

Commission de droit comptable

17 décembre 2009

Présidée par
Jérôme DUMONT



Ordre du jour - CDC du 17 décembre 2009

- > Recommandations de l'AMF - Arrêté des comptes 2009
- > Actualité des règles comptables françaises
- > Commission des études comptables de la CNCC
- > Exposés techniques
- > Actualité des règles comptables internationales
- > IFRS et PME

Recommandation de l'AMF - Arrêté des comptes 2009

Patrick PARENT, adjoint au directeur
Direction des affaires comptables de l'AMF



Actualité des règles comptables françaises

Géraldine VIAU, adjointe au directeur
Conseil national de la comptabilité



Nouveaux avis du CNC publiés

- > Avis n° 2009-15 (publié le 10 novembre 2009)
 - > Relatif aux transformations des Institutions de Retraite Supplémentaire (IRS) en Institutions de Gestion de Retraite supplémentaire (IGRS)
- > Avis n° 2009-16 (publié le 10 novembre 2009)
 - > Relatif aux règles comptables applicables à l'Établissement public des fonds de prévoyance militaire et de l'aéronautique
- > Avis n° 2009-17 (publié le 10 novembre 2009)
 - > Relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées
 - > Immobilisations corporelles - ayant en général une substance physique
 - > Evaluation initiale des œuvres acquises à titre gratuit - valeur vénale
 - > Evaluation initiale des œuvres acquises à titre onéreux - coût d'acquisition

Nouveaux avis du CNC publiés

- > Avis n° 2009-17 - comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées (suite)
 - > Evaluation postérieure:
 - > non amortissable, sauf si détérioration avec le temps ou utilisation à durée déterminée;
 - > dépréciation difficile à déterminer (estimation de la valeur vénale ou de la valeur d'utilité nécessaire)
 - > devra être constatée dès lors que des œuvres seraient cessibles et que la valeur probable de cession est inférieure à la valeur nette comptable
 - > dépenses ultérieures (travaux de reconstruction, gros entretien ou grandes révisions, entretien courant)
 - > application du règlement CRC n° 99-03
 - > Première comptabilisation des œuvres détenues par un musée et non enregistrées - application de la mesure retenue par le plan comptable de l'Etat
 - > pour les personnes morales de droit privé sans but lucratif - pour une valeur symbolique
 - > pour les établissements publics:
 - > pour une valeur symbolique concernant les œuvres acquises ou reçues avant le 1^{er} janvier 2006;
 - > pour leur coût d'entrée (acquis à titre gratuit: valeur vénale, acquis à titre onéreux : au coût d'acquisition) concernant les œuvres acquises ou reçues après le 1^{er} janvier 2006

Nouveaux avis du CNC publiés

- > Avis n° 2009-18 du 3 décembre 2009 relatif à la transformation d'une société en SCOP (société coopérative de production)
 - > n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle;
 - > l'avis vient préciser dans quelles conditions l'écart de valorisation peut être inscrit à l'actif du bilan et les modalités de suivi dans le temps de cet élément
 - > l'écart de valorisation est généré lorsque le prix de cession des titres est supérieur à la valeur nominale du capital cédé augmentée des réserves disponibles et des réévaluations d'actifs;
 - > s'inspire du mécanisme prévu pour le calcul du mali technique (CRC n° 2004-01 sur les fusions);
 - > sous-compte 207 spécifique de l'actif incorporel intitulé « écart de valorisation issu de la transformation en SCOP ».

Nouveaux avis du CNC publiés

- > Avis n° 2009-19 du 3 décembre 2009 relatif aux modalités d'établissements des comptes des établissements de paiement
 - > directive 2007/64/CE transposée par l'ordonnance n°2009-866 du 15 juillet 2009, instaure une nouvelle catégorie d'opérateurs;
 - > Établissements de paiements « purs »: référentiel comptable des établissements de crédit;
 - > Établissements de paiements « hybrides »: référentiel comptable des entreprises industrielles et commerciales + informations spécifiques à cette activité en annexe;
 - > Modalités de publication des comptes: Règles applicables aux établissements de crédit.

Nouveaux avis du CNC publiés

- > Avis n° 2009-20 du 3 décembre 2009 relatif à l'actualisation du règlement n°99-07 du CRC
 - > Harmonisation du règlement n°99-07 avec le n°99-02 sur toutes les modifications apportées par le règlement n°2005-10 excepté sur :
 - > Les instruments dérivés
 - > Les opérations de cession bail
 - > Regroupement dans un seul § des dispositions relatives aux projets de recherche et développement en cours et aux logiciels.

