

---

IFRS 8 – Les secteurs opérationnels,  
un enjeu de communication financière  
et de comptabilité de gestion ?

---

**Lionel ESCAFFRE**

Commissaire aux Comptes

Professeur associé à l'Université d'Angers

Chercheur associé à l'Edhec

---

# Sommaire

**Introduction :** Le contexte de la norme

**1<sup>ère</sup> Partie :** Les principales dispositions normatives

**2<sup>ème</sup> Partie :** Les positions du régulateur

**3<sup>ème</sup> Partie :** Les implications de la norme sur la gestion

**Conclusion :** La contrainte peut-elle devenir une opportunité ?

---

***Introduction:***

**Le contexte de la norme**

---

# Introduction

- ↪ IFRS 8 remplace la norme IAS14 et entraîne l'abandon d'une présentation suivant deux axes.
  - Le découpage des secteurs doit reposer sur le reporting interne de l'entreprise
- ↪ Publiée par l'IASB le 30 novembre 2006, elle a été adoptée dans le règlement CE n°1358/2007 du 21 novembre 2007.
- ↪ **Applicable pour les exercices commençant le 1er janvier 2009.**
  - => Sociétés cotées ou destinées à l'être
  - => dès les comptes semestriels du 30 juin 2009
- ↪ **Application anticipée autorisée** (mais très peu utilisée en pratique.)

---

# Introduction

## ↳ Principe fondamental

Une entité doit fournir une information qui permette aux utilisateurs des états financiers d'évaluer :

- la nature et les effets financiers des activités dans lesquelles elle est engagée, et
- les environnements économiques dans lesquels elle opère.

---

# Introduction

## ↳ Conséquences :

- ❑ Le secteur (segment) opérationnel est une composante de l'entité,
- ❑ Plusieurs activités / zones géographiques dans un même segment,
- ❑ Convergence FAS 131 : les segments ne peuvent pas être fondés sur des produits et services ni des zones d'activité.

---

*1<sup>ère</sup> Partie :*

**Les principales dispositions normatives**

---

---

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Critère économique : composante de l'entreprise

- Des activités **susceptibles** de lui faire percevoir des produits et supporter des charges (y compris les produits et les charges liés aux transactions avec d'autres composantes de la même entités)
- Les résultats opérationnels sont régulièrement réexaminés **par le principal décideur opérationnel** de l'entité afin de prendre des décisions quant aux ressources à affecter au secteur et d'évaluer ses performances,
- Les informations financières sont **disponibles**.

---

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Comment identifier un secteur opérationnel ?

Plusieurs critères vont être utilisés :

- ❑ critère de seuils significatifs,
- ❑ critère économique / organisationnel.

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Critère significatif

- Ce secteur doit atteindre l'un des seuils suivants :
  - Produits générés > 10% des produits de tous les secteurs opérationnels
  - Résultat > 10% des profits cumulés des secteurs n'ayant pas comptabilisés de perte ou des pertes cumulées des secteurs ayant cumulés des pertes
  - Ses actifs représentent 10% au moins des actifs cumulés de tous les secteurs opérationnels
  
- **et** 75 % au moins des produits d'une entité doivent être inclus dans des secteurs d'activité, quitte à devoir présenter des secteurs qui ne satisfont pas aux critères des 10 %.

---

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Secteurs opérationnels inférieurs aux seuils quantitatifs

- ❑ Présentation séparée si l'entité le souhaite.
- ❑ Présentation obligatoire si le minimum de 75 % des produits de l'entité n'est pas atteint par la présentation des secteurs dépassant ces seuils quantitatifs.
- ❑ Présentation d'un secteur unique regroupant avec d'autres secteurs ne dépassant pas les seuils (voir page suivante).
- ❑ Présentation de l'information (« autres secteurs ») contribuant au rapprochement avec les états financiers.
- ❑ Présentation sans limite du nombre de secteurs.
- ❑ Présentation mono secteur possible (peu pratiquée en US GAAP).

---

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Critère de regroupement des secteurs :

- ❑ Information pertinente :
  - sur la nature et les impacts financiers des activités opérationnelles dans lesquelles est engagée l'entité et
  - sur les environnements économiques dans lesquels elle opère.
- ❑ Caractéristiques économiques similaires manifestées par exemple par des performances financières à long terme.
- ❑ Similitudes pour tous les aspects qualitatifs suivants :
  - nature des produits et services ;
  - nature des procédés de fabrication ;
  - type ou catégorie de clients auxquels sont destinés les produits et services ;
  - méthodes de distribution des produits ou de fourniture des services ;
  - et, le cas échéant, nature de l'environnement réglementaire, par exemple les banques, l'assurance, les services publics.

---

# Les principales dispositions normatives

## ↳ L'entité doit exposer :

- ❑ des informations générales : les facteurs utilisés pour identifier les secteurs, les types de produits / services dont découlent les produits de chacun des secteurs,
- ❑ des informations sur le résultat, les actifs et les passifs,
- ❑ les méthodes d'évaluation utilisés pour déterminer ces informations,
- ❑ le rapprochement de ces informations avec le montant correspondant pour l'entité.

⇒ Possibilité de présenter la performance au moyen d'indicateurs non conformes aux IFRS, si issus de reporting interne.

