

Vos rubriques

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



Exposé-sondage (février 2007) d'un projet de norme internationale d'information financière (IFRS) pour les petites et moyennes entités

Version française publiée par l'IASB

[Cliquez ici](#)

[Consulter cette lettre en ligne](#)

■ **Projet "IFRS et PME"** ■

Compte tenu de l'importance de l'exposé sondage "IFRS pour les PME", l'IASB a accordé un délai de réponse relativement long (de février au 1er octobre 2007, soit une période d'appel à commentaires supérieure à 7 mois). Il a également traduit pour la première fois un exposé sondage, soit en allemand, espagnol et français.

L'EFRAG comme d'autres institutions (on citera à cet égard le CNC) a suivi et travaillé sur des documents préliminaires de l'IASB et a donc été en mesure, dès le 19 avril 2007, de mettre en ligne son projet de lettre de commentaires qui ne compte pas moins de 60 pages.

Synthèse des principales remarques de l'EFRAG

D'une manière générale, l'EFRAG soutient le projet de l'IASB et prend acte de l'évolution positive du projet qui a intégré la nécessité de proposer un référentiel autonome par rapport aux "full IFRS" tout en y incluant des simplifications au niveau des principes de comptabilisation et d'évaluation. L'EFRAG estime cependant que des améliorations doivent encore être apportées au projet :

- Le champ d'application du référentiel IFRS pour les PME exclut les entités dont les titres sont cotés ainsi que celles détenant des actifs à titre fiduciaire au bénéfice de plusieurs tiers. De plus, il n'y est fait référence à aucun critère de taille. L'EFRAG en accord avec ces définitions, propose de modifier la dénomination du projet et de revenir à l'appellation préalablement choisie par l'IASB, c'est-à-dire "IFRS pour les entités n'exerçant pas de responsabilité publique". L'EFRAG estime que la dénomination "IFRS pour les PME" n'est pas la plus appropriée car le terme "PME" est largement utilisé pour se référer à la taille d'une entité.
- Le référentiel définitif doit être un document complet et autonome. L'EFRAG demande à l'IASB d'analyser les derniers renvois aux "full IFRS" subsistant dans l'exposé-sondage afin de les éliminer. Dans le cas où la référence aux "full IFRS" couvre des transactions dont l'occurrence est très limitée pour les PME, l'EFRAG propose d'éliminer le renvoi aux normes IFRS. Pour ces cas, la direction de la PME devra exercer son jugement pour appliquer une méthode comptable qui permet d'obtenir des informations dont les caractéristiques sont conformes au cadre conceptuel et qui respecte la hiérarchie des sources définies au chapitre 10 du projet de référentiel. A l'inverse, dans le cas où la référence à une norme IFRS couvre des transactions fréquentes, il convient de simplifier dans la mesure du possible ses dispositions pour les introduire dans le référentiel pour les PME.
- L'exposé-sondage précise que les besoins des utilisateurs des comptes des entités entrant dans son champ d'application sont différents de ceux des utilisateurs de comptes des entités appliquant les "full IFRS". Selon l'EFRAG, les conséquences de cette assertion sur les principes de comptabilisation et d'évaluation ne sont pas suffisamment analysées par l'IASB pour en déduire les changements nécessaires.
- Des dispositions non prévues par les "full IFRS" devraient être adoptées pour couvrir des problématiques spécifiques aux PME. La distinction dettes / capitaux propres par exemple, devrait permettre de traiter correctement le cas des coopératives ou autres entités qui ont émis des instruments de capitaux propres rachetables par la société au gré des porteurs et éviter qu'elles n'aient des capitaux propres nuls ou négatifs.
- Le projet de référentiel devrait être réécrit et réorganisé de manière à ce qu'il soit plus lisible.
- Enfin et surtout, les simplifications proposées en matière de comptabilisation et d'évaluation devraient être plus nombreuses.