Nouveaux avis du CNC en « projet »

- > Travaux relatifs à la comptabilisation des instruments financiers pour les entreprises pour compléter les dispositions du PCG
 - > Les thèmes suivants sont prévus:
 - > instruments dérivés
 - > opérations de couverture
 - > opérations en devises
 - > contrats sur matières premières
 - > passifs financiers (emprunts et dettes et coût du financement)
 - > titres immobilisés de placement, etc.
- > Projet d'avis afférent aux renégociations de dettes - commission privée du CNC (8 décembre)
 - > Traitement comptable des paiements effectués ou reçus par une entreprise lors d'une renégociation de tout ou partie de sa dette
 - > Comptabilisation, en date de renégociation, des primes et frais relatifs à la dette avant renégociation constatés au bilan et restant à étaler

Nouveaux avis du CNC en « projet »

- > Projet d'avis afférent aux renégociations de dettes - commission privée du CNC (8 décembre) (suite)
 - > Si changement de contrepartie
 - > frais antérieurs et ceux liés à l'extinction de la dette initiale sont comptabilisés en résultat
 - > paiements liés à la nouvelle dette sont étalés s'ils ne conduisent pas à un taux de marché manifestement hors marché
 - > Si contrepartie est la même
 - > primes et frais initialement constatés et restant à étaler plus les paiements complémentaires constatés immédiatement en résultat, sauf la partie permettant de reconstituer un taux de marché (à démontrer)
 - > Egalement possible de comptabiliser immédiatement l'ensemble de ces frais en charges

Nouveaux avis du CNC « en projet »

- > Projet d'avis - Changements de méthodes comptables - commission privée du CNC (8 décembre)
 - > Introduction dans le règlement n° 99-03 de l'avis du CU n°97-06 relatif aux changements de méthode
 - > Justification d'un changement de méthode comptable
 - > Deux conditions à respecter ou une seule : changement exceptionnel dans la situation du commerçant et/ou meilleure information financière?
 - > Est-il possible d'abandonner ou non une méthode préférentielle?
 - > Qu'entend-on par meilleure information?

Nouveaux avis du CNC « en projet »

- > Transactions avec parties liées et opérations hors bilan (décret 2009-267)
 - > Transposition des dispositions de la directive n° 2006/46/CE (4^{ème} et 7^{ème})
- > Introduction dans le Code de commerce
 - > Transactions entre parties liées qui sont significatives et non conclues à des conditions normales de marché
 - > Pour les SA (comprendraient les SAS) ayant adopté une présentation simplifiée de leurs comptes annuels (art. R.123-197-1)
 - > Uniquement les transactions entre la société et ses principaux actionnaires, les membres des organes d'administration et de surveillance
 - > Pour les personnes morales autres que les SA qui adoptent une présentation simplifiée de leurs comptes annuels
 - > Pas d'obligations
 - > Pour les personnes morales ne pouvant adopter une présentation simplifiée (art. 123-198 /11°)
 - > Toutes les parties liées (selon IAS 24 / R.123-199-1))
 - > Informations non requises pour les transactions effectuées par la société avec ses filiales détenues en totalité ou entre ces dites filiales

Nouveaux avis du CNC « en projet »

- > Projet d'avis du CNC relatif aux modalités d'élaboration de la liste des transactions entre parties liées - commission privée du CNC (8 décembre)
 - > Définition des transactions non conclues à des conditions normales de marché
 - > Par rapport aux conditions habituellement pratiquées par la société dans les rapports avec les tiers
 - > Rémunérations des dirigeants: critères à définir?
 - > Contenu de la liste :
 - > montant des transactions;
 - > nature de la relation avec la partie liée;
 - > solde au bilan et au compte de résultat;
 - > toute autre information nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

Nouveaux avis du CNC « en projet »

- > Opérations non inscrites au bilan dont les risques ou avantages sont significatifs ET si la divulgation de ces derniers est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société
 - > Pour les personnes morales pouvant adopter un présentation simplifiée de leurs comptes annuels (R.123-197 /9°)
 - > Nature et objectif commercial (pas d'information sur l'impact financier à fournir)
 - > Pour les autres personnes morales (R.123-198 / 10°)
 - > Complément d'information à fournir ⇒ l'impact financier

- > Projet d'avis en cours au CNC pour préciser les modalités d'élaboration de la liste des opérations non inscrites au bilan
 - > distinction nécessaire des deux notions: engagements financiers qui ne figurent pas dans le bilan et les opérations non inscrites au bilan

- > **Date d'application** : exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2009 ⇒ comptes annuels 2010

Autres projets au CNC

- > Conséquences comptables du transfert d'Euronext vers Alternext
 - > Loi n° 2009-1255 du 19 octobre 2009, transfert possible sous certaines conditions
 - > Le CNC a été saisi pour préciser les modalités d'élaboration des comptes consolidés suite à ce transfert
 - > Possibilité d'appliquer le règlement n° 99-02?
 - > Sous quelles conditions?
 - > Qualification du changement de méthodes comptables:
 - > Changement exceptionnel dans la situation du commerçant ou changement de réglementation?
 - > Comptes comparatifs selon quel référentiel?
 - > Dispositions transitoires?
 - > Sort des méthodes préférentielles?

Autres projets au CNC

- > IFRS SME/ consultation Commission européenne;
- > Actualisation du règlement n°99-02;
- > Comptabilisation des variations de capital;
- > Continuité d'exploitation.

