

Vos rubriques

- Entité de reporting (suite)
- IFRS pour les entités non cotées
- Travaux en cours au CNC
- Focus Actualités
- En bref
- A lire ou à voir

■ Entité de reporting ■

L'IASB a publié en mai 2008 dans le cadre de ses travaux sur le cadre conceptuel, un exposé-sondage sur les objectifs et les caractéristiques qualitatives de l'information financière "An improved conceptual framework for financial reporting", dans lequel est réaffirmée la volonté de fournir une information financière utile à la prise de décision pour les investisseurs au sens large. L'entité de reporting n'étant pas définie par le cadre conceptuel actuel, l'IASB a formulé des propositions pour intégrer cette notion dans ce que sera le nouveau cadre conceptuel. Ces propositions regroupées dans le *discussion paper* "Preliminary views on an improved conceptual framework for financial reporting – The reporting entity" publié au mois de mai 2008 sont principalement les suivantes :

- une entité de reporting est un "périmètre délimité d'activités et d'intérêts pour des investisseurs actuels et potentiels, prêteurs et autres fournisseurs de capitaux" ;
- le contrôle serait l'élément permettant de déterminer la composition du groupe de reporting ;
- les états financiers consolidés devraient être préparés du point de vue du groupe de reporting.

IFRS pour les PME (suite)

Définition d'une entité de reporting

La notion de "périmètre d'activités et d'intérêts pour des investisseurs" conduit aux questions suivantes : est-il nécessaire qu'une entité corresponde à une structure juridique pour être une entité de reporting ? Comment délimiter le périmètre d'activités et d'intérêts en présence de plusieurs entités ?

Le point de vue provisoire de l'IASB est qu'une entité de reporting peut correspondre à un sous-ensemble d'une entité juridique et que la définition d'un groupe d'entités de reporting repose sur la notion de contrôle. Cette dernière conclusion est formulée après examen de trois modèles : celui du contrôle, celui du contrôle commun et celui des risques et avantages.

Le modèle du contrôle commun a été rapidement écarté bien que son utilité soit admise. Le *discussion paper* propose en effet que son application résulte de la norme et ne soit pas de l'ordre du cadre conceptuel.

Le modèle des risques et avantages a été jugé peu opérant car ne fournissant pas un concept suffisamment robuste pour déterminer le périmètre d'un groupe de reporting. Son utilisation rendrait nécessaire la détermination de frontières artificielles telles que celles fondées sur une exposition minimum à des risques, ce qui n'est pas souhaitable.

Les comptes consolidés

Sans surprise, le *discussion paper* estime que les états financiers consolidés répondent à la définition d'états financiers à caractère général et confirme leur utilité pour l'investisseur. Les comptes individuels et notamment ceux de la société mère sont jugés incomplets et potentiellement trompeurs. Toutefois, après un rappel de la pratique consistant à publier conjointement les comptes consolidés d'un groupe et les comptes individuels de la société mère, il est jugé inutile de modifier cette pratique.

Les difficultés inhérentes à la notion de contrôle

Bien que la notion de contrôle ait été privilégiée pour définir un groupe de reporting, la dernière section du *discussion paper* entreprend d'approfondir cette notion et d'interroger les commentateurs.

Dans un premier temps, il est suggéré que la qualification du contrôle requiert une analyse de tous les faits et circonstances. Autrement dit, il ne serait pas possible de qualifier une situation de contrôle sur le seul fondement des droits de vote ou d'autres droits légaux. La faculté de diriger les politiques financières et opérationnelles serait à prendre en compte. De même, le fait de détenir des options sur la majorité des actions d'une entité ne permettrait pas de conclure nécessairement à l'existence d'un contrôle mais ce fait analysé conjointement avec d'autres faits et circonstances pourrait permettre une telle conclusion.

Le *discussion paper* estime en outre que le contrôle peut être temporaire mais qu'il ne peut pas être partagé.

Toutes ces propositions devront être étudiées par les commentateurs conjointement avec celles de l'exposé-sondage sur la consolidation dont la publication est prévue à très court terme. **Pour en savoir plus.**

■ IFRS pour les entités non cotées ■

L'IASB procède actuellement à de nombreux aménagements techniques de son projet de référentiel pour les PME pour tenir compte des commentaires reçus ainsi que des tests pratiques réalisés auprès de nombreuses sociétés. Les décisions provisoires prises à cette occasion sont présentées ci-après.

