



NORME IAS 01

LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Table des matières

NORME IAS 01 : LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS	3
1.1. LA PRÉSENTATION SUCCINCTE DE LA NORME	3
1.1.1. L'esprit de la norme.....	3
1.1.2. le champ d'application de la norme	3
1.2. LE CONTENU DE LA NORME	3
1.2.1. Les principes généraux	3
1.3. LE BILAN	5
1.3.1. Les actifs courants et non courants.....	5
2.3.3. L'identification des actifs et passifs courants et non courants sur la base du bilan consolidé en normes françaises	6
1.3.4. La présentation du bilan	7
1.3.5. Un modèle indicatif de bilan	8
1.4. LE COMPTE DE RÉSULTAT	9
1.4.1. La présentation par nature du compte de résultat	9
1.4.2. La présentation par fonction du compte de résultat	10
1.5. LA VARIATION DES CAPITAUX PROPRES.....	10
1.5.1. L'état de variation des capitaux propres	10
1.5.2. Un modèle de présentation du tableau de variation	11
1.6. LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE	12
1.7. LES NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS.....	12
1.7.1. Les méthodes comptables	12
1.7.2. Les notes annexes.....	13
1.8. LA PRÉPARATION DU PASSAGE A L'APPLICATION DE LA NORME	13
1.8.1. Les principales divergences avec le référentiel français	13
1.8.2. Les dispositions de la norme de première adoption.....	14
1.8.3. Les principaux cas d'impact	14

NORME IAS 01 : LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

1.1. LA PRÉSENTATION SUCCINCTE DE LA NORME

1.1.1. L'esprit de la norme

IAS 01 définit les bases de la présentation des états financiers et regroupe :

- Les principes à appliquer pour la publication en normes IAS (continuité d'exploitation, permanence de présentation, comptabilité d'engagement...).
- La liste des documents constituant les états financiers.
- La définition de la structure et de l'information minimale pour le contenu des états financiers (états à publier, liste des rubriques obligatoires pour chacun des états).

L'application des principes de base d'IAS 01 doit permettre une homogénéisation de la présentation des états financiers entre les groupes appliquant les normes IAS. IAS 01 conserve la philosophie de l'ensemble du jeu de normes en fournissant un cadre général et un niveau minimum d'information. Elle n'impose pas de modèles de présentation des comptes. La structure de l'information indiquée comme nécessaire reste, de ce fait, relativement souple afin de permettre une publication adaptée pour l'ensemble des groupes.

1.1.2. le champ d'application de la norme

La norme s'applique à toutes les entreprises présentant des états financiers conformément aux IAS, y compris les banques et les compagnies d'assurances.

1.2. LE CONTENU DE LA NORME

1.2.1. Les principes généraux

Composantes des états financiers :

IAS 01 définit les composantes des états financiers :

- Bilan et compte de résultat.
- Tableau des variations des capitaux propres (élément à part entière des états financiers).
- Tableau des flux de trésorerie (élément à part entière des états financiers).
- Méthodes comptables et annexes.

L'objectif développé par IAS 01 est de permettre la publication d'une information pertinente et fiable en présentant une image fidèle, en traduisant la réalité économique des transactions (et non pas uniquement leur aspect juridique), une image neutre, prudente et complète.

Continuité d'exploitation :

Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité de l'exploitation, sauf si la direction n'a pas d'autres solutions réalistes que de liquider la société ou de cesser son activité. La continuité d'exploitation doit être examinée et justifiée tous les ans.

La norme précise que l'analyse détaillée n'est pas nécessaire lorsque l'entreprise a un passé bénéficiaire et n'a pas rencontré de problèmes pour se financer. Dans les autres cas, la direction doit mener à bien une analyse en prenant en compte des éléments à venir sur l'année. Tout doute ou incertitude se doit d'être mentionné.

Méthode de la comptabilité d'engagement :

L'entreprise doit comptabiliser l'ensemble des opérations comptables selon la méthode de la comptabilité d'engagement sauf pour les flux de trésorerie.

