

# **Note de présentation des Recommandations de l'ANC**

Relatives au format des comptes consolidés  
des entreprises, des établissements du secteur bancaire  
et des organismes d'assurance  
établis selon les normes comptables internationales

**Recommandations ANC n°2013-03, 2013-04 et 2013-05  
du 7 novembre 2013  
respectivement**

---

## **1. Contexte et objectifs**

### **1.1) Contexte**

En 2004, la première application des normes IFRS était susceptible d'entraîner des changements significatifs dans la présentation des résultats des entreprises, cette situation pouvant conduire à la multiplication de modèles de comptes de résultat, rendant plus difficile la lecture d'ensemble de la performance et la comparabilité entre les entreprises d'un même secteur d'activité.

Il est alors apparu nécessaire de préciser le traitement de certains éléments et agrégats et de proposer aux entreprises françaises un format d'états financiers en conformité avec les normes IFRS. Ceux-ci ont fait l'objet des Recommandations n°2004-R.02 et n°2004-R-03 du CNC adoptée par l'Assemblée Plénière du 27 octobre 2004 concernant respectivement les entreprises et le secteur bancaire (établissements de crédit et entreprises d'investissement). De plus, la Recommandation n°2005-R-01 a été adoptée par le CNC le 24 mars 2005 et complétée par la Recommandation n°2006-R-01 du 30 juin 2006 concernant les organismes d'assurance.

En 2007, la norme IAS 1 relative à la présentation des états financiers a été révisée. Cette révision a été adoptée par l'Union européenne en décembre 2008 et s'est appliquée aux exercices ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Les Recommandations de 2004 ont donc été révisées et remplacées par les recommandations n°2009-R-03, 2009-R-04 et 2009-R-05 adoptées par le Collège du CNC du 2 juillet 2009.

---

En 2011, la norme IAS 1 a été une nouvelle fois modifiée. Les principales modifications de la norme IAS 1 portent sur la distinction, au sein des autres éléments du résultat global, des éléments recyclables ou non recyclables dans le résultat net. Cet amendement a été adopté par l'Union européenne en juin 2012 et s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2012. En pratique, il est donc applicable aux exercices ouverts au 1<sup>er</sup> janvier 2013 pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Depuis l'adoption de la recommandation en 2009, la norme IAS 1 a également fait l'objet de quelques améliorations ou été impactée par l'évolution d'autres normes. Dans ce contexte, il apparaît nécessaire de réviser en conséquence les Recommandations de 2009.

Par ailleurs, comme cela avait été annoncé en avril 2013, la Recommandation de l'ANC n°2013-01 relative à la présentation de la quote-part du résultat net des entreprises mises en équivalence dans le compte de résultat consolidé établi selon les normes comptables internationales doit être intégrée dans la Recommandation relative au format des états financiers.

## 1.2) Objectifs

A ce jour et ce malgré les modifications apportées à la norme IAS 1, les sociétés qui établissent leurs comptes consolidés en IFRS ne disposent, dans le cadre de ces normes, d'aucun modèle développé de présentation de leur performance. Les travaux actuels de l'IASB dans ce domaine - menés conjointement avec le FASB - sont renvoyés à un projet de recherche à moyen terme portant à la fois sur la présentation des états financiers et la rationalisation de l'information en annexe et dont l'objectif est de remplacer les normes IAS 1, IAS 7 et IAS 8 par une norme unique. Quelques propositions d'amendements limités à la norme IAS 1 devraient toutefois être exposées début 2014.

Les présentes Recommandations visent par conséquent à faciliter la lecture d'ensemble de la performance et la comparabilité entre les entreprises d'un même secteur d'activité.

Le Collège de l'ANC a adopté le 7 novembre 2013 les présentes Recommandations n° 2013-03, 2013-04 et 2013-05 proposant des formats d'états de synthèse établis sur la base des normes IFRS émises par l'IASB applicables aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. Ces formats pourront servir de référence aux entreprises qui appliquent ou adopteront les IFRS, si celles-ci y ont convenance. Elles annulent et remplacent les Recommandations n°2009-R-03, 2009-R-04 et 2009-R-05.

## 2. Principales modifications apportées aux Recommandations de 2009

Les principales modifications des normes IFRS (essentiellement IAS 1) pour lesquelles les Recommandations de 2009 ont été mises à jour sont les suivantes :

*(N.B. l'analyse ci-dessous détaille les principales modifications opérées sur la Recommandation n°2013-03 relative aux entreprises qui ont servi de base pour la modification des Recommandations n°2013-04 et 2013-05 respectivement relatives aux établissements du secteur bancaire et des organismes d'assurances lorsque cela était nécessaire)*

## **2.1) Révision de la norme IAS 27 de 2008 applicable à compter des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009 (non prise en compte dans les recommandations de 2009)**

La norme distingue désormais la quote-part de résultat attribuable aux « participations ne donnant pas le contrôle » (remplacement des termes « intérêts minoritaires ») et celle attribuables aux « propriétaires de la société mère » (remplacement des termes « part du groupe »).

En pratique, certaines entreprises ont maintenu l'utilisation du terme « intérêts minoritaires » alors que d'autres ont repris mot pour mot la nouvelle dénomination prévue par la norme.

La Recommandation de l'ANC intègre les nouveaux termes de la norme IAS 27 et maintient les termes « part du groupe » et « intérêts minoritaires » qui peuvent paraître plus clairs pour certains lecteurs des états financiers. Il apparaît ainsi nécessaire de laisser une certaine flexibilité aux entreprises dans le choix des termes utilisés.

