter la base existante. Elle se heurte également à différentes limites : les normes ne sont pas encore figées. Il faudra également

s'assurer que la publication simultanée de plusieurs reportings ne risque pas de perturber la publication établie selon les normes actuelles.

Seule une approche dynamique du changement permettant de profiter du passage aux normes IAS/IFRS pour entamer une refonte du processus de consolidation sera de nature à optimiser le rapport qualité du système d'information du groupe par rapport aux coûts engendrés pour sa mise à jour. ■

La mise en œuvre du processus de consolidation

Plusieurs étapes sont identifiées :

- Mise à jour du plan de comptes
- Définition des impacts IAS : mobilisation de l'ensemble des services de l'entreprise
- Réalisation d'une liasse sous le format IAS
- Intégration des données IAS dans le logiciel de consolidation
- Consolidation proprement dite (écritures de retraitement)
 - Réalisation d'états de réconciliation et explication des écarts
 - Réalisation des annexes
 - Rédaction de procédures
 - Formation des équipes et accompagnement au changement.