Règlements du CRC en cours d'homologation

- > Comité de réglementation comptable (CRC) - 3 décembre 2009
 - > Plusieurs avis adoptés par le CNC au cours de l'année 2009 ont fait l'objet d'un règlement
 - > Relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotation, modifiant le règlement n° 99-01 (avis n° 2009-01)
 - > Relatif à la dépréciation des titres de l'activité de placement des institutions de retraite complémentaire dotées de fédérations AGIRC-ARRCO (avis n° 2009-04)
 - > Relatif à la comptabilisation des commissions reçues par un établissement de crédit et des coûts marginaux de transactions à l'occasion de l'octroi ou de l'acquisition d'un concours (avis n° 2009-05)
 - > Afférent à la valorisation des swaps et modifiant le règlement n° 90-15 du CRB relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt et de devises (avis n° 2009-06)
 - > Plan comptable des mutuelles relevant du code de la mutualité (avis n° 2008-20 et n° 2009-12)

Règlements du CRC en cours d'homologation

- > Comité de réglementation comptable (CRC) - 3 décembre 2009
 - > Plusieurs avis adoptés par le CNC au cours de l'année 2009 ont fait l'objet d'un règlement (suite)
 - > Information financière intermédiaire des établissements de crédit et des entreprises d'investissement (avis n° 2009-14)
 - > Transformation d'une société en SCOP (avis n° 2009-18)
 - > Modalités d'établissement des comptes des établissements de paiement (avis n° 2009-19);
 - > Actualisation du règlement n° 99-07 relatif aux règles de consolidation des établissements de crédit et certaines entreprises d'investissement (avis n° 2009-20)
 - > Afférent aux règles comptables des organisations syndicales (avis n° 2009-09, 08 et 07)

Commission des études comptables de la CNCC

Gilles HENGOAT
Président



Exposés techniques



Exposés techniques

- > Réforme de la taxe professionnelle
 - > Taxe professionnelle sera supprimée à compter du 1^{er} janvier 2010;
 - > Remplacée par une contribution économique territoriale (CET) divisée en deux cotisations:
 - > Cotisation locale d'activité (CLA) assise sur la valeur locative des biens passibles de la taxe foncière et une cotisation complémentaire (CC) calculée sur la valeur ajoutée
 - > Présentée par Gilles DAURIAC, expert-comptable

- > Portabilité des droits de santé et de prévoyance
 - > Accord national interprofessionnel sur la modernisation du marché du travail du 11 janvier 2008
 - > Mécanisme de portabilité des garanties complémentaires santé et prévoyance existantes dans leur ancienne entreprise
 - > Transcription comptable de ces obligations pour les entreprises:
 - > Avantages postérieurs à l'emploi ou indemnités de rupture de contrat de travail?
 - > Comment évaluer ce droit selon son mode de financement, notamment en cas de mise en place d'un financement par mutualisation des risques via un accord collectif?
 - > Saisine du CNC par la commission des études comptables (EC 2009-75) de la CNCC (copie du courrier remis en séance)

Actualité des règles comptables internationales

Dominique THOUVENIN
Vice-président de la Commission des normes
comptables internationales du CNC



Actualité des règles comptables internationales

Nouveaux règlements européens adoptés

- > Adoption d'IFRS 1 révisée - CE n° 1136/2009 (JO 26/11/09)
 - > Publiée par l'IASB en novembre 2008
 - > Dates d'application CE - exercice ouvert après le 31/12/2009 et IASB - périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009
 - > Réorganisation de la norme et suppression d'instructions obsolètes

- > Adoption d'IFRIC 17 « Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires » - CE n°1142/2009 (JO 27/11/2009)
 - > Publiée par l'IASB en novembre 2008
 - > Dates d'application par CE - 1^{er} exercice ouvert après le 31 octobre 2009 et IASB - périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009
 - > L'interprétation traite de l'évaluation du dividende à payer (sous forme d'actifs non monétaires), de sa date de comptabilisation et des informations à fournir

- > Adoption d'IFRIC 18 « Transferts d'actifs provenant de clients » - CE n° 1164/2009 (JO 01/12/2009)
 - > Publiée par l'IASB en janvier 2009
 - > Dates d'application par CE - 1^{er} exercice ouvert après le 31 octobre 2009 et IASB - transferts d'actifs reçus de clients à compter du 1^{er} juillet 2009
 - > L'interprétation traite de la comptabilisation de l'élément transféré (est-ce un actif ou non?), de son évaluation initiale (juste valeur), de la comptabilisation d'un produit en contrepartie, de l'identification des services identifiables séparément et de la comptabilisation du transfert de trésorerie provenant du client

Actualité des règles comptables internationales

Nouveaux règlements européens adoptés (suite)

- > Adoption des amendements à IFRS 7 « Instruments financiers - informations à fournir » - CE n° 1165/2009 (JO 01/12/2009)
 - > Publiée par l'IASB en mars 2009
 - > Dates d'application par CE - 1^{er} exercice ouvert après le 31 décembre 2008 et IASB - périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009
 - > Compléments d'information à fournir sur les évaluations à la juste valeur et les risques de liquidité

