

Vos rubriques

- Paiements aux salariés fondés en actions : l'avis du CNC
- IFRS pour les entités non cotées
- Travaux en cours au CNC
- Focus Actualités
- En bref
- A lire ou à voir

■ Paiements aux salariés fondés en actions : l'avis du CNC ■

La publication, le 6 novembre 2008, de l'avis du CNC n° 2008-17 relatif au traitement comptable des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés, a comblé une lacune du référentiel comptable français qui ne comportait pas de dispositions pour traiter l'ensemble des questions posées par ces plans. Outre un champ d'application plus réduit, cet avis diverge des solutions contenues dans la norme IFRS 2 "Paiement fondé sur des actions" en raison de la volonté du CNC de privilégier la solution qui présente le moins de distorsions entre la comptabilité et la fiscalité et qui permet l'étalement de la charge. Cette solution se fonde sur l'existence ou non d'une sortie de ressources pour l'entité.

Paiements aux salariés fondés en actions : l'avis du CNC (suite)

Les décisions actées par le CNC sont les suivantes :

- Lorsque le plan se dénoue en actions nouvelles émises pour être attribuées aux salariés, aucune charge n'est comptabilisée car le coût est supporté par les actionnaires qui sont dilués.
- Lorsque le plan se dénoue en remise d'actions existantes, un passif est reconnu si les conditions de l'opération démontrent la probabilité de sortie de ressources, ce qui est le cas lorsque la décision de racheter ou d'affecter des actions existantes résulte des termes du plan d'attribution ou a été prise par l'assemblée générale ou par l'organe exécutif. En l'absence de décision explicite, l'analyse des faits et circonstances conduit à identifier un passif éventuel.
- L'évaluation du passif est fondée sur le coût des actions (valeur d'entrée ou valeur de rachat minorée le cas échéant du prix d'exercice par le salarié) et sur le nombre d'actions à attribuer estimé en fonction de divers paramètres (*turn-over*, conditions de marché, cours de bourse).
- Les actions propres rachetées en vue de leur attribution aux employés sont dépréciées conformément aux dispositions du Plan comptable général, sauf si elles ont été affectées à des plans déterminés.
- Les frais externes liés à l'élaboration du plan sont constatés en charges dans le cas des plans d'attribution d'actions gratuites, et imputés sur la prime d'émission dans celui des plans d'option de souscription d'actions, l'excédent étant comptabilisé en charges.
- Enfin, la contribution sociale de 10 % instaurée par la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 est, dans tous les cas, comptabilisée en charges de personnel.

Dans les comptes consolidés, les actions acquises et/ou détenues pour faire face à l'obligation sont classées en valeurs mobilières de placement, et les frais externes liés à l'élaboration du plan sont comptabilisés de la même manière que dans les comptes individuels. **Pour en savoir plus.**

■ IFRS pour les entités non cotées ■

En dépit d'un programme chargé, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) a poursuivi ses travaux concernant son projet d'IFRS pour les entités non cotées (ex "IFRS pour les PME"), le *Board* n'envisageant pas de retarder sa publication programmée pour le printemps 2009. Les nouvelles décisions provisoires prises par l'IASB (amendements aux sections) au cours des mois de septembre à novembre 2008 portent sur les sujets suivants.

Impôts sur le résultat : le *Board* a décidé d'adopter une approche qui repose sur celle des différences temporaires telle qu'elle sera définie dans le futur exposé-sondage relatif à IAS 12 "Impôts sur le résultat", mais en y apportant des simplifications.

Paiement fondé sur des actions : le *Board* a décidé que les entités non cotées devraient comptabiliser une charge pour les paiements fondés sur des actions qui sont réglés en instruments de capitaux propres, cette charge étant évaluée sur la base des cours observables sur le marché, s'ils sont disponibles, ou, à défaut, à la juste valeur de ces instruments issue des meilleures estimations de la direction. La seule information en notes annexes, sans comptabilisation d'une charge, serait interdite.

Régimes d'avantages postérieurs à l'emploi : le point de vue des membres du *Board* est que la comptabilisation des prestations définies en vertu d'IAS 19 "Avantages du personnel", devrait être simplifiée pour les entités non cotées. Le *Board* a demandé au *staff* de redévelopper une approche qui soit plus en ligne avec l'actuelle IAS 19 et qui pourrait en plus être mise en œuvre par les entités sans avoir recours à des experts extérieurs.

Reprise des dispositions d'IFRS 5 : les dispositions d'IFRS 5 "Actifs détenus en vue de la vente et abandons d'activités" relatives aux actifs détenus en vue d'une vente ne seraient pas incluses dans le référentiel pour les entités non cotées mais, la décision de céder un actif constituerait un indicateur supplémentaire de perte de valeur, donc de dépréciation potentielle. Cependant, pour les abandons d'activités, les entités seraient tenues d'identifier et de faire apparaître de manière distincte dans le compte de résultat global les montants concernés au titre de l'exercice courant et des exercices antérieurs présentés dans les états financiers, à moins que cela ne soit très difficile en pratique.