Cohérence de la présentation :

La norme prévoit le maintien de la présentation et des classifications d'une année sur l'autre. Les cas d'exception sont définis : nouvelle présentation rendue nécessaire du fait d'un changement important dans la nature des activités de l'entreprise ou changement préconisé par une norme IAS.

Importance relative et regroupement :

IAS 01 définit la notion d'importance relative : « *une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers* ». Tout élément significatif doit donc faire l'objet d'une présentation séparée.

Les éléments non significatifs peuvent être regroupés s'ils présentent une certaine homogénéité et l'application des dispositions, définies par la norme, est dans ce cas non nécessaire. Précisons que la norme ne fixe pas de seuil de signification...

Compensation :

Les actifs, passifs, charges et produits ne doivent pas être compensés sauf dans les cas suivants : une norme IAS l'impose ou l'autorise (IAS 18 prévoit, par exemple, les cas de compensation entre des produits et des charges de l'activité ordinaire), les profits et les pertes résultant de transactions similaires ne sont pas significatifs.

Informations comparatives :

Les informations comparatives au titre de l'exercice 20n-1 doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées figurant dans les états financiers. L'information comparative doit également être fournie pour toute description ou explication narrative dès lors qu'elle est pertinente pour la compréhension de l'exercice 20n.

Structure et contenu :

Le paragraphe « *structure et contenu* » d'IAS 01 regroupe toutes les informations à caractère général devant être intégrées dans les états financiers. Seront développés ultérieurement les différents composants de ces états.

1.3. LE BILAN

1.3.1. Les actifs courants et non courants

Le projet « *amélioration des normes existantes* » rend obligatoire, et non plus optionnelle, la distinction au bilan entre les éléments courants et les éléments non courants. Une présentation en fonction de la liquidité reste néanmoins possible dans le seul cas où cette présentation fournit une information plus fiable et plus pertinente que la précédente. Néanmoins, et cela qu'elle que soit la méthode de présentation retenue, l'entreprise doit indiquer pour chaque élément d'actif ou de passif le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler à plus d'un an.

Actifs courants :

Sont considérés comme des actifs courants :

- Les actifs réalisables, vendables ou consommables dans le cadre du cycle d'exploitation normal (stocks, créances clients...). La norme indique que « *le cycle d'exploitation désigne la période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières entrant dans un processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie ou d'un instrument immédiatement convertible en trésorerie* ».
- Les actifs détenus à des fins de transaction ou que l'entreprise s'entend à réaliser dans les 12 mois suivant la date de clôture de l'exercice (titres de créances négociables par exemple).
- Les actifs constitutifs de trésorerie ou équivalents dont l'utilisation n'est soumise à aucune restriction.

Actifs non courants :

Tous les actifs autres que ceux répondant aux critères précédents sont considérés comme non courants.

1.3.2. Les passifs courants et non courants

Passifs courants :

Les passifs courants sont les passifs faisant partie du besoin en fonds de roulement utilisés dans le cadre du cycle d'exploitation ou réglés dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice 20n. Trois cas particuliers ont fait l'objet d'un commentaire spécifique dans la norme : le refinancement, les obligations remboursables et les emprunts à remboursement conditionné.

Refinancement : La part à moins d'un an des passifs à long terme, portant intérêts à plus d'un an à l'origine, doit continuer à être classée en non courant si l'entreprise a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme, et si l'accord de refinancement ou de rééchelonnement est déjà finalisé à la date de clôture de l'exercice.

Obligations remboursables : les obligations remboursables au cours du prochain cycle d'exploitation, pour lesquelles le refinancement n'est pas laissé à la discrétion de l'entreprise, seront considérées comme des passifs courants.

Norme IAS 01 - la présentation des états financiers

Emprunts à remboursement conditionnel : Pour les emprunts remboursables à vue et en cas de non-respect de certaines conditions liées à la situation financière de l'emprunteur, les passifs sont classés en passifs courants sauf :

- Si le prêteur s'est engagé, préalablement à l'approbation des états financiers, à ne pas exiger le paiement de l'emprunt en cas de manquement.
- S'il est probable que des manquements ultérieurs ne se produiront pas dans les 12 mois suivant la date de clôture de l'exercice.