- > Adoption des amendements à IFRIC 9 et à IAS 39 « Dérivés incorporés » - CE n° 1171/2009 (JO 01/12/2009)
 - > Publiée par l'IASB en mars 2009
 - > Dates d'application par CE - 1^{er} exercice ouvert après le 31 décembre 2008 et IASB - périodes annuelles se terminant le 30 juin 2009 ou après cette date
 - > Visent à clarifier la comptabilisation d'instruments financiers dérivés incorporés dans des contrats lorsqu'un actif financier hybride est reclassé hors de la catégorie juste valeur par le biais du compte de résultat

Actualité des règles comptables internationales

Publication d'IFRS 9 « Instruments financiers » (1^{ère} phase) le 12 novembre 2009

- > Révision globale d'IAS 39 « Instruments financiers - comptabilisation et évaluation » - 3 phases
 - > 1^{ère} phase : Classement et évaluation » IFRS 9 publié le 12 novembre 2009
 - > 2^{ème} phase: Dépréciation des actifs financiers ED publié le 5 novembre 2009
 - > Commentaires attendus jusqu'au 30 juin 2010
 - > Norme prévue au dernier trimestre 2010
 - > 3^{ème} phase: Opérations de couverture
 - > ED attendu au 1^{er} trimestre 2010
 - > Norme prévue au dernier semestre 2010
- > Principales dispositions d'IFRS 9
 - > Concerne uniquement les actifs financiers
 - > Application obligatoire au 1^{er} janvier 2013 (IASB)
 - > Application anticipée volontaire possible en 2009
 - > Adoption CE retardée (courrier de McCreevy le 19/11/2009 adressé au Président des « trustees » de l'IASCF)
 - > Besoin d'une vision globale de tous les aspects de la nouvelle Norme
 - > Décision finale sera prise dans le cadre du nouveau collège des commissaires qui prendra place début 2010

Actualité des règles comptables internationales

IFRS 9 « Instruments financiers » (suite)

- > Principales dispositions (suite)
 - > Modèle mixte d'évaluation - coût amorti ou juste valeur, selon « business model »
 - > Reclassement requis en cas de changement de « business model »
 - > Suppression des catégories AFS et HTM
 - > Suppression de la séparation des dérivés incorporés liés à des contrats financiers
 - > Coût amorti
 - > Détention de l'actif pour en obtenir des flux contractuels
 - > Dépréciation selon le modèle actuel des pertes avérées (dans l'attente de la norme définitive prévue en 2010)
 - > Juste valeur pour tous les autres actifs
 - > Par résultat
 - > Par OCI « Autres éléments du résultat global » sur option, seulement pour les actions
 - > Option irrévocable
 - > Pas de dépréciation, ni plus-value de cession en résultat

Actualité des règles comptables internationales

Instruments financiers - ED sur les dépréciations (2^{ème} phase)

- > Publié le 5 novembre 2009 (commentaires jusqu'au 30 juin 2010)
- > Modèle des pertes attendues en remplacement de celui actuel des pertes avérées
 - > Application à tous les actifs financiers évalués au coût amorti
 - > Une provision est dotée sur la durée de vie de l'actif pour les pertes attendues
 - > Réexamen de ces provisions à chaque période
 - > Serait applicable sur la base d'un portefeuille
 - > S'appliquerait également aux actifs ne produisant pas d'intérêts comme les créances clients

Actualité des règles comptables internationales

Autres publications par l'IASB depuis octobre 2009

- > IFRIC 19 « Extinction de dettes financières par des instruments de capitaux propres » (ex-IFRIC D25)
 - > Dispositions à respecter lorsqu'une entité renégocie les termes de sa dette avec son prêteur et que ce dernier accepte des actions de l'entité ou autres instruments de capitaux propres pour éteindre en tout ou en partie son passif financier
 - > Les instruments de capitaux propres émis sont évalués à la juste valeur. Si cette JV ne peut être estimée de manière fiable, les instruments de CP devront être évalués de façon à refléter la JV du passif financier éteint.
 - > Date d'application IASB - périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2010
- > Amendement à IFRIC 14 « Plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction - Paiements anticipés au titre d'une exigence de financement minimal »
 - > Lorsqu'une entité est soumise à des exigences de financement minimal et effectue un paiement d'avance des cotisations requises, l'entité doit comptabiliser un actif pour l'avantage économique qui en découle
 - > Date d'application IASB - périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011
- > IAS 24 révisée « Information relative aux parties liées »
 - > Simplification des informations à fournir pour les entités liées à une administration publique
 - > Clarification de la définition d'une partie liée
 - > Date d'application IASB - périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011