Projet "IFRS et PME" (suite)

Principales propositions de simplifications émises par l'EFRAG

Après avoir rappelé qu'un référentiel simple n'est pas synonyme de référentiel "court", l'EFRAG a insisté sur la nécessité de rendre compréhensibles les dispositions d'IFRS pour les PME et de choisir parmi les principes qui sont les plus aisés à mettre en œuvre. Les principaux commentaires relatifs à la simplification du référentiel sont les suivants :

- Le chapitre concernant la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers est probablement celui qui devrait être le plus largement remanié. En effet, certaines dispositions comme celles relatives aux contrats non financiers, par exemple (contrats sur matières premières, etc.) ne sont pas suffisamment explicites. D'autres ont été également trop simplifiées. C'est le cas des conditions requises pour décomptabiliser des actifs financiers qui ont été restreintes, avec comme conséquence probable une réduction des transactions pouvant donner lieu à décomptabilisation. Enfin, la limitation des modalités d'évaluation à deux catégories – coût amorti et juste valeur – conduit à une extension de l'évaluation à la juste valeur. L'EFRAG propose de limiter le recours à la juste valeur aux seuls actifs financiers et passifs financiers cessibles ou transférables pouvant être échangés sur un marché (valeur de sortie fondée sur le marché) auquel l'entité a accès. Les dérivés assimilés à des actifs cessibles et passifs aisément cessibles ou transférables continueraient à être évalués à la juste valeur avec une contrepartie en résultat.

- Les dispositions relatives aux dépréciations manquent de pertinence car la valeur recouvrable n'est plus définie comme le montant le plus élevé de la valeur d'utilité et de la juste valeur nette des coûts de la vente mais correspond seulement à la juste valeur nette des coûts de la vente. L'EFRAG est contre cette proposition et souhaite que la valeur d'utilité soit réintégrée (avec quelques aménagements des modalités de calcul). L'EFRAG fait observer qu'en pratique, la juste valeur peut être plus complexe à déterminer. De plus, les tests de dépréciation pour les goodwill se sont révélés lourds à mettre en œuvre dans le cadre de la préparation des comptes en IFRS. Pour cette raison, l'EFRAG estime que tous les actifs incorporels à durée de vie indéfinie (y compris le goodwill) devraient être comptabilisés comme des actifs dont la durée d'utilité est finie et être amortis.
- Les exigences en matière de retraitement des activités abandonnées devraient être réduites.
- Les transactions dont le paiement est basé sur des actions et qui sont dénouées en instruments de capitaux propres ne devraient générer qu'une information en annexe. L'EFRAG estime que ces opérations sont réalisées par les PME plus fréquemment que ne l'envisage l'IASB et qu'elles doivent de ce fait être abordées par le futur référentiel. Pour autant, le traitement prescrit par IFRS 2 n'est pas adapté aux PME car l'évaluation et la comptabilisation des coûts induits par ces transactions ne répondent pas au compromis coût/avantages pour les PME. L'EFRAG propose donc que l'information en annexe porte sur les principales dispositions de ces accords (nombre d'actions, employés concernés, date d'octroi, conditions de performance, prix d'exercice des options,...etc.) de manière à informer les utilisateurs de la consommation des ressources non reflétée dans le compte de résultat et du risque potentiel de dilution encouru par les actionnaires.

Autres commentaires

L'EFRAG propose également l'élimination de la référence à la juste valeur. Les débats qui existent actuellement illustrent que la juste valeur constitue une notion difficile à cerner et qu'elle ne fait pas partie de la vie courante des PME ou des entrepreneurs, mais plutôt de celle des acteurs et autres évaluateurs. L'EFRAG estime que les évaluations en juste valeur ne sont pas toujours adaptées aux PME et qu'il ne convient pas d'accorder systématiquement la priorité aux données du marché. Pour autant, l'EFRAG n'est pas opposé à la réévaluation dans certaines circonstances spécifiques et propose le recours à la notion de valeur "courante" ("current value") c'est-à-dire à une estimation actuelle des flux de trésorerie futurs liés aux actifs et aux passifs basée soit sur des données de marché, soit sur des données internes, en fonction de circonstances qui seront à préciser dans les différents chapitres du référentiel.