Passifs non courants :

Tous les passifs ne correspondant pas aux critères de classification des passifs courants sont considérés comme non courants.

2.3.3. L'identification des actifs et passifs courants et non courants sur la base du bilan consolidé en normes françaises

Rubriques	Échéances < 12 mois	Échéances > 12 mois	C ou NC	Commentaires
ACTIF IMMOBILISE				
Écarts d'acquisition			NC	
Immobilisations incorporelles			NC	
Immobilisations corporelles			NC	
Immobilisations financières détenues pour une longue durée			NC	Classification effectuée en fonction des échéances
Immobilisations financières détenues à des fins de transaction ou pour une courte durée	X	X	C NC	
Titres mis en équivalence			NC	
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et encours	X	X	C	
Clients et comptes rattachés	X	X	C	
Autres créances et comptes de régularisation :				Classification effectuée en fonction des échéances
Actif réalisé dans le cadre du cycle d'exploitation	X	X	C	
Actif non réalisé dans le cadre du cycle d'exploitation	X	X	C NC	
Valeurs mobilières de placement			C	Si utilisation non soumise à restriction
Disponibilités			C	Si utilisation non soumise à restriction
Provisions pour risques et charges			C ou NC	En fonction de la nature du risque ou de la charge
DETTES				
Emprunts et dettes financières (court terme des emprunts, découverts)	X		C	
Emprunts et dettes financières (Si accord de refinancement signé à la date de clôture)	X	X	NC NC	
Fournisseurs et comptes rattachés	X	X	C	
Autres dettes et comptes de régularisation :				À titre d'exemple : Dettes liées au personnel Autres créanciers non commerciaux, IS, dividendes...
Si passif réglé dans le cadre de l'exploitation normale de l'entreprise	X	X	C	
Si passif non réglé dans le cadre de l'exploitation normale de l'entreprise	X	X	C NC	

1.3.4. La présentation du bilan

Selon la norme IAS 01, le bilan doit comporter au minimum les rubriques suivantes :

- Immobilisations corporelles.
- Immobilisations incorporelles.
- Actifs financiers.
- Participations comptabilisées suivant la méthode de mise en équivalence.
- Stocks.
- Clients et autres débiteurs.
- Trésorerie et équivalents de trésorerie.
- Fournisseurs et autres créditeurs.
- Actifs et passifs d'impôts (IAS 12), impôts sur le résultat.
- Provisions.
- Passifs non courants portant intérêts.
- Intérêts minoritaires.
- Capital émis et réserves.

Le projet « *amélioration des normes existantes* » ajoute à ces rubriques :

- Les immeubles de placement (IAS 40).
- Les actifs biologiques (IAS 41).

Le projet « *convergence à court terme des IFRS et des US GAAP* » introduit les rubriques :

- Actifs non courants destinés à être cédés.
- Passifs non courants destinés à être cédés.

La compensation dans le cas de groupes d'actifs et de passifs n'est, à priori, pas envisagée. Une future norme devrait voir le jour d'ici fin 2005 afin de traiter spécifiquement les actifs destinés à être cédés et les abandons d'activité (évaluation et présentation dans les comptes financiers).

Il est bon de noter que des postes, rubriques ou sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au bilan lorsqu'une norme l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

IAS 01 liste les postes et informations qui doivent être détaillés dans le bilan ou dans les notes annexes au bilan. Aucun format ni ordre de présentation ne sont imposés.