Actualité des règles comptables internationales

Principaux ED et DP en cours au 17 décembre 2009

- > Améliorations annuelles (2008-2010) des IFRS
 - > ED publié en août 2009 - fin des commentaires le 24 novembre
- > Taux d'actualisation pour les avantages du personnel (IAS 19)
 - > ED publié en août 2009 - fin des commentaires le 30 septembre
- > Activités à tarifs réglementés
 - > ED publié en juillet 2009 - fin des commentaires le 20 novembre
- > Rapport de gestion
 - > ED publié en juin 2009 - fin des commentaires le 1^{er} mars 2010
- > Evaluation à la juste valeur
 - > ED publié en mai 2009 - fin des commentaires le 28 septembre
 - > Définition fondée sur l'« exit price »
- > Décomptabilisation des actifs et passifs financiers (IAS 39 et IFRS 7)
 - > ED publié en mars 2009 - fin des commentaires le 31 juillet
- > Impôts
 - > ED publié en mars 2009 - fin des commentaires le 31 juillet
- > Consolidation - Etats financiers consolidés
 - > ED publié en décembre 2008 - fin des commentaires le 20 mars 2009

Actualité des règles comptables internationales

Principaux ED et DP en cours au 17 décembre 2009

- > Co-entreprises (révision d'IAS 31)
 - > ED publié en mars 2007 - fin des commentaires le 11 janvier 2008
- > Passifs (révision d'IAS 37)
 - > ED publié en juin 2005 - fin des commentaires le 28 octobre 2005
- > Prise en compte du risque de crédit dans l'évaluation des passifs
 - > DP publié en juin 2009 - fin des commentaires le 1^{er} septembre
- > Contrats de location
 - > DP publié en mars 2009 - fin des commentaires le 17 juillet
 - > Fin de la distinction location financement et location simple
- > Reconnaissance des produits
 - > DP publié en décembre 2008 - fin des commentaires le 19 juin
 - > Proposition d'un modèle unique de comptabilisation du revenu - basé sur le contrat et sur la satisfaction des obligations de performance du contrat
- > Présentation des états financiers
 - > DP publié en octobre 2008 - fin des commentaires le 14 avril 2009
 - > Présentation de l'information (bilan, P/L et Flux de trésorerie) en 4 sections : activités principales, activité financières, impôts et activités abandonnées
- > Contrats d'assurance - phase II
 - > DP publié en mai 2007 - fin des commentaires le 16 novembre 2007



www.focusifrs.com

IFRS et PME



IFRS et PME

- > Simplification des obligations comptables des PME - Projet de révision des directives comptables retardé suite à la sortie de la Norme IFRS PME
- > La CE souhaite que la Norme IFRS/PME soit analysée afin de mettre en lumière les divergences avec les dispositions des directives comptables (4^{ème} et 7^{ème})
 - > Un groupe de travail a été mis en place au sein de l'EFRAG (représentant pour CNC/CNCC/CSOEC - Jean-Charles BOUCHER)
- > Consultation de la CE publiée le 17 novembre 2009 sur IFRS PME
 - > L'objectif annoncé par la Commission est de mieux comprendre les opinions des parties prenantes au sein de l'Europe concernant le référentiel IFRS pour les PME.
 - > Le questionnaire (copie remise en séance) est composé de 12 questions:
 - > Pensez-vous que le référentiel IFRS pour les PME est adapté pour un usage répandu en Europe? Pour quelle taille d'entités?
 - > Si vous êtes préparateur de comptes, indiquer coûts ou avantages et tout autre impact que procurerait l'adoption de ce référentiel?
 - > Si vous êtes un utilisateur de comptes (exemple banque), pensez-vous que ce référentiel fournira une information plus utile que le référentiel national?
 - > Est-ce que l'amélioration de la comparabilité internationale des comptes lorsqu'ils sont préparés selon IFRS pour PME profite à leurs utilisateurs?
 - > Pensez-vous que l'adoption des IFRS pour PME devrait être prévue dans le cadre comptable légal en Europe?

- > Consultation de la CE publiée le 17 novembre 2009 sur IFRS PME
 - > Le questionnaire est composé de 12 questions (suite):
 - > Si oui, une telle option devrait-elle être limitée à une option Etat membre (i.e. que chaque EM aurait la possibilité mais non l'obligation d'accepter IFRS PME)?
 - > Avez-vous d'autres vues sur l'adoption potentielle de ce référentiel dans le cadre comptable européen?
 - > Y'a-t-il une raison de donner à des entités, au niveau européen, une option d'adoption de ce référentiel? Si oui, pour quelle(s) catégorie(s)?
 - > Que devrait-il être fait, selon vous, lorsqu'il y a incompatibilité entre les directives et IFRS PME?
 - > A partir de la publication d'IFRS PME, voyez-vous une utilité pour des directives comptables fondées sur des règles "rules-based" dans le futur? Si oui, pour quelle taille d'entités des règles détaillées sont nécessaires?
 - > Y'a-t-il des éléments d'IFRS PME qui devraient être introduits dans les directives révisées?
 - > Avez-vous d'autres observations ou commentaires sur IFRS PME ou le projet de revue d'ensemble des directives?
 - > Le délai de réponses est fixé au 12 mars 2010.
 - > Le CNC, la CNCC et le CSOEC répondront à cette consultation

IFRS et PME

- > En sus de la consultation adressée aux États Membres en novembre 2009, la Commission a demandé à l'EFRAG de lui remettre un rapport sur les principales divergences/conflits existant entre la norme IFRS pour PME et les Directives comptables
- > Ce rapport sera établi par les membres du Groupe de travail SME au plus tard fin février 2010
- > A ce jour, les principaux conflits identifiés par le groupe de travail sont les suivants :
 - > notion de résultat exceptionnel
 - > évaluation à la juste valeur des passifs financiers
 - > définition d'une filiale
 - > évaluation des passifs éventuels lors d'un regroupement d'entreprises
 - > comptabilisation des écarts d'acquisition négatifs
 - > comptabilisation du capital appelé non versé

IFRS et PME

- > Par ailleurs, des divergences potentielles ont été également mises en évidence :
 - > principes comptables généraux
 - > informations concernant les parties liées
 - > évaluation des avantages au personnel
 - > exclusion des taxes lors de la reconnaissance des revenus
 - > évaluation des activités abandonnées/cédées
 - > ...