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Informations à fournir pour l'ensemble de l'entité :

- ❑ sur les produits et services : produits provenant des clients externes,
- ❑ sur les zones géographiques : produits et actifs non courants présentés selon que les clients externes sont affectés au pays de résidence de l'entité ou affectés à tous les pays étrangers,
- ❑ sur les clients importants : si les produits réalisés avec un client externe > 10 % des produits de l'entité.
- ❑ Une information narrative

=> *communication du montant du total des produits réalisés provenant de ce type de client et identité du % des secteurs présentant ces produits.*

---

# Les principales dispositions normatives

## ↳ Informations à rapprocher des états financiers

### □ Eléments sectoriels à rapprocher des états financiers :

- le total des produits sectoriels avec les produits de l'entité,
- les évaluations des résultats sectoriels avec le résultat avant impôt et activités abandonnées de l'entité
- le total des actifs sectoriels avec les actifs de l'entreprise,
- le total des passifs sectoriels avec les passifs de l'entité,
- le total des montants de tous les autres éléments significatifs présentés avec le montant correspondant pour l'entité.

---

*2<sup>ème</sup> Partie :*

**Les positions du régulateur**

---

# Recommandations de l'AMF (1/2)

## ↳ Sur la définition des secteurs :

- Si modifications significatives lors du changement de norme :
  - explication précise d'un tel changement, notamment en distinguant :
    - l'effet du changement de norme et
    - l'effet du changement de structure opérationnelle.
  
- Si rupture importante dans la présentation des secteurs ou si manque de cohérence entre le rapport de gestion / information sectorielle des comptes annuels :
  - L'AMF est susceptible de mener des investigations auprès des émetteurs pour vérifier la sincérité de l'information.

---

## Recommandations de l'AMF (2/2)

### ↳ **Sur les rapprochements :**

Il est recommandé de dépasser le seul rapprochement au total consolidé prévu dans la norme et de le compléter par un rapprochement à une performance comptable sectorielle IFRS.

### ↳ **Sur les informations à fournir au titre d'un changement de méthode comptable :**

L'application anticipée de la norme, même si elle ne touche que l'annexe, doit être traitée comme un changement de méthode comptable comme l'exige IAS 8.

### ↳ **Si pas d'anticipation au 31/12/08 :** mention dans l'annexe des conséquences attendues de l'application de cette norme.

# Conséquence sur le rapport de l'auditeur

## ↳ Application de la NEP 730 : Changement de méthode

- Si l'information fournie en annexe est appropriée : il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe.

- Si ce changement n'est pas signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes ou que le commissaire aux comptes estime que l'information fournie n'est pas appropriée, il formule une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

**=> Mention dans son rapport quelque soit l'impact de la première application et justification des appréciations.**

---

*3<sup>ème</sup> Partie :*

**Les implications sur la gestion**

---

# Les implications sur la gestion

## ↳ Un renforcement de la comptabilité d'intention

- Les secteurs opérationnels correspondent aux choix stratégiques des dirigeants :
  - Organisation des directions opérationnelles
  - Gestion des lignes et branches de production
  - Analyse de l'organigramme du groupe
  
- L'application d'IAS 14 (Rentabilité / Risque) était déjà susceptible de reposer sur le reporting interne
  
- L'amélioration du contrôle interne comptable d'un groupe
  - Améliorer la connaissance des métiers des filiales
  - Améliorer la segmentation des division industrielles

---

# Les implications sur la gestion

## ↳ Un renforcement de l'information financière

- ❑ Favoriser la concordance des documents remis aux actionnaires avec les états de synthèse.
- ❑ Développer l'information narrative en annexe pour justifier les hypothèses et estimations pour favoriser la comparabilité des comptes des émetteurs.
- ❑ Réaffectation des goodwill sur la base de secteurs opérationnels proche de la notion d'Unité Génératrice de Trésorerie :
  - Test de valeur au 1<sup>er</sup> janvier 2008 pour une application en 2009
  - En capitaux propres d'ouverture pour le changement de méthode puis en résultat sur les périodes suivantes

---

# Les implications sur la gestion

## ↳ Un renforcement du contrôle de gestion dans la mise en place :

### □ Auditer la source des informations conformes à IAS 14 :

- Estimer les impacts comptables de la réaffectation des goodwill,
- Redéfinir les responsabilités opérationnelles,
- Préciser le ou les environnements économiques du groupe.

### □ Elaborer des secteurs utiles :

- Définir des indicateurs financiers des secteurs,
- Identifier les divergences des indicateurs financiers avec les IFRS(cf réconciliation avec les états de synthèse) .

---

# *Conclusion*

---

---

# Conclusion

- ✚ Si pas d'application anticipée pour les comptes clos au 31 décembre 2008 :
  - L'annexe doit indiquer notamment :
    - la date à laquelle la société appliquera IFRS 8,
    - les évolutions de la structure de l'information financière,
    - les indicateurs sectoriels proposés.
  
- ✚ Si le groupe anticipe une dépréciation complémentaire de ses goodwills conduisant à un test sur une UGT différente et plus petite :
  - Réaffectation de façon rétrospective aux nouveaux secteurs opérationnels.

---

# Conclusion

- ↳ Développement de la comptabilité d'intention et rapprochement entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.
- ↳ La norme IFRS 8 n'est-elle pas un nouvel outil de valorisation pour les investisseurs ?
- ↳ Le normalisateur n'assigne-t-il pas un objectif à la comptabilité qui n'est pas véritablement le sien ?
  - La comptabilité doit-elle communiquer une valeur ?