



Vos rubriques

- **Projet "IFRS et PME"**
- **Travaux en cours au CNC**
- **Focus Actualité**
- **En bref...**
- **A lire ou à voir...**



Préparation de l'annexe et suivi des options

Expert Comptable Média
ECM - 88, rue de Courcelles
75008 PARIS
Tél. : 01.44.15.95.95

A paraître prochainement
[Cliquez ici](#)

[Consulter cette lettre en ligne](#)

■ CADRE CONCEPTUEL :
Première phase du projet commun IASB/ FASB ■

Constatant les lacunes de leurs cadres conceptuels respectifs, l'IASB et le FASB ont décidé de joindre leurs efforts pour développer un cadre conceptuel commun avec pour objectifs :

- des normes comptables découlant naturellement de principes justifiés ;
- des principes repris dans un cadre conceptuel conçu comme un système cohérent de concepts ;
- un système cohérent découlant lui-même de la définition de l'objectif du reporting financier.

Le projet de refonte devrait être conduit en huit phases, chacune donnant lieu à un appel à commentaires. A ce jour, seule la « phase A » s'est concrétisée par la publication, en juillet 2006, d'un document pour discussion que les observateurs (sociétés, normalisateurs, auditeurs, experts, etc.) ont été invités à commenter. Cette phase A traite des objectifs de l'information financière et des caractéristiques qualitatives d'une information financière utile à la prise de décision. En 2007, de nouveaux documents devront être publiés au titre des phases B et D. Les travaux sous-jacents à ces phases consistent à définir les éléments constitutifs des états financiers (qu'est ce qu'un actif ? qu'est ce qu'un passif ? quelles différences entre dettes et capitaux propres ?) et l'entité qui doit publier une information financière. Les problématiques de comptes consolidés seront évoquées à cette occasion avec notamment une nouvelle analyse de la notion de « contrôle ».

Les discussions relatives à l'évaluation (« phase C ») ont débuté avec l'examen des travaux exploratoires menés par le normalisateur canadien qui a identifié différentes valeurs susceptibles de servir à l'évaluation des actifs et passifs : coût actuel, juste valeur, valeur réalisable, valeur d'utilité. La date de synthèse des travaux sur l'évaluation n'est pas encore fixée.

Propositions contenues dans le document pour discussion

Selon le document pour discussion, l'objectif de l'information financière à vocation générale est de fournir des informations utiles aux investisseurs et créanciers actuels et potentiels dans le cadre de leurs investissements, prêts et décisions similaires d'allocation de ressources. Pour cela, l'information financière doit aider ce public à évaluer les montants, les échéances et l'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'entité, autant de variables jugées nécessaires pour la capacité de l'entité à permettre un retour sur investissement. A ce titre, il convient de noter que les deux boards prenant acte que la communication financière dépasse les simples états financiers, ont souhaité utiliser une définition élargie de l'information financière. Pour autant, ils n'ont pas encore clairement délimité la distinction entre « information financière » et « états financiers ».

Concernant la référence aux utilisateurs des états financiers dans ce projet, les boards ont conservé l'idée de la prééminence des investisseurs actée par le cadre conceptuel de l'IASB actuel. Les utilisateurs principaux sont définis comme étant les investisseurs et les créanciers actuels et potentiels qui n'ayant pas la possibilité de prescrire ou d'exiger des entités l'information dont ils auraient besoin, doivent être privilégiés par le normalisateur dans le cadre de la définition des objectifs de l'information financière. Les boards ont précisé à ce sujet qu'il était nécessaire de désigner un groupe principal d'utilisateurs pour éviter que le cadre conceptuel ne soit trop abstrait ou trop vague.

CADRE CONCEPTUEL : Première phase du projet commun IASB/FASB (suite)

Enfin, après avoir exposé leurs points de vue sur les objectifs de l'information financière, l'IASB et le FASB se sont astreints à revoir la liste des caractéristiques qualitatives qui doivent être attachées non seulement à l'information financière visée mais également à l'ensemble du processus d'établissement des normes. Leur analyse est la suivante : La pertinence est la qualité la plus importante dans la mesure où elle détermine le choix entre ce qui fait partie de l'information publiée et de ce qui n'en fait pas partie. L'image fidèle (conditionnée par trois autres qualités : vérifiabilité, neutralité et exhaustivité) vient en second car discuter de l'image fidèle d'une information non pertinente n'aurait pas de sens. Enfin, la comparabilité et l'intelligibilité sont en troisième position dans la hiérarchie dans la mesure où elles améliorent l'utilité de l'information fournie. A défaut de pertinence et de respect de l'image fidèle, l'information publiée ne serait tout simplement pas utile.