1.3.5. Un modèle indicatif de bilan

Bilan au 31/12/20n (en K€)	20n	20n-1
ACTIF		
Actif non courant		
Immobilisations corporelles		
Immeubles de placement		
Immobilisations incorporelles		
Goodwill		
Actifs financiers non courants		
Participations ... la méthode de mise en équivalence		
Impôts différés actifs		
Actif courant		
Actifs destinés à être cédés		
Stock matières premières		
Stock en-cours		
Stock produits finis		
Clients et comptes rattachés		
Autres créances et comptes de régularisation		
Actif d'impôt (exigible)		
Actifs financiers non courants		
Trésorerie et équivalents de trésorerie		
TOTAL ACTIF		
PASSIF		
Capitaux propres		
Capital émis		
Primes d'émission		
Réserves		
Intérêts minoritaires		
Passif non courant		
Dettes financières (part à plus d'1 an)		
Impôts différés passif		
Provisions (ex : engagements sociaux)		
Autres passifs non courants		
Passif courant		
Dettes financières (part à moins d'1 an)		
Passifs destinés à être cédés		
Impôt courant		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Provisions (ex : provision pour garantie)		
Autres passifs courants et comptes de régularisation		
TOTAL PASSIF		

1.4. LE COMPTE DE RÉSULTAT

IAS 01 propose une présentation du compte de résultat soit par nature (présentation fortement utilisée en France), soit par destination (production, distribution, administration). Il n'y a pas de méthode préférentielle, les groupes doivent choisir la méthode qui donne à nouveau l'image la plus fidèle de la réalité économique de l'entreprise.

La norme définit les rubriques minimales à fournir au compte de résultat :

- Produits des activités ordinaires.
- Charges financières.
- Quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des co-entreprises comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence.
- Charge d'impôt sur le résultat.
- Intérêts minoritaires.
- Résultat net de l'exercice.

Le projet « *convergence à court terme des IFRS et des US GAAP* » devrait, d'ici fin 2005, rendre obligatoire une rubrique permettant d'indiquer les profits et pertes liés à des activités abandonnées. Les rubriques obligatoires sont relativement peu nombreuses, mais peuvent être enrichies lorsqu'une norme le demande ou lorsque la communication financière s'en trouve améliorée.

1.4.1. La présentation par nature du compte de résultat

Compte de résultat 20n (en K€)	20n	20n-1
Produits des activités ordinaires		
Autres produits opérationnels		
Variation des stocks d'en-cours et de produits finis		
Production immobilisée		
Marchandises et matières consommées		
Frais de personnel		
Dotations aux amortissements et provisions		
Autres charges opérationnelles		
Résultat opérationnel		
Produits financiers		
Charges financières		
Quote-part dans le résultat comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence		
Profits liés aux activités abandonnées		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat après impôt		
Intérêts minoritaires		
Résultat net de l'exercice		
Résultat par action		

1.4.2. La présentation par fonction du compte de résultat

Compte de résultat 20n (en K€)	20n	20n-1
Produits des activités ordinaires		
Coût des ventes		
Marge brute		
Autres produits opérationnels		
Coûts commerciaux		
Charges administratives		
Autres charges opérationnelles		
Résultat opérationnel		
Produits financiers		
Charges financières		
Quote-part dans le résultat comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence		
Profits liés aux activités abandonnées		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat après impôt		
Intérêts minoritaires		
Résultat net de l'exercice		
Résultat par action		

Pour le résultat par action, se reporter aux dispositions spécifiques d'IAS 33. Le projet « *amélioration des normes existantes* » prévoit d'introduire le calcul d'un résultat par action des seules activités poursuivies.

1.5. LA VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

1.5.1. L'état de variation des capitaux propres

Dans le cadre des normes IAS, le tableau de variation des capitaux propres est une composante à part entière des états financiers. Le groupe a le choix d'inclure ou non les variations résultant de transactions sur le capital et les distributions. Si ces informations ne sont pas indiquées dans le tableau des variations des capitaux propres, elles doivent faire l'objet d'une information en annexe. L'état de variation des capitaux propres devra comprendre :

- Le résultat net de l'exercice.
- Chacun des éléments de produits ou de charges, de profits ou de pertes comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposé par d'autres normes ainsi que le total de ces éléments.
- L'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs comptabilisées, selon les normes de traitement d'IAS 08.