Dispositions générales

Le caractère autonome de ce référentiel désormais intitulé "IFRS for private entities" devrait être pleinement consacré. Tous les renvois aux "full IFRS" seraient supprimés et les dispositions relatives à certaines transactions seraient complétées. Ainsi, le référentiel traitera par exemple, des paiements fondés sur des actions, de la juste valeur pour les actifs agricoles et de l'hyperinflation. Dans le cas où les dispositions normatives ne seraient pas suffisantes pour traiter d'un sujet, les entités auraient la faculté et non l'obligation de revenir aux dispositions des "full IFRS" pour définir un traitement comptable adéquat.

Par ailleurs, les sujets jugés peu utiles ne seraient pas traités. Il s'agit par exemple de l'information intermédiaire et sectorielle, ainsi que de l'information relative au résultat par action. Si une entité souhaite présenter une telle information, elle aura la responsabilité de préciser les principes retenus pour l'élaborer.

### Amendements aux sections

**Présentation des états financiers** : le référentiel dans sa version ultime, ne devrait pas prescrire le format des états financiers, les titres, les sous-totaux, le nombre minimum de postes, l'ordre de présentation et les notes annexes avec plus de précisions que celles fournies dans l'exposé-sondage. Le compte de résultat global comprendrait comme dans le référentiel "full IFRS" les éléments enregistrés en résultat et les éléments directement imputés en capitaux propres. L'analyse des charges serait présentée, soit par nature, soit par fonction.

**Immobilisations corporelles** : les modèles du coût et de la réévaluation devraient être tous deux proposés. Le coût d'une immobilisation corporelle devrait être réparti entre ses différents composants significatifs, chaque composant étant amorti de manière individuelle. Le référentiel devrait également préciser qu'une entité non cotée devrait réexaminer la valeur résiduelle, la durée d'utilité et la méthode de dépréciation d'un actif seulement s'il existe un indice montrant qu'un changement est intervenu depuis la dernière publication des comptes. Des exemples d'indices devraient être fournis.

**Immobilisations incorporelles et goodwill** : le *board* a examiné mais finalement rejeté l'approche consistant à amortir les incorporels dont la durée de vie est indéfinie.

**Dépréciation d'actifs non financiers** : une entité procéderait à un test de dépréciation seulement s'il existe un indice qu'un actif a perdu de sa valeur. L'approche pour déterminer la perte de valeur devrait être similaire à IAS 36 "Dépréciation d'actifs" ; par conséquent, le référentiel inclurait les concepts de valeur recouvrable, de valeur d'utilité et d'unités génératrices de trésorerie.

**Regroupements d'entreprises** : les immobilisations incorporelles et les passifs éventuels acquis lors d'un regroupement d'entreprises devraient être comptabilisés séparément si leur juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Des dispositions spécifiques devraient être ajoutées lorsque la comptabilisation initiale ne peut être réalisée qu'à titre provisoire, en raison d'incertitudes sur le coût du regroupement d'entreprises ou sur la juste valeur de certains actifs ou passifs acquis.

**Instruments financiers** : la rédaction de cette section serait revue pour faciliter l'identification des instruments financiers entrant dans son champ d'application. L'IASB devrait clarifier également, grâce à des exemples, que le modèle du coût est approprié pour la majorité des instruments financiers émis par les entités non cotées. Ces exemples devraient refléter les types d'instruments financiers qu'une entité non cotée est susceptible de posséder, ainsi que les dispositions applicables tant lors de l'acquisition ou de l'émission, qu'ultérieurement. Une entité non cotée qui ne détient pas des instruments financiers autres que ceux faisant l'objet d'une illustration, n'aurait pas besoin d'examiner le reste de la section concernée (n° 11). L'effort de simplification porterait également sur la réduction du nombre de catégories d'instruments financiers (suppression de la catégorie "disponible à la vente"). Enfin, une illustration des dispositions relatives à la comptabilité de couverture serait formalisée grâce à l'IASCF qui prendrait part à cette action pédagogique, ceci afin d'en permettre une meilleure compréhension.

