

# Quels axes pour la recherche comptable en France ?



Par Valérie Viard  
Directrice de la recherche de l'ANC

**La recherche est une priorité pour l'Autorité des normes comptables (ANC) dont l'un des rôles principaux est de stimuler la réflexion comptable afin d'assurer des fondements conceptuels robustes à la normalisation comptable française et internationale.**

## Objectifs poursuivis

La recherche comptable doit à la fois permettre d'alimenter activement la réflexion des membres du Collège, des commissions et groupes de travail de l'ANC, d'intervenir dans les débats internationaux (à l'IASB ou à l'EFRAG) et de préparer l'avenir. Elle permet également aux enseignants-chercheurs d'obtenir des moyens complémentaires pour réaliser et diffuser leurs travaux. Ils peuvent ainsi financer le recours à des assistants de recherche pour la collecte des données, financer des travaux de traduction en anglais en vue d'une communication dans des revues internationales, financer des déplacements dans des conférences universitaires en France ou à l'étranger, voire accéder à des contacts professionnels pour leurs terrains de recherche.

C'est dans ce cadre qu'est organisé tous les ans, au cours du deuxième trimestre, un appel à projets de recherche auprès des enseignants-chercheurs. L'ANC propose cinq à sept thèmes selon les besoins identifiés par son Collège. Les thèmes proposés restent variés et permettent de mobiliser différents types de travaux académiques (études quantitatives, qualitatives ou plus conceptuelles). Une grande liberté est laissée dans la teneur des propositions soumises. Les enseignants-chercheurs sont ainsi totalement libres de définir leur équipe de recherche (seul ou en collaboration avec d'autres centres de recherche français, européens ou internationaux), l'approche et la méthodologie de recherche les plus adaptées, le délai de réalisation et l'enveloppe budgétaire demandée. Un même thème pourra alors être traité selon plusieurs approches : normative, positive ou critique, dans une approche qualitative ou quantitative.

Les projets sont choisis à l'issue d'un comité de sélection *ad hoc* après analyse de la qualité générale des dossiers reçus

et des caractéristiques de chaque projet. Plusieurs projets peuvent être sélectionnés sur un même thème, lorsqu'ils mobilisent des approches différentes. Pour l'ANC, le principal défi à relever est que les thèmes proposés suscitent l'intérêt des équipes de recherche et que les travaux puissent être réalisés dans un calendrier compatible avec le processus de normalisation comptable.

Au-delà de l'exercice annuel de l'appel à projets de recherche, l'ANC reste toujours à l'écoute et s'engage à étudier les éventuelles demandes de financement de projets qui pourraient lui être soumises spontanément.

Les projets proposés peuvent s'inscrire en liaison avec l'agenda de l'IASB ou de l'EFRAG, ou permettre d'engager des réflexions plus générales.

A l'issue des travaux, les études sont publiées sur le site de l'ANC et peuvent également servir de support aux échanges lors des Etats Généraux de la recherche comptable.

## Les travaux financés en lien avec l'agenda de l'IASB et l'EFRAG

L'actualisation régulière du programme de travail de l'IASB et de l'EFRAG est une première source d'inspiration pour la définition des thèmes de recherche. Les travaux réalisés pourront alors constituer une première base d'analyse et de réflexion, à disposition du groupe de travail qui sera mis en place pour répondre à la consultation sur un nouveau texte, un amendement ou une *Post Implementation Review* (examen post-application d'une norme) émanant de ces organismes.

### Projets liés à la mise en œuvre de normes

Les projets de recherche initiés sur les normes IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12, aussi

appelées « pack consolidation », illustrent la démarche de l'ANC. Dès 2017, sur la base du programme de travail de l'IASB qui prévoyait alors une *Post Implementation Review* (PIR) de ces normes courant 2018 (elle ne devrait finalement être lancée par l'IASB que lors du deuxième trimestre 2020), ce thème a été soumis dans le cadre de l'appel à projets. Deux projets ont ainsi été lancés et finalisés depuis, à temps pour leur utilisation lors de la PIR.