Norme IAS 01 - la présentation des états financiers

Par ailleurs, le groupe doit présenter dans ce tableau, voire en annexe :

- Les transactions sur le capital.
- Les distributions.
- Le solde des résultats non distribués en début et en fin d'exercice.
- L'analyse et le rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice de chaque catégorie (capital, prime d'émission et réserves).

1.5.2. Un modèle de présentation du tableau de variation

EN k€	Capital	Prime d'émission	Réserves de réévaluation	Réserves de conversion	Résultat cumulé non distribué	Total
Solde au 01/01/20n-1	X	X	X	X	X	X
Variations liées aux ajustements de juste valeur :						
• Immobilisations			X			X
• Instruments financiers			X			X
• Instruments de couverture			X			X
Différence de conversion				X		X
Total profits/pertes non comptabilisés au compte de résultat			X	X		X
Effet des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs					X	X
Résultat de l'exercice					X	
Dividendes					(X)	
Augmentation de capital	X	X				
Rachat d'actions propres					X	
Solde au 31/12/20n-1	X	X	X	X	X	X
Solde au 01/01/20n	X	X	X	X	X	X
Variations liées aux ajustements de juste valeur :						
• Immobilisations			X			X
• Instruments financiers			X			X
• Instruments de couverture			X			X
Différence de conversion				X		X
Total profits/pertes non comptabilisés au compte de résultat			X	X		X
Effet des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs					X	X
Résultat de l'exercice					X	
Dividendes					(X)	
Augmentation de capital	X	X				
Rachat d'actions propres					X	
Solde au 31/12/20n	X	X	X	X	X	X

1.6. LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

IAS 01 précise que le tableau de trésorerie fait partie intégrante des états financiers. Elle renvoie à IAS 07 pour la présentation de ce tableau.

1.7. LES NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS

Les notes annexes doivent présenter les informations relatives aux méthodes comptables et aux méthodes d'évaluation, indiquer les informations réclamées par les normes IAS et fournir toute information, non spécifiée dans les normes, mais nécessaire à la présentation d'une image fidèle...

1.7.1. Les méthodes comptables

Principes généraux et normes comptables :

L'application des normes IAS pour un groupe implique le respect de l'ensemble du jeu des normes. A ce titre, IAS 01 prévoit :

- Indication de la conformité des états financiers de l'entreprise aux Normes comptables.
- Mention des cas où il n'est pas possible d'utiliser des méthodes comptables uniformes (cas en théorie extrêmement rares).
- Indication des méthodes retenues sur des sujets non couverts par les normes IAS.
- Indication des cas où certaines normes sont appliquées avant leur date d'entrée en vigueur.

De plus, IAS 01 demande d'indiquer une description des bases d'évaluation utilisées (coût historique, coût actuel, valeur de réalisation, juste valeur ou valeur actualisée) pour l'établissement des comptes et pour chacune des catégories d'actif et de passif et des méthodes comptables spécifiques.

Méthodes comptables spécifiques :

IAS 01 impose au minimum, l'obligation de description des méthodes comptables spécifiques pour un certain nombre limité d'éléments :

- Comptabilisation des produits des activités ordinaires.
- Principes de consolidation (y compris filiales et sociétés associées).
- Regroupements d'entreprises et co-entreprises.
- Conversion des monnaies étrangères et opérations de couverture.
- Comptabilisation et amortissement des immobilisations corporelles.
- Incorporation des coûts d'emprunts.
- Immeubles de placement.
- Instruments financiers et placements.

- Contrats de location.
- Frais de recherche et de développement.
- Stocks.
- Impôts et impôts différés.
- Provisions.
- Coût des avantages au personnel.
- Informations sectorielles.
- Définition de la trésorerie et des équivalents-trésorerie.
- Subventions publiques.
- Comptabilité d'inflation.

Autres... :

IAS 01 demande certaines informations purement formelles : adresse, forme juridique, activité, personnel...