Enfin, l'EFRAG est d'accord pour que la plupart des options proposées par les "full IFRS" soient également offertes aux PME. A cet égard, l'EFRAG souhaite simplement que de plus amples simplifications soient apportées aux options offertes : réduction du nombre de choix possibles (au titre des modalités d'évaluation des actifs non financiers après la première comptabilisation par exemple) et suppression des options non utilisées en pratique par les entités utilisant le référentiel "full IFRS" (méthode directe d'établissement du tableau des flux de trésorerie).

Réécriture du projet de l'IASB

L'EFRAG a intégré dans sa lettre de commentaires des propositions de réorganisation et de réécriture du référentiel pour les PME de manière à atteindre l'objectif souhaité de lisibilité et de simplicité. Dans la structure révisée qu'il propose, l'EFRAG a présenté des exemples illustratifs, restructuré les thèmes abordés et supprimé d'autres thèmes tels l'information sectorielle, l'information intermédiaire et les résultats par actions.

Pour en savoir plus

Le **62e congrès** de l'Ordre des Experts Comptables traitera de l'exposé-sondage IFRS-PME dans le cadre d'une table ronde organisée le 5 octobre 2007 ayant pour thème "Les PME européennes : quel référentiel comptable aujourd'hui et demain?".

■ Dépréciation des actifs : état des lieux des normes comptables françaises ■

Le CNC a entrepris une démarche de rénovation des règles comptables françaises en 1999 qui visait :

- les actifs (définition, évaluation initiale, évaluation postérieure (amortissements et dépréciations)) ;
- les passifs et provisions.

Ainsi, les travaux de rénovation du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général réalisés dans le cadre de la convergence avec les normes de l'IASB, ont donné lieu à l'adoption par l'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité (CNC) de l'avis n° 2002-07 du CNC du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

A l'occasion de l'approbation de cet avis, l'assemblée plénière du (CNC) avait émis le vœu que les différents règlements du CRC relatifs aux comptes consolidés "précisent dans le cadre des travaux à venir, de manière détaillée, les modalités de détermination des flux futurs de trésorerie pour l'estimation de la valeur d'usage en relation avec l'avancement des travaux de l'IASB sur la modification de la norme IAS 36 ["Dépréciation d'actifs"]". Bien que l'assemblée plénière n'ait pas visé les comptes individuels, son souhait les englobe du fait des dispositions de l'avis n° 2002-07. En effet, les différents règlements du CRC relatifs aux comptes consolidés (CRC n° 99-02, n° 99-07 et n° 2000-05) indiquent qu'un groupe "ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier les risques et charges de manière différente dans les comptes consolidés et les comptes individuels, ou les comptes de sous-groupes". Aussi, l'avis n° 2002-07 rappelle que ce principe s'applique aussi aux dépréciations et que "les dépréciations devraient être identiques, sauf en cas de réappréciation justifiée au niveau du groupe, des modalités de calcul des flux".

C'est dans ce cadre qu'un groupe de travail a été constitué par le CNC.

Modalités d'évaluation des dépréciations en règles françaises

L'évolution des règles françaises rappelée ci-dessus a conduit à des règles de dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles peu développées.

L'article 322-5 du Plan comptable général (PCG) requiert, à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, la réalisation d'un test de dépréciation consistant à comparer la valeur nette comptable de l'actif immobilisé et sa valeur actuelle lorsqu'il existe un indice quelconque montrant que cet actif a pu perdre notablement de sa valeur. Pour ce faire, une liste d'indices est fournie.

De même, la définition de la valeur actuelle est succincte. L'article 322-1 du PCG indique qu'il s'agit de la valeur la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage en définissant ainsi ces deux notions :

- La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de l'impôt sur le résultat ;

- La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus et généralement déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

Le règlement du CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques n'offre guère plus de développements.