A l'occasion de cette hiérarchisation, certaines caractéristiques qualitatives exposées par le cadre conceptuel actuel n'ont pas été retenues. Il s'agit notamment du principe de prééminence de la substance des transactions sur leur forme juridique perçu comme étant induit par le respect de l'image fidèle, et de la prudence jugée comme conduisant à un biais dans l'information financière.



Premiers commentaires portant sur le document pour discussion

L'analyse du document pour discussion a suscité de nombreuses remarques qui devront être complétées lors des phases ultérieures car il sera nécessaire de réexaminer la cohérence d'ensemble des propositions de l'IASB et du FASB à l'issue de chaque phase du projet. Parmi les observations formulées, on note les suivantes (cf. notamment réponses du CNC et de l'EFRAG) :

- Le statut du cadre conceptuel ne semble pas clair. L'EFRAG par exemple, souligne son accord sur le fait que le cadre conceptuel ne soit qu'une référence ultime des préparateurs selon les modalités prévues actuellement par IAS 1 (§ 17) et IAS 8 (§ 11) mais estime qu'il doit être d'application obligatoire pour la normalisation comptable de manière à assurer la cohérence du référentiel.
- La définition et la qualification des besoins des utilisateurs principaux ne sont pas démontrées. Il est observé que les actionnaires et les créanciers représentent, contrairement à ce qui est suggéré, un public hétérogène dont le besoin en information ne peut être identique.
- La place de la direction des entités est sous-estimée. La direction n'est pas classée parmi les utilisateurs des états financiers malgré son rôle dans la communication financière et l'évaluation de sa gestion ne fait pas partie des objectifs des états financiers tels qu'exposés dans le document pour discussion.
- L'extension du champ d'application du cadre conceptuel à l'information financière au sens large alors qu'il ne traite que des états financiers actuellement, est remise en question. Il semble préférable de consolider le référentiel dans sa délimitation actuelle avant de procéder à un quelconque élargissement de son champ d'application.
- La notion de prudence doit être conservée, non pas pour faire référence au risque de surévaluation des actifs et de sous-évaluation des passifs, mais en tant que qualité à atteindre dans l'exercice du jugement nécessaire pour effectuer des estimations.
- L'accent doit être mis sur le principe de prééminence de la substance sur la forme. Il ne s'agit pas toutefois de s'extraire des obligations juridiques mais de préciser que la substance économique ne doit pas être ignorée.

Pour en savoir plus, consulter l'article "[La normalisation comptable internationale : un cadre conceptuel à repenser](#)" (SIC n° 247, novembre 2006) ainsi que l'article "[Traduction française du projet de cadre conceptuel IASB/FASB](#)" (source : FocusIFRS.com).

■ Projet "IFRS et PME" : Point d'actualité ■

L'IASB a publié, le 9 novembre 2006, une nouvelle version de son projet d'exposé-sondage portant sur le référentiel pour les PME. Cette version qui intègre notamment les thèmes qui devraient faire appel à commentaires est comme la précédente publiée à titre d'information par l'équipe technique de l'IASB et reste à valider par le board.

En complément à cette publication, d'autres documents ont été préparés par l'équipe technique de l'IASB :

- Le premier document correspond à un exemple de jeu complet d'états financiers illustrés. Il comporte un état unique combinant le compte de résultat et les variations enregistrées par les capitaux propres, un bilan, un tableau des flux de trésorerie et un modèle de notes annexes.
- Le second document est une liste de contrôle des informations à fournir qui permet de vérifier que les états financiers comprennent toutes les informations requises par le référentiel IFRS pour les PME.
- Le troisième document correspond au projet de fondement des conclusions (basis of conclusions) qui a pour objectif d'expliquer la démarche et les choix effectués par le board.


Une nouvelle version de ces documents devrait être publiée d'ici la fin de l'année, sous la forme d'exposé-sondage, avec appel à commentaires cette fois-ci. Une version française qui serait réalisée par l'IASCF est envisagée pour cet exposé-sondage.