**Capitaux propres** : une entité qui émet des instruments financiers composés devrait classer les composants de manière séparée parmi ses passifs ou actifs financiers et ses instruments de capitaux propres. L'équipe technique de l'IASB devrait présenter une recommandation pour la distinction entre dettes et capitaux propres et compléter le document par des exemples.

**Autres mesures** : parmi les dispositions simplificatrices, on note l'option de comptabilisation des coûts de développement et des coûts d'emprunt, en charges ou à l'actif. Autre changement par rapport au référentiel "full IFRS" : la comptabilisation immédiatement dans le compte de résultat global des gains et pertes actuariels et du coût des services passés.

### ■ Travaux en cours au CNC ■

Sujet	Objectif	Avancement des travaux
Evaluation	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Actifs/Passifs	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Consolidation/Regroupements d'entreprises	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
IAS 32 - Dettes/Capitaux propres	Réponses au <i>discussion paper</i> du groupe européen PAAinE de l'EFRAG et à celui de l'IASB	En cours
IAS 39 - Comptabilisation des instruments financiers	Réponse au <i>discussion paper</i> de l'IASB portant sur la simplification de la comptabilisation des instruments financiers	En cours
IAS 39 - Sortie du bilan des actifs et des passifs financiers	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
IAS 19 - Avantages postérieurs à l'emploi	Réponse au <i>discussion paper</i> du groupe européen PAAinE de l'EFRAG et à celui de l'IASB	En cours
IFRS pour les entités non cotées	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Reconnaissance des produits	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Impôts (IAS 12)	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Présentation des états financiers	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Actifs - Œuvres d'art	Comptabilisation des œuvres d'art par les associations ou entreprises publiques gérant des musées	En cours
Options d'achat ou de souscription d'actions et attribution d'actions gratuites	Traitement comptable en principes français	En cours
Fusions	Application du règlement n° 2004-01 sur les fusions et opérations assimilées – Traitement d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de TUP	En cours
Quotas d'émission de CO2	Modalités d'application de l'avis du Comité d'urgence du CNC n°	En cours

	2004-C	
Règles comptables applicables aux fondations	Adaptation du règlement du CRC n° 99-01 relatif aux associations et fondations	En cours
XBRL – Taxonomie PCG	Validation des libellés et de la structure des comptes par rapport au Plan comptable général	En cours
Règles comptables applicables aux organisations syndicales	Détermination des règles comptables à appliquer	En cours
Commissions – Taux d'intérêt effectif	Traitement comptable applicable et définition du TIE	En cours
Changements de méthodes comptables	Modification du Plan comptable général	En cours
Comités interprofessionnels du logement (CIL)	Obligations spécifiques applicables aux CIL, qui relèvent du règlement du CRC n° 99-01	Avis n° 2008-12
Opérations hors bilan et parties liées	Transposition de la directive européenne n° 2006/46/CE	Avis n° 2008-11
Dépréciation des actifs	Modalités de dépréciation	En attente
Actualisation	Analyse des conséquences de l'introduction de l'actualisation dans les comptes individuels	En attente
Coûts de démantèlement	Suivi de modifications réglementaires et fiscales, définition des traitements comptables afférents	En attente
Partenariats Public/Privé	Définition des schémas comptables	En attente

### ■ Focus Actualité ■

#### **COMPTES INDIVIDUELS – Déchets neufs d'industrie et produits de récupération livrés en France à partir du 1er janvier 2008 – Nouveau régime de TVA – Auto-liquidation**

De même que la TVA intracommunautaire, le montant de la TVA relative au régime de l'auto-liquidation doit, pour des raisons fiscales, être "identifié", ce qui peut nécessiter l'ouverture de comptes spécifiques. Mais en l'absence de texte, cette traduction comptable n'a pas de caractère obligatoire. Le suivi peut être réalisé de manière extracomptable, en vue de remplir les déclarations de TVA (CNCC, bulletin n° 150, juin 2008, p. 315).