Consolidation - Contrôle provisoire : une disposition comparable à celle offerte dans les "full IFRS" permettrait d'exempter une entité de l'obligation de consolider une filiale lorsque dès l'acquisition, l'intention de se séparer de celle-ci dans les douze mois a été clairement exprimée et que la direction recherche un acquéreur de manière active. Cependant, des informations spécifiques seraient à fournir.

Distinction dettes/capitaux propres : le *Board* a décidé d'incorporer dans son projet de référentiel, l'amendement à IAS 32 "Instruments financiers : présentation" publié en février 2008, intitulé "Instruments financiers remboursables par anticipation à la juste valeur et obligations liées à la liquidation".

Première adoption : toutes les exemptions proposées de manière optionnelle dans IFRS 1 "Première adoption des IFRS" seraient intégrées dans la section 38 du référentiel, afin que les entités qui adoptent pour la première fois le référentiel "IFRS pour les entités non cotées" puissent en bénéficier. Cependant, une entité ne pourrait pas bénéficier plus d'une fois des exemptions relatives à l'évaluation et au retraitement prévues par cette section 38 (dans le cas, par exemple, d'une entité qui cesserait d'appliquer le référentiel puis, serait tenue, ou choisirait de l'appliquer à nouveau).

Informations à fournir : cette partie est appelée à subir de nombreux aménagements qui visent à apporter des simplifications complémentaires.

Plusieurs questions restent à examiner à l'issue des réunions du dernier trimestre 2008. Les principales d'entre elles concernent la réorganisation de la section "instruments financiers", la simplification de la comptabilisation des régimes à prestations définies et la dépréciation du *goodwill*. Les membres du *Board* qui sont encore d'opinions différentes quant à l'intitulé du référentiel, ont décidé de lancer un appel à commentaires. Le *Board* devrait aborder ces thèmes au cours des premiers mois de 2009, la publication du référentiel complet étant annoncée pour le premier semestre de 2009.

■ Travaux en cours au CNC ■

Sujet	Objectif	Avancement des travaux
Normes comptables internationales		
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 39 - Sortie du bilan des actifs et des passifs financiers	Suivi des travaux 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	Réponse au <i>discussion paper</i> de l'IASB	En cours
IAS 39 - Comptabilisation des instruments financiers	Suivi des travaux de l'IASB	En attente
IAS 19 – Avantages postérieurs à l'emploi	Suivi des travaux de l'IASB	En attente
IAS 32 – Dettes/Capitaux propres	Suivi des travaux de l'IASB	En attente
Contrats de location	Suivi des travaux de l'IASB	Nouveau groupe
Paiements fondés sur des actions (IFRS 2)	Travaux de recherche pour simplifications à la demande de l'IASB	Nouveau groupe
Règles nationales		
Actifs - Œuvres d'art	Comptabilisation et évaluation des actifs acquis et reçus par les musées	En cours
Fusions	Application du règlement n° 2004-01 sur les fusions et opérations assimilées	En cours
Quotas d'émission de CO2	Modalités d'application de l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2004-C	En cours
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 (TIE)	Traitement comptable applicable et définition du TIE	En cours
Changements de méthodes comptables	Modification du Plan comptable général	En cours

Simplification du droit comptable	Réflexions sur les possibilités de simplification des textes comptables	En cours
Droits de foretage	Traitement comptable du droit de foretage	Nouveau groupe
Règlement européen REACH (<i>Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals</i>)	Traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen	Nouveau groupe
Partenariats Public/Privé	Cessions de créances futures	Nouveau groupe

■ Focus Actualités ■

COMPTABILISATION DES EFFETS D'IMPÔTS LIÉS AUX TRANSACTIONS DE PAIEMENTS FONDÉS SUR DES ACTIONS – IFRS 2 – IAS 12

Cette note a pour objectif de décrire comment sont comptabilisés les effets d'impôts liés aux transactions de paiements fondés sur des actions suite à la loi du 30 décembre 2006.

La loi du 30 décembre 2006 pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié autorise les sociétés, sous certaines conditions, à déduire fiscalement la différence constatée lors de l'émission d'actions au profit des salariés entre le cours de l'action à la date de l'augmentation de capital et le prix de souscription.

Cette déduction s'applique aux plans d'options de souscriptions et aux plans d'émission d'actions gratuites sous les conditions suivantes :

- ils sont autorisés par une assemblée générale réunie à compter du 1er janvier 2006 ;
- ils bénéficient à l'ensemble des salariés de l'entreprise ;
- ils sont consentis de manière uniforme, proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, ou par une combinaison de ces différents critères.