Appel à commentaires

Les principaux thèmes sur lesquels le Board sollicitera l'opinion des tiers sont rappelés ci-après, étant entendu que cette liste reste provisoire jusqu'à la publication de l'exposé-sondage :

- la norme internationale d'information financière pour les PME a pour objectif de constituer un référentiel autonome, présentant un nombre limité de renvois au référentiel actuel de l'IASB ;
- par rapport au référentiel actuel, l'IASB a choisi d'apporter des simplifications à la comptabilisation et l'évaluation des éléments suivants : les instruments financiers (y compris leur classification, leur décomptabilisation et la comptabilité de couverture), la dépréciation du goodwill, les coûts de recherche et développement, les participations dans des entreprises associées et co-entreprises, les impôts sur le résultat, l'agriculture, les avantages au personnel, les paiements en actions, la première adoption du référentiel pour les PME ;
- en matière d'options comptables, le référentiel pour les PME supprimerait certains choix offerts en ne conservant que l'option considérée comme la plus simple, le choix d'une autre option étant cependant possible, grâce à un renvoi vers le référentiel complet. Les thèmes suivants seraient concernés par cette mesure : les immeubles de placement, les immobilisations corporelles et incorporelles, les coûts d'emprunt, la présentation des flux liés aux activités opérationnelles et la comptabilisation des subventions publiques ;
- le référentiel pour les PME ne traiterai pas certains thèmes dont l'occurrence est jugée non fréquente pour des PME. Cependant, une PME qui serait confrontée à ces sujets devrait mettre en oeuvre la norme IFRS applicable dans le référentiel complet ;
- dans le cas où le référentiel IFRS PME ne couvrirait pas une transaction ou un événement, la PME devrait se référer en premier lieu au traitement prévu dans le référentiel IFRS PME par analogie, en second par le référentiel complet et le cadre conceptuel en dernier.

L'IASB a décidé de maintenir la présentation d'un tableau des flux de trésorerie, de ne pas traiter toutes les locations comme des locations simples, de ne pas considérer tous les régimes d'avantages au personnel comme des régimes à cotisations définies, de ne pas retenir uniquement la méthode de comptabilisation à l'achèvement pour les contrats à long terme, de ne pas alléger les règles d'enregistrement des provisions, de ne pas éliminer les règles de comptabilisation relatives aux paiements fondés sur des actions ou relatives aux impôts différés, de ne pas imposer le modèle du coût pour l'agriculture et de ne pas supprimer les états financiers consolidés. Cette décision du board fait également l'objet d'un appel à commentaires.

Enfin, le référentiel destiné aux PME serait actualisé tous les deux ans. [Pour en savoir plus](#) 

■ Travaux en cours au CNC ■

Sujet	Objectif	Avancement des travaux
Cadre conceptuel	Contribution aux travaux du groupe européen de l'EFRAG	En cours
IAS 19 - Avantages au personnel	Contribution aux travaux du groupe européen de l'EFRAG	En cours

IAS 32 - Dettes / capitaux propres	Contribution aux travaux du groupe européen de l'EFRAG	En cours
IFRS PME	Réponse à l'IASB dès la publication de l'exposé-sondage	En attente
Fusion	Modalités d'application du règlement sur les fusions	En cours
Dépréciation des actifs	Modalités de dépréciation	En cours
Partenariats Public/Privé	Définition des schémas comptables	En attente
Contrats de fiducie	Définition du traitement comptable	En attente
Actualisation	Analyse des conséquences de l'introduction de l'actualisation dans les comptes individuels	En cours
Coûts de démantèlement	Suivi de modifications réglementaires et fiscales, définition des traitements comptables afférents	En cours
Déchets électriques et électroniques	Définition du traitement comptable de la contribution financière liée aux déchets ménagers	En cours
Actualisation des décrets de 83 et de 67	Avis sur les projets de décrets 83-1020 du 29 novembre 1983 (obligations comptables) et 67-236 du 23 mars 1967 (soc. commerciales)	En cours
Actualisation du règlement n°99-02	Examen des modalités de comptabilisation des parts de marché	Avis du Comité d'Urgence n° 2006-E
Rapport sociétal	Elaboration d'un référentiel pour le rapport sociétal	En cours

■ Focus Actualité ■

Comptes individuels - Affectation automatique du résultat d'une SNC - Impact des changements de méthode

En cas de clause statutaire prévoyant l'affectation automatique et intégrale du résultat de la SNC à ses associés, il ne peut y avoir de report à nouveau débiteur dans la SNC lorsqu'une perte est dégagée. Le report à nouveau dû au changement de réglementation sur les actifs étant de même nature que le résultat, il sera comptabilisé de la même manière que celui-ci. La perte sera affectée aux comptes courants des associés. Dans les comptes des associés, cette perte sera comptabilisée dans les charges de l'exercice. (CNCC – Bulletin n° 142 – page 382).