1.7.2. Les notes annexes

Il n'y a pas de précision sur les notes annexes... IAS 01 prévoit simplement que les informations requises dans les autres normes doivent être publiées de même que les détails permettant d'éclairer le lecteur et de présenter une image fidèle.

1.8. LA PRÉPARATION DU PASSAGE A L'APPLICATION DE LA NORME

1.8.1. Les principales divergences avec le référentiel français

Composantes des états financiers :

- **Norme française :** tableau des flux de trésorerie et tableau de variation des capitaux intégrés à l'annexe.
- **IAS 01 :** tableau des flux de trésorerie et tableau de variation des capitaux, composants à part entière des états financiers.

Forme et contenu du bilan :

- **Norme française :** présentation obligatoire sous forme de tableau.
- **IAS 01 :** autorisation d'une présentation en liste.

Le bilan est présenté par ordre croissant de liquidité et non en fonction de l'appartenance des éléments aux activités courantes et non courantes. De plus, la liste des rubriques obligatoires du référentiel français est moins important que la liste demandée par IAS 01. En outre, les rubriques suivantes ne sont pas citées : actifs et passifs destinés à la vente, actifs et passifs d'impôt, actifs biologiques.

Forme et contenu du compte de résultat :

- **Norme française** : présentation sous forme de tableau autorisée.
- **IAS 01** : présentation sous forme de tableau non autorisée.

Il n'existe par contre pas de divergence sur le principe de présentation du document puisque le référentiel français autorise déjà une présentation par nature ou par destination. Par contre, la notion de résultat exceptionnel disparaît complètement du référentiel IAS et devient, de ce fait, une divergence majeure entre les deux référentiels.

État des profits et pertes comptabilisés :

- **Norme française** : aucune disposition imposant la fourniture d'un état des profits et pertes comptabilisés (toutefois, l'état de variation des capitaux propres incorpore ces informations).
- **IAS 01** : présentation obligatoire d'un tableau des profits et pertes comptabilisés ou d'un tableau de variation des capitaux propres.

Notes annexes :

Globalement, le niveau de détail des notes annexes demandé par la norme IAS est beaucoup plus importante que dans le référentiel français.

1.8.2. Les dispositions de la norme de première adoption

La norme de première adoption impose au « *premier adoptant* » d'établir ses premiers états financiers IAS/IFRS en conformité avec l'ensemble des normes en vigueur à la clôture de l'exercice. Pour un groupe dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, les comptes intermédiaires et les comptes annuels de l'année 2005 devront être élaborés et présentés en conformité avec les normes en vigueur au 31/12/2002, sauf exceptions prévues par la norme et retenues par l'entreprise. L'information comparative 2004 sera établie selon les mêmes règles.

1.8.3. Les principaux cas d'impact

La distinction obligatoire au bilan entre les éléments courants et non courants va impacter la présentation des comptes de tous les groupes qui passeront du référentiel français au référentiel IAS/IFRS. Feront exception les groupes pour lesquels une présentation en fonction de la liquidité des actifs et passifs est plus pertinente. Des rubriques nouvelles apparaîtront notamment pour les groupes possédant des immeubles de placement, des actifs biologiques ou des actifs destinés à être cédés.

Concernant le compte de résultat, les impacts les plus importants concerneront les groupes qui décideront de passer d'une présentation des produits et des charges par nature à une présentation par fonction.

D'autres normes entrées en vigueur auront un impact non pas sur la forme mais sur le fond :

- Imputation des frais d'émission d'emprunts sur la valeur comptable des emprunts concernés et par conséquent, une présentation de ces frais non plus en charges d'exploitation mais en charges financières.
- Présentation séparée des instruments financiers hybrides entre leur composante « *capitaux propres* » et leur composante « *dettes financières* ».
- Possibilité de présenter les subventions d'investissement en déduction des actifs concernés.
- Inclusion obligatoire du goodwill relatif à des titres mis en équivalence, avec la quote-part de situation nette de ces sociétés.

Enfin, la richesse du contenu de l'annexe aux états financiers en norme IAS/IFRS aura des impacts systématiques pour tous les premiers adoptants.