Elle s'applique également aux plans d'épargne entreprises autorisés par une assemblée générale à compter du 1er janvier 2006.

Le montant de la déduction correspond à la différence entre le cours de l'action à la date de l'augmentation de capital et, le cas échéant, leur prix de souscription (zéro pour les actions gratuites).

Ce nouveau dispositif ne concerne que les plans d'émission d'actions nouvelles, et le régime fiscal des transactions réglées en actions existantes n'a pas été modifié. Comme par le passé, lorsque les plans portent sur des actions existantes, le groupe peut déduire de son résultat imposable l'éventuelle moins-value résultant de la vente ou de la remise gratuite des actions qu'elle aura préalablement rachetées sur le marché.

Avec la loi du 30 décembre 2006, le législateur a clairement affiché sa volonté de rendre déductible, dans certaines conditions, une transaction réglée en actions visant à rémunérer des salariés. Dans ce contexte où deux régimes fiscaux coexistent, ont été analysés dans la présente note, d'une part le mode de comptabilisation des effets d'impôts liés aux plans de souscription d'actions (actions à émettre) et d'autre part la comptabilisation des effets d'impôt liés aux plans d'achat d'actions (actions existantes) (CNCC, bulletin n° 151, septembre 2008, p. 568).

IFRS – IAS 39 – Emprunt à taux variable classique – Calcul du taux d'intérêt effectif (TIE)

La norme IAS 39 "Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation" ne précise pas la manière d'estimer les flux à retenir dans le calcul du taux d'intérêt effectif pour un emprunt à taux variable classique qui ne comporte ni prime, ni coûts de transaction, ni variation de *spread*. L'objectif étant de déterminer les flux de décaissements à venir sur l'emprunt, deux solutions sont possibles pour le calcul du taux d'intérêt effectif :

- utiliser la dernière valeur connue de la référence de taux utilisée. Dans ce cas, le coût amorti est proche du nominal de l'emprunt, en l'absence de coûts de transaction, décote ou variation de *spread* ;
- utiliser la courbe des taux *forward*. Cette courbe des taux est en effet une information de marché disponible qui donne le niveau de la référence de taux dans le futur telle qu'anticipée par les marchés.

Dans la pratique, les entreprises utilisent en général la dernière valeur connue de la référence de taux utilisée pour estimer les flux d'intérêt à payer pour le calcul du taux d'intérêt effectif.

En revanche, il ne doit pas être tenu compte des variations de *spread* de l'émetteur (marge sur le financement), sauf si les décaissements futurs prévus par le contrat intègrent une variation de *spread* de l'émetteur (CNCC, bulletin n° 151, septembre 2008, p. 578).

IFRS – LFSS 2008 – Contribution sociale patronale 10 % – Attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions – Attributions d'actions gratuites

La loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2008 prévoit que les attributions d'options de souscription et d'achat d'actions et les attributions d'actions gratuites seront désormais assujetties à de nouvelles contributions sociales patronales versées aux régimes obligatoires d'assurance maladie dont relèvent les bénéficiaires. Ce dispositif est applicable aux attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et aux attributions d'actions gratuites effectuées à compter du 16 octobre 2007.

Le taux de la contribution est fixé à 10 %. Cette contribution est due aux URSSAF par l'employeur dans le mois qui suit la décision d'attribution sans aucune possibilité de remboursement de la contribution si les options ou actions gratuites ne sont finalement pas exercées.

La contribution sociale patronale due à l'URSSAF introduite par la loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2008 est liée aux paiements fondés sur des actions attribuées aux salariés et est calculée sur une assiette directement liée à la valeur de l'option ou de l'action attribuée aux salariés, à ce titre elle entre dans le champ d'application d'IFRS 2. Elle est réglée un mois après l'attribution des actions ou options et aucune condition d'acquisition ne lui est attachée. Aucun remboursement de la contribution n'est prévu si les options ou actions gratuites ne sont finalement pas exercées. Aucun actif ne peut donc être comptabilisé en contrepartie de cette contribution payée à l'URSSAF puisque l'exigibilité est immédiate. En conséquence, la Commission a considéré que la contribution sociale patronale constituait un paiement effectué sans aucune contrepartie de services futurs et qu'elle devait être comptabilisée en charges dès son exigibilité, c'est-à-dire lors de l'attribution des options de souscription ou d'achat d'actions ou de l'attribution d'actions gratuites (CNCC, bulletin n° 151, septembre 2008, p. 579).

COMPTES CONSOLIDÉS – Groupe nouvellement constitué – Exemption de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés – Possibilité d'exemption l'année de constitution (oui)

Concernant la possibilité pour un groupe nouvellement constitué en N de bénéficier, l'année de sa constitution, de l'exemption d'établir et de publier des comptes consolidés, la Commission des études juridiques a entériné un changement de doctrine.