De plus, cette révision a introduit l'obligation de présenter séparément les changements dans les participations dans les filiales sans perte de contrôle (IAS 1 §106(d)iii). Une ligne spécifique a ainsi été ajoutée dans le modèle de tableau de variation des capitaux propres ainsi que dans le tableau de flux de trésorerie (conformément à IAS 7 §42A).

## **2.2) Amendement de la norme IAS 1 de juin 2011 applicable aux exercices ouverts à compter de juillet 2012**

Les autres éléments du résultat global (« *other comprehensive income* » ou OCI) distinguent deux catégories : les éléments non recyclables et les éléments recyclables en résultat. La présentation de l'effet fiscal sur ces éléments a également été amendée.

Cette distinction a été reprise au paragraphe 5.1. de la Recommandation n°2013-03 relative aux entreprises. Les Recommandations de l'ANC intègrent les termes de la norme « qui seront reclassés ultérieurement en résultat » et ajoutent entre crochets le terme « recyclable » qui peut paraître plus clair pour certains lecteurs. Il paraît là aussi nécessaire de laisser une certaine flexibilité aux entreprises dans le choix des termes utilisés.

La recommandation évoque également la problématique de la distinction entre éléments recyclables ou non pour la quote-part de l'OCI des entreprises mises en équivalence en laissant le choix aux entreprises (dans l'attente d'une clarification de l'IASB).

### Options de présentation de l'OCI (paragraphe 5.1. de la Recommandation entreprises)

La mise à jour de la présentation de l'OCI a été l'occasion de revoir les 2 options de présentation proposées par les Recommandations de 2009.

D'après les éléments de commentaires des travaux relatifs à la recommandation de 2009, il est indiqué, qu'en application du § 83 d'IAS 1 (révisée en 2007), deux options sont proposées dans les trois Recommandations pour la présentation des intérêts minoritaires dans l'état du résultat net et des gains et pertes comptabilisés directement en capitaux propres : la présentation des composantes pour leur montant global (option 1) ou la présentation des composantes part du groupe (option 2).

Dans la dernière version de la norme IAS 1, ce paragraphe 83 a été supprimé mais repris au paragraphe 81B avec quelques modifications. Ce paragraphe exige de présenter distinctement le résultat global attribuable aux participations ne donnant pas le contrôle et celui attribuable aux propriétaires de la société mère en plus de la section « résultat net » de la section « autres éléments du résultat global », en tant qu'affectations du résultat net et des autres éléments du résultat global.

Dans la mesure où l'option 2 n'a semble-t-il pas été utilisée en pratique et qu'elle paraît désormais moins pertinente que l'option 1, l'ANC a décidé de simplifier la Recommandation de 2009 en supprimant l'option 2.

### **2.3) Amendement de la norme IAS 19 Avantages du personnel de juin 2011 applicable pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013**

Cette norme supprime notamment la méthode dite du « corridor » et modifie les règles d'estimation et d'affectation (OCI désormais non recyclable ou résultat net) des variations du passif.

Le montant enregistré en OCI au titre de la norme IAS 19 est désormais libellé "réévaluation au titre des régimes à prestations définies" et non plus "écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies".

Le libellé a été mis à jour en conséquence dans le modèle de tableau relatif à l'OCI au paragraphe 5.1. Toutefois, les termes « écarts actuariels » ont été maintenus entre crochets. Il s'agit là encore de laisser une certaine flexibilité aux entreprises dans le choix des termes utilisés.

Par ailleurs, la norme IAS 19 ne précise toujours pas la façon de présenter la composante financière du coût prestations définies (désormais déterminée directement sur base nette) dans le compte de résultat (en résultat opérationnel ou financier).

Le paragraphe 4.5.5.3 *autres produits financiers et autres charges financières* a été mis à jour en conséquence.

### **2.4) Présentation du résultat des sociétés mises en équivalence (intégration de la Recommandation n°2013-01)**

La recommandation n°2013-01 de l'ANC du 4 avril relative à la présentation de la quote-part du résultat net des entreprises mises en équivalence dans le compte de résultat consolidé établi selon les normes IFRS a été intégrée au paragraphe 4.5.6 *Quote-part du résultat net des sociétés mises en équivalence* de la Recommandation n°2013-03 relative aux entreprises.

De plus, deux illustrations de l'application de cette recommandation ont été ajoutées (en fonction ou non de l'existence de sociétés mises en équivalence qui ne sont pas dans le prolongement de l'activité du groupe).

Par ailleurs, la Recommandation n°2013-03 relative aux entreprises indique à la fin du paragraphe 4.5.6. que « les résultats des tests de dépréciation concernant les actifs incorporels (« *goodwill* ») sur titres mis en équivalence font partie du résultat présenté sur cette ligne. »

L'ANC considère cependant qu'il serait pertinent d'identifier distinctement une telle dépréciation de la quote-part du résultat des sociétés mises en équivalence, lorsque cela est significatif et ajoute cette possibilité dans la Recommandation sous la forme d'une ligne supplémentaire introduite par le mot « dont ».

## 2.5) Autres modifications des recommandations

- S'agissant d'une erreur manifeste, dans le compte de résultat de la Recommandation n°2009-03 relative aux entreprises (paragraphe 4.1.), la ligne « résultat net avant impôts des activités abandonnées » a été remplacée par « résultat net d'impôt des activités poursuivies ».
- Dans le tableau de flux de trésorerie, la ligne « +/- incidence des variations de périmètre » a été séparée en 2 lignes distinctes.
- Enfin, plusieurs références à la norme IAS 1, à d'autres normes IFRS et au cadre conceptuel ont été mises à jour dans les Recommandations.

---

©Autorité des normes comptables, novembre 2013