Le premier projet était conduit par une équipe de trois chercheurs, Éric Tort (IAE de Lyon), François Lantin (Université Jean Moulin de Lyon 3) et Gaëlle Lenormand (Université de Rennes 1), et construit autour de trois études. Celles-ci ont été menées sur la base des états financiers 2013 et 2014 (années de passage aux nouvelles normes) des sociétés non financières du SBF 120. Elles ont permis une analyse des modalités et mises en œuvre des nouvelles normes, de leurs conséquences sur la qualité de l'information financière disponible pour les utilisateurs. Le projet a également abouti à la formulation de propositions d'améliorations du « pack consolidation ». Ce projet a allié des techniques d'analyses quantitatives mais aussi qualitatives car de nombreux entretiens ont été réalisés.

Le second projet a été dirigé par Frédéric Pourtier (IAE Bordeaux) et s'est concentré sur l'étude de la pratique de la mise en équivalence en France entre 2007 et 2017. Le rapport traite particulièrement de la mise en œuvre d'IFRS 11 qui a, rappelons-le, augmenté notablement le nombre d'entités consolidées selon cette méthode.

Ces deux études complémentaires (tant sur le fond que sur les approches de recherche adoptées) ont pu être finalisées dans les temps pour la consultation de l'IASB qui doit démarrer dans les prochains mois et alimenteront ainsi les débats pour les travaux de l'ANC.

## Projets sur les récentes normes IFRS

Du fait de l'activité normative soutenue de l'IASB depuis les années 2010, d'autres *Post Implementation Reviews* sont à prévoir dans un avenir proche, sur les normes IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » et IFRS 9 « Instruments financiers », applicables de manière obligatoire depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ; puis sur IFRS 16 « Contrats de location », applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Des projets de recherche ont donc été sélectionnés sur ces normes, en 2018 (IFRS 15 et IFRS 9) et en 2019 (IFRS 16). Ils aborderont en particulier les thèmes suivants :

- mise en œuvre d'IFRS 15 dans les 150 plus grands groupes français cotés sur Euronext. Le projet est conduit par Lionel Touchais (Université de Paris-Nanterre), Christophe Herriau et Gaëlle Lenormand (Université de Rennes 1) et le rapport est d'ores et déjà finalisé ;
- mise en œuvre d'IFRS 9 dans les sociétés industrielles et commerciales par Véronique Blum (Université de Grenoble) et Pierre Théron (IFSA, Université de Lyon 1). L'étude est en cours ;
- effets de la mise en œuvre de la norme IFRS 9 dans les banques par Eric Paget-Blanc (Université d'Evry Val-d'Essonne), Christophe Lejard (Université de Pergignan) et Jean-François Casta (Université Paris-Dauphine), également toujours en cours ;
- mise en œuvre de la norme IFRS 16, en appliquant une approche par entretiens. L'étude est conduite par Mohamed Hamadi (Université Toulouse 1 Capitole), Wafa Khelif (Toulouse Business School à Barcelone) et Sami El Omari (Toulouse Business School) ;
- mise en œuvre de la norme IFRS 16, analysée au travers d'une approche quantitative, étude menée par Eric Tort, François Lantin (IAE de Lyon), Charlotte Disle (IAE Grenoble) et Eric Janin (Université Grenoble Alpes).

## Projets en lien avec les exposés-sondages de l'IASB

Au-delà des travaux actuels liés à la mise en œuvre des normes internationales dans

les sociétés françaises, d'autres projets de recherche sont en lien avec des *Exposure Draft* (ED) en cours ou à venir. Ainsi, le projet sur « la pertinence et fiabilité des indicateurs de performance » contribue-t-il à la réflexion de l'ANC dans le cadre du projet *Disclosure Initiative*, une revue de littérature à celle sur les activités à tarifs régulés tandis que d'autres travaux explorent les modalités de mise en œuvre d'IFRS 13.