#### **FUSION – TUP – Dépréciation du mali technique – Changement de nature des titres (titres de placement/titres de participation)**

Les titres reçus par voie de TUP doivent être classés dans les comptes de la société absorbante selon les critères de cette dernière et suivre les règles d'évaluation propres à cette classification. Les règles d'évaluation des titres s'appliquent de manière uniforme pour une même ligne de titres en raison de leur fongibilité, en tenant compte du mali de fusion affecté à ces titres (CNCC, bulletin n° 150, juin 2008, p. 330).

#### **LOI DE FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE 2008 – TRAITEMENT DES CONSÉQUENCES DES MODIFICATIONS DES DISPOSITIONS SUR LES RETRAITES**

Cette note a pour objectif, d'une part de rappeler les dispositions de la loi Fillon n° 2003-775 du 21 août 2003, les modifications introduites par la Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007 et les nouvelles dispositions sur les retraites introduites par la Loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 et, d'autre part de présenter le traitement comptable de leurs conséquences dans les comptes individuels et consolidés établis en principes comptables français ou en IFRS.

La Commission des études comptables et le Comité Comptable APE considèrent notamment que :

- les changements induits doivent être pris en compte dans l'évaluation des engagements de retraite ;
- les entreprises peuvent traiter l'impact soit comme un changement de plan, soit comme un changement d'hypothèses actuarielles, à condition qu'elles explicitent les fondements de leur analyse et assurent une approche cohérente pour des événements de nature similaire ;
- l'analyse de la nature des modifications envisagées relativement à la Loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 doit être cohérente avec l'analyse faite pour les modifications issues de la Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007, en application du principe de permanence des méthodes ;
- une information doit être donnée en annexe sur l'impact de cette nouvelle loi sur les engagements de retraite et sur les hypothèses retenues (justification du traitement retenu et indication de la permanence des méthodes) ;
- la qualification de la nature du changement (changement de plan, changement d'hypothèses actuarielles) doit être identique dans les comptes consolidés en règles françaises ou en normes IFRS et dans les comptes individuels (CNCC, bulletin n° 150, juin 2008, p. 332).

#### **COMPTES CONSOLIDÉS – Holding détenant moins de 40 % du capital d'une société consolidante – Influence notable présumée – Exemption – Date d'établissement des comptes consolidés différente de celle des comptes annuels**

La société H détenant moins de 40 % du capital de la société S, il est présumé que H exerce une influence notable sur la société S. Mais si la société H désigne, pendant deux exercices successifs, la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de la société S, elle exerce ainsi un contrôle exclusif sur cette société. Elle doit alors établir et publier des comptes consolidés. Dans le cas contraire, elle exerce une influence notable sur la société S et se trouve exemptée de l'établissement et de la publication de comptes consolidés, puisque la société S et ses filiales ne seront pas retenues dans le calcul des seuils relatifs aux petits groupes.

Si la société H établit des comptes consolidés, la société S en sera exemptée. Ces comptes peuvent être établis à une date différente de celle des comptes annuels de la société H. Ils seront alors approuvés en même temps que les comptes annuels lors de l'assemblée générale annuelle (CNCC, bulletin n° 150, juin 2008, p. 310).

## COMPTES INDIVIDUELS – Développement d'une solution informatique – Modalités de comptabilisation (coûts de développement ou logiciel) – Traitement des frais de dépôt de brevet – Modalités d'amortissement – Incidence d'un refinancement en leasing

Le développement d'un système innovant de gestion des flux répond plus aux caractéristiques d'un logiciel qu'à celles de coûts de développement. Ainsi, les coûts relatifs à sa constitution doivent être obligatoirement immobilisés si certaines conditions sont remplies. Mais cette conclusion ne peut pas être catégorique, et le traitement retenu doit faire l'objet d'une décision de la société en fonction des caractéristiques de l'opération, sous le contrôle du commissaire aux comptes. La durée d'amortissement de l'immobilisation ainsi comptabilisée doit tenir compte des caractéristiques propres à l'entreprise, reflétant l'utilisation réelle qu'elle fera de cette immobilisation. Elle est déterminée par rapport à la meilleure estimation que fait la société du rythme de consommation des avantages économiques futurs attendus de l'immobilisation. La plus-value de cession éventuellement constatée lors de la mise en place d'un leasing doit être étalée sur la durée du contrat de crédit-bail. Les frais relatifs au dépôt de brevet doivent être activés avec l'immobilisation concernée (CNCC, bulletin n° 150, juin 2008, p. 317).