Comptes individuels - Cession de titres de participation - Comptabilisation de la moins-value - Absence d'élément incorporel

La souscription à une augmentation de capital d'une société achetant un fonds de commerce concurrent, puis la cession de ces titres demeurent deux opérations devant être enregistrées conformément au Plan comptable général quels que soient les motifs pour lesquels ces opérations ont été effectuées. Ainsi, une perte supportée sur la cession de ces titres ne correspond pas à l'acquisition d'un nouvel actif incorporel lié à la suppression d'un concurrent potentiel, mais à une moins-value sur titres réalisée pour préserver le fonds commercial actuel. Cette perte ne peut donc pas être immobilisée. (CNCC – Bulletin n°142 – page 383).

Comptes individuels - Contrats à long terme - Comptabilisation des charges - Stock ou immobilisation incorporelle - Rattachement des charges aux produits

Si des contrats répondent à la définition des contrats à long terme, les coûts préalables à la passation d'une commande peuvent être comptabilisés en travaux en cours dès lors qu'il est probable que cette commande sera obtenue. La probabilité de l'obtention de la commande est une condition déterminante pour la comptabilisation de ces coûts à l'actif du bilan, et son respect sera vérifié par le commissaire aux comptes sur la base de son jugement professionnel, en fonction des circonstances de fait et de l'expérience passée de la société. Par ailleurs, si les contrats en question répondent effectivement à la définition des contrats à long terme, l'ensemble de ces contrats devra être traité conformément à la même méthode. (CNCC – Bulletin n° 142 – page 384).

Comptes individuels - Traitement comptable de cartes de fidélité - Parrainages - Réductions accordées sur les voyages - Points de bonus cumulés

La vente de cartes de fidélité à des clients de l'entreprise ou à des tiers, correspond à un produit devant être étalé sur la durée estimée du service rendu. Les avantages accordés correspondant au parrainage ou à une réduction sur le service rendu, correspondent à une réduction sur vente. Seuls les points de bonus cumulés sur le compte carte entrent dans le champ d'application de l'avis du Comité d'urgence n° 2004 E relatif à la comptabilisation des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) accordés par les entreprises à leurs clients, et doivent donc donner lieu à la constatation d'une provision. (CNCC – Bulletin n° 142 – page 388).


■ En bref... ■

Renouvellement du mandat de Bertrand Collomb à l'IASCF


Parmi les nominations à l'IASB et à l'IASCF annoncées le 6 novembre 2006 on notera le renouvellement du mandat de Bertrand Collomb qui prendra fin le 31 décembre 2009 (www.focusifrs.com)

■ A lire ou à voir... ■

Avis n°2006-12 du CNC relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels

Cet avis propose un schéma comptable permettant de neutraliser l'impact fiscal des reprises de dépréciations d'immobilisations amortissables. **Pour en savoir plus** 

Avis n° 2006-E du 6 décembre 2006 du comité d'urgence relatif aux mesures transitoires de comptabilisation des parts de marché dans les comptes consolidés établis en application des règlements n° 99-02, n° 99-07 et 2000-05 du Comité de la réglementation comptable.

Le Comité d'urgence a considéré qu'il convenait de prolonger l'application des mesures transitoires du règlement 2004-06 dans les comptes consolidés, tant que l'option de non amortissement de l'écart d'acquisition n'était pas effective. Aussi, les parts des marchés- présentes et à venir - pouvant être évaluées de manière fiable, continueront d'être classées sur une ligne distincte en immobilisations incorporelles et d'être soumises à des tests de dépréciation en cas d'indices de perte de valeur, selon les dispositions prévues à l'article 322-5 du règlement n° 99-03. **Pour en savoir plus** .

Publication d'IFRIC 12 "Accords de concession de services"

L'IFRIC (IASB) a publié le 30 novembre 2006, l'interprétation IFRIC 12 consacrée aux accords de concessions de services qui sera applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, une application anticipée étant autorisée. Cette interprétation présente les deux modèles de comptabilisation qui ont été retenus : celui de l'actif financier et celui de l'immobilisation incorporelle.

Pour en savoir plus .