## Les travaux financés sur des sujets de réflexion générale

Après avoir fait travailler des équipes universitaires sur des principes généraux de la comptabilité comme la prudence, le modèle d'affaires ou l'intérêt public européen, l'ANC a financé plusieurs études sur l'information extra-financière. Elles tendaient en particulier à explorer la frontière avec l'information financière et à soulever à cette occasion la question d'une redéfinition éventuelle du périmètre des actifs incorporels. L'actualité de ce sujet a été confirmée par les déclarations récentes de la Commission européenne sur la nécessité de la mise en place de normes de reporting pour les informations extra-financières, à l'occasion de la révision de la directive européenne sur le non-financier<sup>1</sup>. Dans sa réflexion, l'ANC pourra s'appuyer sur les travaux de Delphine Gibassier, Typhaine Jérôme et Carol Adams sur le reporting intégré ; sur ceux de Sandra Rigot et Samira Demaria relatifs au reporting environnemental et à l'impact des recommandations de la TCFD et sur ceux d'Elisabeth Walliser Elisabeth Albertini, Stéphane Lefrancq, Laurence Morgana et Fabienne Berger-Remy sur la notion de capital immatériel explorée au travers des lettres de dirigeants.

Une étude menée par Alexandre Rambaud et Jacques Richard sur la notion de capital permet par ailleurs de comprendre son évolution à travers l'histoire et l'ambiguïté d'un terme utilisé à l'actif comme au passif.

Ces travaux sont enfin complétés par deux études initiées en 2019 sur la notion de neutralité en comptabilité. Une revue de littérature et une étude plus qualitative à base d'entretiens sur la perception de cette neutralité en comptabilité approfondiront cette qualité attendue des états financiers.

Toutes ces études alimentent quotidiennement la réflexion de l'ANC et sont ensuite autant de pistes pour de futurs travaux.

## Thèmes à explorer

Les sujets qui seront proposés dans l'appel à projets pour 2020 sont en cours de finalisation, mais des thèmes d'intérêt récurrents devraient y figurer, parmi lesquels les méthodologies de réalisation d'études d'impact, l'impôt ou le traitement comptable des activités du numérique.

Au-delà du chiffrage de l'effet de dispositions comptables, l'ANC part du double constat de la difficulté de réaliser des études d'impact a priori, avant toute mise en œuvre, alors même que la décision de modifier ou d'introduire un texte normatif repose sur une analyse coûts-bénéfices. Une évaluation des pratiques actuelles serait donc utile dans le cadre de la normalisation comptable française, ou internationale mais également dans d'autres disciplines (économiques, juridiques...) et pourrait amener à améliorer les modèles d'évaluation existants.

S'agissant de l'impôt, et en dehors des questions relatives aux impôts différés, ce sujet reste relativement peu traité par les universitaires. Or, de nombreuses questions importantes mériteraient d'être explorées, notamment dans le cadre de travaux en normalisation française : traitement comptable des différents impôts et taxes, classification, rattachement, présentation, lien entre fiscalité et comptabilité.

Enfin, les caractéristiques des nouvelles activités issues de la transformation numérique (échange et contribution à la valeur sans transaction monétaire, développement de l'économie collaborative, création de valeur par l'usage et l'influence, utilisation des données collectées gratuitement...) soulèvent des problématiques comptables. Elles posent notamment la question de la cohérence de ces nouvelles pratiques avec la définition actuelle des actifs, et en particulier des incorporels, mais aussi des passifs. Faut-il imaginer de nouvelles catégories d'actifs et de passifs ? Quelles règles de reconnaissance, d'évaluation faut-il mettre en place dans ce cas ? Faut-il évaluer en comptabilité les activités numériques gratuites ou quasi-gratuites ? Toutes ces questions pourraient faire l'objet d'études spécifiques.

\* \* \*

Nous encourageons donc fortement les enseignants-chercheurs intéressés par ces thèmes à proposer des sujets de recherche. Le prochain appel à projets de recherche sera lancé début avril pour un retour des dossiers le **15 juin 2020**<sup>2</sup>. ■

1. Projet de révision de la directive 2014/95 sur les rapports non financiers dans le cadre du « Pacte vert » de la Commission européenne.

2. Pour de plus amples informations sur les projets de recherche financés, les appels à projets en cours et obtenir les rapports finaux des études, voir le site de l'ANC à l'adresse suivante : <http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/recherche/projets-de-recherche.html>