- > Tendances européennes pour l'application des normes IFRS pour PME
 - > La CE n'est pas encore précise sur les modalités à mettre en œuvre et sur le champ d'application
 - > Plusieurs possibilités
 - > Règlement séparé, à l'instar du règlement IFRS 2005 du 19 juillet 2002, obligeant ou autorisant (option) les États Membres d'appliquer IFRS pour PME (dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés), mais problème de champs : identique pour tous les pays ou à l'initiative de chaque pays ?
 - > Intégration pure et simple de IFRS pour PME dans les 4^{ème} et 7^{ème} Directives, mais problème de mise à jour à gérer tous les 3 ans
 - > Modernisation des Directives comptables en faisant du « picking » dans IFRS pour PME
 - > Création d'un corps de normes EFRS ?

Présentation d'un comparatif IFRS PME et PCG

Martine MONZO, RF comptable
(dossier RF comptable n° 36 - octobre 2009)



Sommaire

- > Présentation d'IFRS PME : pour qui, structure, caractéristiques
- > Immobilisations corporelles
- > Immobilisations incorporelles
- > Instruments financiers
- > Cycle clients-ventes
- > Avantages du personnel
- > Dettes, provisions
- > Capitaux propres
- > Consolidation et évaluation des titres
- > Format des états financiers
- > Première application

Pour qui ?

- > ~~Taille d'entreprise~~
- > Type d'entreprise = Pas de responsabilité publique, c'est-à-dire :
 - > pas cotée (ou en voie de l'être)
 - > dont l'activité principale n'est pas de détenir des actifs à titre fiduciaire pour le compte de tiers (banques, compagnies d'assurances, fonds communs de placement, fonds de pension...).
- > Exclusion des entités cotées, même de taille réduite
- > Application = laissée à l'appréciation des Etats

Structure du référentiel



- ✓ 35 sections
- ✓ glossaire
- ✓ bases de conclusions
- ✓ table de concordance avec les IFRS complètes
- ✓ guide d'application

- > Référentiel autonome par rapport aux IFRS complètes
- > Principes assis sur un cadre conceptuel
- > Pas de dispositions sur
 - > *l'information sectorielle,*
 - > *les comptes intermédiaires*

Principales caractéristiques

- > **Comptabilité d'engagement**
- > **Primauté du coût historique**
 - > susceptible d'être déprécié
 - > des exceptions :
 - > Certains instruments financiers
 - > Participations dans des coentreprises et entreprises associées
 - > Immeubles de placement
- > **Simplification par rapport aux IFRS complètes**
 - > En matière d'évaluation
 - > En matière d'informations à fournir dans les notes annexes
 - > Effort de pédagogie

Immobilisations corporelles

IFRS PME

PCG

Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes

Coût d'entrée de l'actif

Charge possible, dans les comptes individuels

Coûts d'emprunts

Charge

Activation possible sur option

Réévaluation

Impossible (hors immeubles de placement)

Possible dans certaines conditions

Provision pour gros entretien ou grandes révisions

Impossible

Possible dans certaines conditions

Immobilisations corporelles

IFRS PME

PCG

Durée d'amortissement différente de la durée économique

Impossible

Possible pour certaines entités et certains biens

Immeubles de placement

Catégorie à part entière (juste valeur)

N'existe pas (hormis en fiscalité)

Notion d'UGT

Utilisée dans les tests de dépréciation

Non évoquée dans les textes

Contrats de location

Activés si location-financement

Activés dans les comptes consolidés uniquement (option préférentielle)

Immobilisations incorporelles

IFRS PME

PCG

Frais de développement

Charge

*Actif (méthode
préférentielle) ou
charge*

Frais d'établissement

Charge

*Actif ou charge
(méthode
préférentielle)*

Droits de mutation, honoraires,
commissions et frais d'actes

*Coût
d'entrée
de l'actif*

*Coût d'entrée de
l'actif (charge
possible dans les
comptes
individuels)*

Durée de vie indéfinie

*Impossible (durée
présumée = 10
ans pour le calcul
des
amortissements)*

*Non
amortissable*

Instruments financiers

- > 2 possibilités :
 - > Application d'IFRS PME
 - > Application des IFRS complètes pour :
 - > L'évaluation
 - > La comptabilisation
 - > Mais information dans les notes selon IFRS PME

Instruments financiers

> 2 catégories

Instruments « simples »

