

Existe-t-il un risque de non-conformité dans l'application des IFRS ?

Par Jean François Casta, professeur à l'université Paris Dauphine, directeur du master audit financier, et Lionel Escaffre, maître de conférences associé à l'université d'Angers, commissaire aux comptes

Le règlement européen du 19 juillet 2002 impose l'application du référentiel IFRS pour l'ensemble des groupes cotés et présentant des comptes consolidés.

Les IFRS concernent aussi les sociétés non cotées car les normes françaises tendent vers une harmonisation avec les normes comptables internationales ; l'ordonnance du 20 décembre 2004 autorise tous les groupes établissant des comptes consolidés à appliquer les IFRS.

L'analyse de la pratique des grands groupes sur l'exercice 2005 a permis de mettre en évidence plusieurs tendances¹ :

- des efforts importants en termes d'information financière ont été réalisés par les groupes pour expliquer le changement de référentiel et notamment les options de première application qui ont été retenues² ;
- les groupes ont connu un certain retard dans la mise en place de ces normes ;
- certains groupes ont rencontré des difficultés spécifiques comme l'application de normes et d'interprétations IFRS applicables en 2005 et non encore finalisées par l'IASB ou non encore adoptées par l'Union européenne. Dans ce contexte, les groupes ont précisé que les traitements comptables et les états financiers en conformité avec les IFRS reposaient sur une approche provisoire et préliminaire. Ce constat conduit à s'interroger sur, d'une part, le contenu du concept de conformité et, d'autre part, les enjeux de la non-conformité des états financiers en IFRS. La question est moins de réfléchir sur le contenu des normes que sur le système d'application assurant une qualité de l'information financière pour les utilisateurs. La notion de conformité est un élément fondamental dans le cadre conceptuel de l'IASB, elle doit être comprise comme consubstantielle à la définition de l'image fidèle. Ainsi la norme IAS 1 (§ 13 et s.) postule qu'une entreprise appliquant les IFRS doit «procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes (annexes)». En outre, IAS 1 (§ 15) ajoute que «le fait de se conformer aux IFRS applicables permet de présenter une image fidèle». En effet, pour l'IASB, une bonne application des normes IFRS repose principalement sur la recherche de l'image fidèle.

Le problème est d'autant plus complexe que, pour répondre aux besoins des investisseurs (Framework § 9), l'image fidèle s'enracine sur un référentiel évolutif créant ainsi une réelle difficulté pour la bonne application des normes.

En outre, le cadre conceptuel de l'IASB reconnaît implicitement le risque de non-conformité des états financiers en stipulant³ que «l'essentiel de l'information financière présente un certain risque d'être une présentation moins fidèle que ce qu'elle vise à présenter». Ce risque porte sur

les difficultés d'identification et de compréhension de la nature des transactions et sur les modèles d'évaluation nécessaires pour se conformer aux dispositions IFRS qui requièrent assez fréquemment l'application de la juste valeur.

Pour le régulateur comme pour l'auditeur, la conformité aux IFRS renvoie à la conception du système de reporting financier qui intègre des contrôles de premier niveau assurés par les commissaires aux comptes et des contrôles de second niveau dont les autorités de marché ont la charge. Pour les auditeurs légaux, la conformité aux IFRS des états financiers consiste à rendre raisonnablement certain qu'il n'existe pas d'anomalie significative⁴ dans les états financiers publiés. Or l'appréciation de l'auditeur sur les choix et options comptables pris par l'entreprise, à quoi s'ajoute l'imperfection de tout processus de gestion⁵, élargit considérablement la notion de risque d'audit.

A ces risques, il est désormais possible de proposer l'analyse du risque de non-conformité. Ce risque est inhérent au caractère interprétatif du système IFRS, très éloigné de la culture réglementaire comptable française. De plus, la prééminence progressive de la référence à la juste valeur au regard d'une comptabilité française traditionnellement fondée sur le coût engendre des risques spécifiques liés à la subjectivité des paramètres d'évaluation en cas d'inexistence d'une valeur de marché.

Les régulateurs boursiers (AMF et CESR) ont d'ailleurs demandé que l'ensemble des émetteurs fassent preuve de pédagogie et de transparence dans leurs communications financières. Cette position s'explique par les contraintes d'informations financières très importantes contenues dans le référentiel IFRS. Ces explications ayant pour principal objectif d'assurer une certaine comparabilité entre les groupes.

Ces évolutions donnent le sentiment qu'une conformité des entreprises aux IFRS doit se nourrir de l'expérience afin de dégager une réelle pratique de place, source de conformité. La table ronde organisée par l'université d'Angers en partenariat avec la Compagnie régionale des commissaires aux comptes d'Angers et le Conseil régional de l'Ordre des experts comptables Pays de la Loire se propose de réfléchir sur les modalités d'évaluation du risque de non-conformité aux normes IFRS en analysant les enjeux qui en résultent. ■

1. Ernst & Young (2005) : «Communication Financière 2005», CPC édition, 289 pages
 2. L'existence de ces options est destinée à répondre aux difficultés d'application des normes. Ces difficultés associées à une certaine propension des entreprises à adapter plus ou moins largement certaines dispositions exposent les comptes à un risque de non-conformité au regard du référentiel comptable (cf. Griffiths 1992 : «Creative Accounting. How to make your profits what you want them to be», Routledge ed.).
 3. Cadre conceptuel IFRS (§ 34).
 4. La notion «d'anomalie significative» est le terme utilisé par les commissaires aux comptes dans la rédaction du rapport général (Norme CNCC 2-601).
 5. Casta J.F. (1994) : «Le nombre et son ombre. Mesure, imprécision et incertitude en comptabilité», Annales du management, XIIème journées nationales des IAE, Montpellier, p. 78-100.