## COMPTES INDIVIDUELS – FORAGE PÉTROLIER – CONTRAT À LONG TERME – RECONNAISSANCE DU RÉSULTAT – Comptabilisation des contrats de forage pétrolier comportant plusieurs phases et reconnaissance du résultat

Une entreprise de forage pétrolier, qui conclut des contrats comportant trois phases distinctes (mobilisation, forage, démobilitation) mais indissociables les unes des autres, ayant fait l'objet d'une négociation globale et réalisables sur deux périodes comptables différentes, doit comptabiliser ce contrat comme un contrat à long terme global et unique intégrant les trois phases en choisissant, soit la méthode à l'avancement (méthode préférentielle), soit la méthode à l'achèvement. Le CNC, dans son avis n° 99-10 relatif aux contrats à long terme, précise que l'avancement ne peut être déterminé sur les seuls éléments juridiques ou financiers mentionnés au contrat. En cas de recours à la méthode à l'avancement, il faudra donc, pour comptabiliser le résultat, retenir soit le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date d'arrêté et le total des coûts d'exécution du contrat, soit déterminer des mesures physiques ou études aptes à évaluer le volume des travaux ou services exécutés (CNCC, bulletin n° 150, juin 2008, p. 325).

### ■ En bref... ■

#### 63e Congrès du CSOEC

Paris, Palais des Congrès du 2 au 4 octobre 2008 "Parlons entreprise". **Pour en savoir plus.**

#### XXIèmes Assises de la CNCC

Les XXIèmes Assises nationales de la CNCC se dérouleront à Dijon, les 5 et 6 décembre 2008.

### ■ A lire ou à voir... ■

#### Interprétations de l'IFRIC

L'IFRIC a publié l'interprétation **IFRIC 15 "Accords pour la construction d'un bien immobilier"** (ex-projet IFRIC D21 "Ventes de biens immobiliers") ainsi qu'**IFRIC 16 "Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger"** (ex-projet IFRIC D22).

#### Amendement à IAS 39 "Eléments couverts éligibles"

L'IASB a publié l'**amendement** à IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" intitulé "Eléments couverts éligibles". **Pour en savoir plus.**

#### Projets d'amendements de l'IASB

L'IASB a publié un **exposé-sondage** correspondant aux propositions d'améliorations annuelles des IFRS ainsi qu'un **projet d'amendement** d'IAS 33 "Résultat par action". Les périodes de commentaires prennent fin respectivement le 7 novembre 2008 et le 5 décembre 2008. **Pour en savoir plus.**

#### Instruments financiers et perturbations boursières

L'ASB (UK), le CNC, le DRSC (Allemagne) et l'EFRAG ont publié un communiqué de presse commun concernant la crise actuellement observée sur les marchés boursiers. **Pour en savoir plus.**

Le CESR a publié un document à des fins de consultation portant sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir pour les instruments financiers dans le cas de marchés non actifs. **Pour en savoir plus.**

#### Gouvernance

Les *Trustees* de l'IASCF ont publié un document à des fins de discussions intitulé "Révision de la constitution : responsabilité publique et composition de l'IASB - Propositions de modifications". **Pour en savoir plus.**

L'EFRAG a publié un document à des fins de discussion dans le but d'améliorer son efficacité. **Pour en savoir plus.**

#### Avis du CNC n° 2008-11 du 22 juillet 2008

Le CNC a publié l'**avis n° 2008-11** afférent au projet de décret portant transposition des dispositions de la directive n° 2006/46/CE relatives aux opérations non inscrites au bilan et aux transactions entre les parties liées.

#### Enquête du CNC sur les besoins et les attentes des PME - Synthèse des tests de terrain d' "IFRS pour les entités non cotées"

Le CNC, en collaboration avec les services de la Banque de France, a organisé une enquête afin de mieux approcher les besoins et attentes des PME par rapport, notamment, au projet "IFRS pour les entités non cotées". Par ailleurs, le CNC, avec la participation de la CNCC et du CSOEC, a demandé à onze entreprises françaises de réaliser les tests de terrain organisés par l'IASB. **Pour en savoir plus.**