Généralement valorisés au coût amorti

Exemples :

- Disponibilités
- Créances clients
- Emprunts bancaires

Exception :

Titres non convertibles et non remboursables cotés ou dont la juste valeur peut être mesurée de façon fiable : juste valeur par résultat

Instruments plus complexes

Généralement valorisés à la juste valeur (par résultat)

Exemples :

- Options
- Contrats à terme
- Emprunts convertibles

Instruments financiers

> Instruments financiers simples :

- > les comptes de trésorerie ;
- > les instruments de dette (actif ou passif) qui présentent les caractéristiques suivantes :
 - > rémunération du prêteur sous forme d'un montant fixe, ou d'un taux d'intérêt fixe, ou d'un taux d'intérêt variable (utilisant un indice coté ou observable tel que le Libor par exemple) ou une combinaison fixe/variable ;
 - > absence de disposition contractuelle ayant pour conséquence la perte, pour le détenteur de l'actif, du principal et des intérêts.

Cycle clients - ventes

Comptabilisation du revenu
essentiellement fondée sur...

IFRS PME

*Transfert des
risques et des
avantages*

PCG

*Plutôt
transfert de
propriété*

Contrats de construction

*Comptabilisés à
l'avancement*

*Option entre
avancement
(préférentielle)
et achèvement*

Actualisation des revenus si différé
et accord de financement

Oui

Non prévu

Cycle clients - ventes

Traitement des escomptes de règlement

IFRS PME

En déduction du CA

PCG

En charges financières

Prestations de service

Comptabilisées à l'avancement

Peu défini

Programmes de fidélisation

Scission de la vente

Provision

Avantages du personnel

IFRS PME

PCG

Provisions pour engagements de retraite

Obligatoires

*Pas d'obligation
Option
préférentielle
Recommandation
CNC*

Ecart actuariels

*Constatation
immédiate
(résultat ou
résultat global)*

*Etalement
possible*

Coût des services passés

*Charge
immédiate*

*Etalement
possible pour
les droits non
encore acquis*

Dettes, provisions

IFRS PME

PCG

Emprunts convertibles

« Split accounting »

Enregistrement dans une seule catégorie

Impôts différés

Obligatoires

Non obligatoires dans les comptes sociaux

Actualisation des provisions

Requise si la valeur temps de l'argent est significative

Non prévue (sauf provision pour démantèlement)

Ecart de conversion sur dettes / créances en devises

Profits et pertes en résultat

Profits latents non pris en résultat

Capitaux propres

IFRS PME

PCG

Frais d'émission de titres de capitaux propres

Déduits des capitaux propres

Peuvent être inscrits à l'actif

Actions propres

Déduites des capitaux propres

Comptes individuels : à l'actif

Comptes consolidés : maintien à l'actif si VMP

Subventions publiques

Comptabilisées en produits lorsqu'elles sont acquises

Distinction subventions d'exploitation, subvention d'investissement

Capitaux propres

> Paiement fondé sur des actions

- > Traitement PCG largement divergent d'IFRS PME, malgré nouvelles dispositions (règlt CRC 08-15)
- > En particulier, pas d'enregistrement de la charge si le plan nécessite une émission d'actions
- > Enregistrement étalé d'une provision au titre du rachat des actions (IFRS PME = augmentation des capitaux propres si règlement en instruments de capitaux propres)

Consolidation

IFRS PME

99-02

Exclusion d'une filiale si restriction sur transfert de trésorerie

Non prévue

Prévue

Méthode de l'acquisition

Seule possible

Possibilité (sous conditions) d'utiliser la méthode dérogatoire

Identification des actifs incorporels acquis

La juste valeur doit pouvoir être évaluée de façon fiable

Les parts de marché peuvent être reconnues

Consolidation

Allocation du goodwill aux UGT

IFRS PME

99-02

*Méthode
simplifiée*

Non précisée

Amortissement du goodwill

*Sur durée d'utilité
(si manque de
fiabilité = 10 ans)*

*Sur durée
d'utilité*

Goodwill négatif

*Passé en profit après
ré estimation des
éléments acquis*

Etalement

Variation des droits dans les capitaux propres d'une filiale sans perte de contrôle

*Pas d'impact
sur le résultat
consolidé*

*Dégagement d'un
résultat*

Consolidation

Ecarts de conversion sur entreprises étrangères

IFRS PME

Comptabilisés dans le résultat global ; pas de recyclage lors de la cession

99-02

Inscription initiale en capitaux propres puis recyclage en résultat lors de la cession

Investissement net dans une activité à l'étranger

Ecarts de change sur emprunts comptabilisés dans le résultat global ; pas de recyclage lors de la cession

Inscription initiale en capitaux propres puis recyclage en résultat lors de la cession

Evaluation des titres

Entreprises associées

IFRS PME

- Comptabilisées :*
- *au coût (déprécié)*
 - *mises en équivalence*
 - *juste valeur par résultat*

99-02

Mises en équivalence

Coentreprises

- Comptabilisées :*
- *au coût (déprécié) proportionnelle*
 - *mises en équivalence*
 - *juste valeur par résultat*

Evaluation des titres

Dans les comptes sociaux de la société mère, les titres (filiales, associées et coentreprises)

IFRS PME

Comptabilisées :
- *au coût, ou*
- *à la juste valeur par résultat*

PCG

Au coût lors de l'entrée, puis distinction selon la catégorie (titres de participation, TIAP...)