Elle a considéré que les dispositions de l'article L. 233-17 du Code de commerce doivent être appliquées à tout groupe, existant ou créé, pour apprécier son éventuelle exemption d'établir des comptes consolidés en considérant, sur la base du périmètre de l'année

N, les comptes annuels arrêtés au titre de N – 1 et N – 2. Lorsque les sociétés n'existaient pas les chiffres doivent être retenus pour un montant nul (CNCC, bulletin n° 151, septembre 2008, études juridiques, p. 558).

■ En bref ■

Nominations à l'IASB et à l'IASC

M. Prabhakar Kalavacherla a été choisi pour occuper le dernier poste vacant des membres du *Board*.

MM. Clemens Boersig, Scott Evans et Noriaki Shimazaki succéderont, à compter du 1er janvier 2009, à MM. Max Dietrich Kley, David Shedlarz et Junichi Ujiié au sein de l'IASC. **Pour en savoir plus.**

Création d'un groupe international chargé des questions de reporting liées à la crise

MM. Harvey Goldschmid et Hans Hoogervorst co-présideront le groupe constitué en vue de s'assurer que les questions de reporting issues de la crise économique mondiale sont examinées de manière coordonnée au niveau international. Les conclusions devraient être rendues dans un délai maximal de six mois. **Pour en savoir plus.**

Publications de l'IASB prévues pour le premier trimestre 2009

L'IASB envisage de publier les documents suivants au cours des trois premiers mois de l'année 2009 :

- les versions définitives des amendements à IFRS 7 - "Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers" et des amendements à IFRS 2 et à IFRIC 11 - "Transactions intra-groupe dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie" ;

- les exposés-sondages "Déconsolidation", "Rapport de gestion" et "Impôts sur le résultat" ;

- enfin, les documents à des fins de discussion "La reconnaissance des produits" et "Les contrats de location".

Pour en savoir plus.

■ A lire ou à voir ■

Dernières normes de l'IASB et interprétations de l'IFRIC

Au cours du dernier trimestre de l'année 2008, l'IASB a publié (hors exposés-sondages et documents à des fins de discussion) les amendements à IAS 39 et à IFRS 7 "Reclassement d'actifs financiers". L'IFRIC a publié IFRIC 17 "Distributions en nature aux actionnaires". **Pour en savoir plus.**

Version européenne consolidée des normes et interprétations

La Commission européenne a publié la version française de son règlement CE n° 1126/2008 du 3 novembre 2008 qui présente, sous une forme consolidée, les normes et interprétations approuvées au niveau européen, jusqu'à la date du 15 octobre 2008. **Pour en savoir plus.**

Recommandation 2008 de l'AMF

L'AMF a mis en ligne ses recommandations portant sur l'arrêté des comptes 2008. Elle souhaite mettre l'accent sur l'impact que la crise financière peut produire sur les comptes, non pas seulement des institutions financières, mais aussi des entreprises industrielles et commerciales. **Pour en savoir plus.**

Recommandation du CNC et de l'ACAM du 15 décembre 2008

Cette recommandation vise les "organismes d'assurance" pour l'arrêté des comptes en période de crise financière - Arrêté au 31 décembre 2008. **Pour en savoir plus.**

Recommandation conjointe du CNC, de l'AMF, de la Banque de France, et de l'ACAM du 15 octobre 2008

Cette recommandation est relative à la valorisation de certains instruments financiers à la juste valeur. **Pour en savoir plus.**

Note de la CNCC sur les conséquences de la crise

L'extension de la crise financière au-delà du seul secteur financier a conduit la CNCC à attirer l'attention des commissaires aux comptes d'entités autres que financières (y compris les entités du secteur non marchand) sur un certain nombre de points de vigilance pour l'audit des comptes 2008. **Pour en savoir plus.**

Avis n° 2008-19 du 8 décembre 2008

Cet avis est relatif aux transferts de titres hors de la catégorie "titres de transaction" et hors de la catégorie "titres de placement" modifiant le règlement n° 90-01 du Comité de la réglementation bancaire. **Pour en savoir plus.**

Avis n° 2008-17 du 6 novembre 2008

Cet avis est relatif au traitement comptable des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés. **Pour en savoir plus.**

Avis n° 2008-16 du 2 octobre 2008

Cet avis est relatif à la comptabilisation du supplément de réserve spéciale de participation prévu à l'article L. 3324-9 du code du travail. **Pour en savoir plus.**

Avis n° 2008-14 du 2 octobre 2008

Cet avis est afférent au traitement comptable d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de transmission universelle de patrimoine (TUP), comptabilisée selon les dispositions du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées. **Pour en savoir plus.**