Les précisions apportées par IAS 36

La norme IAS 36 est beaucoup plus précise que le plan comptable général sur un certain nombre de points. Elle traite notamment des éléments suivants :

Détermination de la valeur recouvrable

La norme IAS 36 précise dans quelles circonstances il est nécessaire de calculer, au titre de l'actif ou du groupe d'actifs testé, à la fois une valeur d'utilité et une juste valeur diminuée des coûts de la vente (respectivement valeur d'usage et valeur vénale dans la terminologie du PCG) et les conditions permettant de calculer une seule des deux valeurs. La norme indique également les modalités de calcul de la valeur d'utilité (précisions sur les budgets, les types de flux, le taux d'actualisation et autres paramètres à prendre en compte) et explicite brièvement les modalités de calcul de la juste valeur.

Identification des actifs devant être testés

La norme IAS 36 permet de déterminer les actifs pouvant être testés isolément et ceux qui ne le peuvent pas, car ils ne génèrent pas des entrées de trésorerie de manière indépendante. Pour ces actifs, la norme propose une méthodologie visant à les intégrer dans une unité génératrice de trésorerie et permettant, dans un second temps, d'allouer la dépréciation calculée au niveau de l'unité génératrice de trésorerie à chaque actif qui en fait partie selon un ordre déterminé.

Autres points précisés

La norme IAS 36 aborde plus particulièrement le cas des écarts d'acquisition et des actifs de support, précise les modalités de reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé et d'une unité génératrice de trésorerie et requiert une information particulièrement détaillée en annexe.

Evolutions attendues des règles françaises

Le groupe de travail mis en place par le CNC a pour objectif, conformément au vœu de l'assemblée plénière émis en 2002, de trouver des solutions permettant d'explicitier les règles du plan comptable général. La mission confiée à ce groupe de travail est ainsi de clarifier et rendre plus aisée la lecture de la norme IAS 36 sans pour autant s'écarter de ses dispositions ni les interpréter, et de rechercher les modalités d'intégration de ces travaux dans les règles comptables françaises et ce dans un délai qui aujourd'hui n'est pas encore fixé. De plus amples informations seront communiquées ultérieurement aux lecteurs de la lettre trimestrielle.

Pour en savoir plus

Le **62e congrès** de l'Ordre des Experts Comptables traitera de la dépréciation des actifs selon les principes comptables français et selon les IFRS dans le cadre d'un atelier spécifique ("La dépréciation des actifs, mode d'emploi") le 5 octobre 2007.

■ 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 et PME	Réponse à l'exposé-sondage	En cours
Contrats d'assurance	Réponse au <i>discussion paper</i>	En cours
Traitement comptable des fusions	Modalités d'application du règlement sur les fusions	Avis CU 2007-D adopté le 15 juin 2007
Actif	Modalités d'application du règlement sur les actifs	En cours
Dépréciation des actifs	Modalités de dépréciation	En cours
Contrats de fiducie	Définition du traitement comptable	En cours
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
Partenariats Public / Privé	Définition des schémas comptables	En attente

■ Focus Actualité ■

CLUBS SPORTIFS – Droit d'image collective des joueurs – Prolongation plan d'amortissement indemnité de mutation – Commission d'agent – Date comptabilisation indemnité de mutation

La Commission a estimé, sur la base d'une réponse du CNC du 19 avril 2006 à une question posée par le président de la Ligue de football professionnel, que :

1. la part de rémunération liée au droit d'image collective des joueurs est une rémunération à comptabiliser dans un sous-compte du compte "641 – Rémunérations du personnel",
2. lorsqu'un avenant de prolongation est signé avec un joueur, la durée initiale d'amortissement de l'indemnité de mutation est maintenue. Par ailleurs, la Commission a estimé que les commissions d'agent doivent être comptabilisées en charges que ce soit lors de la signature du contrat initial ou lors d'un éventuel renouvellement du contrat. Enfin, la Commission a considéré que l'indemnité de mutation versée lors du transfert d'un joueur, ne pouvait être comptabilisée par le club vendeur et le club acheteur qu'après la levée de toutes les conditions suspensives, et que l'homologation du contrat de transfert par la Ligue nationale de football constituait une condition suspensive (CNCC - Bulletin 144 - page 724).