Etats financiers

- > Comprennent :
 - > Etat de la situation financière (bilan)
 - > Rubriques à renseigner à titre obligatoire
 - > Distinction courant / non courant
 - > Etat du résultat global et compte de résultat
 - > Présentation dans un état unique ou dans deux états
 - > Par nature ou par fonction
 - > Postes à renseigner à titre obligatoire
 - > Etat des flux de trésorerie
 - > Etat de variation des capitaux propres
 - > Notes

Etats financiers

> Rubriques minimales du bilan :

Actif	Passif
Immobilisations incorporelles	Capitaux propres groupe
Immobilisations corporelles	Intérêts minoritaires
Immeubles de placement	Provisions
Actifs biologiques	Impôts différés
Participations dans des entreprises associées	Impôts courants
Participations dans des coentreprises	Passifs financiers
Impôts différés	Dettes d'exploitation et autres
Impôts courants	
Stocks	
Actifs financiers	
Clients et autres créances	
Trésorerie et équivalents	

Etats financiers

> Bilan : distinction courant / non courant :

Actif courant

- Réalisation de l'actif ou intention de le vendre ou de le consommer dans le cadre du **cycle normal d'exploitation** (quelle que soit sa durée)
- Actif détenu à des **fins de transaction**
- Réalisation de l'actif dans un **délai de 12 mois** après la clôture de la période de reporting
- Trésorerie ou équivalent

Passif courant

- Règlement du passif dans le cadre du **cycle normal d'exploitation**
- Passif détenu à des **fins de négociation**
- Règlement du passif dans un **délai de 12 mois** après la clôture de la période de reporting

Etats financiers

> Présentation du « résultat » : 2 options

2 états	1 état
COMPTE DE RESULTAT ETAT DU RESULTAT GLOBAL	ETAT DU RESULTAT GLOBAL : <ul style="list-style-type: none">- Comprend tous les éléments ayant affecté le résultat, y compris les gains et pertes portés en capitaux propres (écarts actuariels, écarts de conversion sur activité à l'étranger...)- Rubriques minimales à renseigner

Etats financiers

> Mentions minimales de l'état du résultat global

- > produits des activités ordinaires,
- > charges financières,
- > quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence,
- > charge d'impôt sur le résultat,
- > résultat des activités abandonnées,
- > résultat de l'exercice,
- > chaque composante des autres éléments du résultat global classée par nature,
- > quote-part des autres éléments de résultat global des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence,
- > résultat global total.

NB : le résultat de l'exercice et le résultat global doivent être ventilés entre part groupe et intérêts minoritaires

Etats financiers

> Variation des capitaux propres : 2 options

1^{ère} option = ETAT DES VARIATIONS DE CAPITAUX PROPRES

✓ Contenu :

- le résultat de la période,
- les autres éléments du résultat global,
- l'effet des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs,
- les transactions avec les actionnaires (apports en capital, dividendes et autres distributions).

✓ Eclatement entre intérêts minoritaires et part de la société mère

✓ Analyse de la variation des différents postes entre le début et la fin de la période

Etats financiers

- > Variation des capitaux propres : 2 options

2^{ème} option = ETAT DES RESULTATS ET BENEFICES NON DISTRIBUES

Combine :

- l'état de variation des capitaux propres, et
- L'état du résultat global

-Condition = les seuls changements ayant affecté les capitaux propres sur la période sont constitués :

- du résultat,
- du paiement de dividendes,
- de corrections d'erreurs et
- de changement de méthodes comptables.

Exemple d'état des résultats et bénéfices non distribués

	<i>N</i>	<i>N-1</i>
Produit des activités ordinaires		
Coût des ventes		
Marge brute		
Autres produits		
Coûts commerciaux		
Charges administratives		
Autres charges		
Charges financières		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat de la période		
Résultats non distribués à l'ouverture de l'exercice		
Dividendes		
Résultats non distribués à la clôture de l'exercice		

Première application

- > Date de transition = ouverture du premier exercice présenté
- > Application rétrospective avec toutefois de nombreuses exemptions :
 - > Certaines sont optionnelles
 - > D'autres sont obligatoires
- > Imputation des retraitements en capitaux propres
- > Information comparative retraitée sur un an (*minimum*)
- > Exemption générale si retraitements « irréalisables »

Première application

Bilan normes locales à la date de transition

- + actifs / passifs compatibles IFRS PME
- actifs / passifs incompatibles IFRS PME
- + reclassements
- + changements évaluation

= Bilan d'ouverture IFRS PME à la date de transition

Présentation d'états de rapprochement entre IFRS PME et le référentiel précédent :

- Capitaux propres (date de transition et date de clôture des derniers états financiers selon précédent référentiel)
- Résultat N-1

Merci de votre attention