COMPTES INDIVIDUELS – Dettes concordataires – Société en redressement judiciaire – Classement comptable – Exploitation ou financier

Une société ayant obtenu un plan de continuation homologué par le tribunal de commerce, ne peut pas reclasser des dettes concordataires ayant initialement la nature de passifs d'exploitation en dettes financières. En effet, le "concordat" n'a pas vocation, en permettant une remise partielle ou des délais pour régler ces dettes, à transformer celles-ci en dettes "exclusivement" financières. Elles devront donc être maintenues en "dettes d'exploitation" (CNCC - Bulletin 144 - page 719).

FUSIONS – HLM – Comptabilisation du boni – Incidence de la limitation des distributions de dividendes

Le règlement du CRC n° 2004-01 relatif aux fusions s'applique dans le cadre des fusions de sociétés d'HLM, malgré l'encadrement des dividendes de ces sociétés. Ainsi, le boni de fusion devra être comptabilisé en résultat financier à hauteur de la quote-part des résultats accumulés par la filiale SA d'HLM absorbée depuis l'acquisition et non distribués, et en capitaux propres pour la partie résiduelle, sauf en cas d'impossibilité de déterminer de façon fiable les bénéfices réalisés par la filiale depuis l'acquisition des titres (CNCC - Bulletin 144 - page 720).

■ En bref... ■

62^{ème} Congrès de l'Ordre des Experts-Comptables

Le prochain congrès de l'Ordre des experts-comptables est organisé du 4 au 6 octobre 2007 à Lille sur le thème "Europe et entreprises : opportunités pour l'expert-comptable". [Pour en savoir plus](#) 🌐

Troisième Congrès européen de la FEE sur les PME

La Fédération des Experts-comptables Européens organise, les 6 et 7 septembre 2007 à Scheveningen (Pays-Bas) son troisième congrès annuel européen consacré aux PME et aux cabinets de taille petite ou moyenne (small and medium size practises ou SMP). Le thème retenu est "Nouvelles opportunités pour les PME et les "SMP" : transparence, financement et simplification dans le contexte européen". [Pour en savoir plus](#) 🌐

■ A lire ou à voir... ■

Réforme du CNC – Décret du 27 avril 2007

Le rapport de M. Lepetit, président du CNC, relatif à la réforme du dispositif de normalisation comptable a été publié et le décret concrétisant la première phase de la réforme envisagée est paru au Journal officiel. [Pour en savoir plus](#) 🌐

Avis du CNC n° 2007-06 du 4 mai 2007

Cet avis est relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des coopératives agricoles et des unions de coopératives agricoles. [Pour en savoir plus](#) 🌐

Avis du CNC n° 2007-05 du 4 mai 2007

Cet avis est relatif aux règles comptables applicables aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R. 314-1 du code de l'action sociale et des familles appliquant l'instruction budgétaire et comptable M 22, ainsi qu'aux associations et fondations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les règlements n° 99-01 et n° 99-03 du CRC. [Pour en savoir plus](#) 🌐

Avis du CU n° 2007 – D du 15 juin 2007

Cet avis du Comité d'urgence est afférent aux modalités d'application du règlement n°2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées. [Pour en savoir plus](#) 🌐

Avis du CU n° 2007 – C du 15 juin 2007

Cet avis du Comité d'urgence est relatif à l'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes des titres de participation définis à l'article 39-1-5° du Code général des impôts. [Pour en savoir plus](#) 🌐

Premiers commentaires de la FEE sur les propositions de la Commission européenne de réduction des charges administratives pesant sur les PME

La FEE a publié son point de vue préliminaire concernant le projet de la Commission européenne visant à réduire les charges administratives en général (et notamment comptables) des PME. [Pour en savoir plus](#) 🌐

Informations IFRS clés du CESR

Le Comité européen des régulateurs de marché (CESR) a publié des extraits de sa base de données concernant les décisions prises en matière d'IFRS par les organismes nationaux de supervision de l'Union européenne. [Pour en savoir plus](#) 🌐

