

Vos rubriques

- Guide de bonne pratique de présentation du rapport de gestion selon l'IASB
- Réponses à la consultation de la CE sur IFRS pour les PME
- Travaux en cours au CNC
- Focus actualités
- En bref...
- A lire ou à voir...

■ Guide de bonne pratique de présentation du rapport de gestion selon l'IASB ■

En octobre 2005, l'IASB publie un premier document à des fins de discussion relatif au rapport de gestion qui a donné suite, en juin 2009, à un exposé-sondage portant sur un guide de bonne pratique de préparation et de présentation de ce que l'on appelle en France le rapport de gestion. Cet exposé-sondage était soumis à commentaires jusqu'au 1er mars 2010.

Selon IAS 1 « Présentation des états financiers », l'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Cependant, les états financiers ne fournissent pas toute l'information dont un utilisateur peut avoir besoin pour prendre une décision économique parce que les états financiers donnent en majorité les effets financiers d'événements passés et ne fournissent pas d'indicateurs autres que financiers de la performance future. Sachant que de nombreuses entités présentent en dehors des états financiers un rapport de gestion qui permet aux dirigeants de mettre en correspondance les résultats de l'entité avec les objectifs fixés et de présenter la stratégie mise en œuvre pour les atteindre, et, considérant l'importance de cette information pour les investisseurs et autres utilisateurs des états financiers, l'IASB, dans un souci d'harmonisation, a souhaité fournir un cadre général pour ces rapports appelés à accompagner les états financiers IFRS.

■ Guide de bonne pratique de présentation du rapport de gestion selon l'IASB (suite) ■

Cadre général pour l'élaboration du rapport de gestion

Le degré d'utilité de l'information fournie dans le rapport de gestion dépend de certaines caractéristiques qualitatives fondamentales découlant de celles que l'on retrouve pour l'information financière dans le cadre conceptuel des IFRS. L'information doit ainsi être pertinente et présenter une image fidèle. Elle devra en outre être comparable, vérifiable, intelligible et communiquée dans un délai raisonnable.

Afin de bien répondre au caractère utile à la prise de décision, les commentaires doivent respecter les principes suivants :

- fournir la vision de la direction sur la performance, la position dans l'environnement et le développement de l'entité ;
- compléter l'information présentée dans les états financiers en fournissant des explications additionnelles sur les montants présentés dans les états financiers et en incluant d'autres informations concernant l'entité et sa performance qui ne sont pas présentées dans les états financiers ;
- avoir une orientation prospective.

L'information prospective peut être sous forme narrative ou composée de données chiffrées (par exemple des projections financières). L'exposé-sondage signale que la direction devrait expliquer les écarts entre les résultats atteints et les prévisions communiquées dans le rapport de gestion précédent.

Pour aider les utilisateurs des états financiers à évaluer la performance de l'entité ainsi que les stratégies et plans de développement mis en œuvre par la direction, l'exposé-sondage fournit des exemples de commentaires qui pourraient être utiles à cette compréhension, tels que :

- présenter les risques auxquels est exposée l'entité, les stratégies pour les gérer et l'efficacité de ces stratégies ;
- informer sur les ressources qui ne sont pas présentées dans les états financiers et comment elles pourraient affecter les opérations de l'entité ;
- informer sur les facteurs non financiers et comment ils ont influencé l'information dans les états financiers.

Contenu

Le rapport de gestion devrait se focaliser sur l'information la plus importante et qui doit être en cohérence avec les états financiers qu'il accompagne. Si les états financiers comprennent des informations sur les secteurs opérationnels, l'information présentée dans le rapport de gestion devrait refléter cette sectorisation.

Une liste d'éléments composant le rapport de gestion est fournie, à adapter selon la législation nationale le cas échéant :

- nature de l'activité ;
- objectifs de la direction et stratégies qui seront mises en place pour les atteindre ;
- ressources, risques et relations d'affaires de l'entité les plus importants ;
- résultats opérationnels et prévisions ;
- mesures critiques de la performance et indicateurs que la direction utilise pour évaluer la performance de l'entité par rapport aux objectifs fixés.

Chacun de ces éléments fait l'objet d'une description dans l'exposé sondage. Concernant les relations d'affaires, elles concernent notamment les relations avec des parties prenantes majeures afin de pouvoir évaluer la dépendance économique de l'entité vis-à-vis d'un seul client ou d'un petit groupe de clients importants. Lorsque des prévisions sont quantifiées, la direction devrait expliquer les risques et les hypothèses afin que les utilisateurs puissent avoir les éléments nécessaires pour juger de leur caractère probable.

Application

Cet exposé-sondage doit donner lieu à la publication d'un « guide de bonne pratique » et non d'une norme. Son application serait donc facultative. Il a pour objectif principal d'améliorer la cohérence et la comparabilité des rapports de gestion des entités qui appliquent les IFRS.

Obligations d'établir un rapport de gestion en France

Ce point sera développé dans la prochaine Lettre Trimestrielle de juin 2010.

■ Réponses à la consultation de la Commission européenne sur IFRS pour les PME ■

En raison de la publication par l'IASB de son référentiel IFRS pour les PME en juillet 2009, la Commission européenne (CE) a souhaité lancer une consultation, en novembre dernier, de nature à éclairer ses choix notamment dans le cadre des projets qu'elle poursuit visant à réviser les quatrième et septième directives comptables, ainsi qu'à réduire les charges administratives pesant sur les PME (pour plus d'informations sur cette consultation, voir la Lettre trimestrielle n° 15). La date de réponse à cette consultation était fixée au 12 mars 2010.

Dans le cadre de cette lettre, nous vous présentons les principaux éléments de la réponse commune CNCC/CSOEC et de celle de l'ANC (Autorité des Normes Comptables) à la CE. Enfin, les travaux actuellement menés par l'EFRAG sont brièvement exposés.

Réponse de l'ANC

En préambule, l'ANC souligne que la majorité des entreprises consultées ne souhaite pas utiliser ce référentiel pour établir leurs comptes individuels, le référentiel national répondant à leurs besoins.

Le normalisateur comptable national n'est favorable ni à une application généralisée de la norme IFRS pour les PME ni à son introduction dans le cadre juridique européen pour les raisons suivantes :

- les besoins des entreprises ne sont pas satisfaits par le choix d'IFRS pour les PME : en effet ce référentiel demeure trop complexe pour les TPE ou micros entités. Ces dernières souhaitent conserver la connexion entre la comptabilité, la fiscalité et les règles juridiques ;
- le référentiel présente de sérieux inconvénients : il repose sur les mêmes fondements que les *full* IFRS dont certains défauts majeurs seraient encore plus accusés si ces normes devaient être appliquées aux PME (ex : prédominance de la substance sur la forme, introduction d'un certain degré de volatilité...) ;
- l'ensemble du cadre juridique européen serait de surcroît sérieusement mis en danger : l'introduction d'un nouveau référentiel comptable constituerait une source de complexité pour les entreprises, les évolutions ultérieures de ce référentiel régies par l'IASB ne seront pas sous la maîtrise de la CE.

Plus globalement, l'ANC considère que l'objectif d'harmonisation pourrait être atteint en actualisant et modernisant les directives comptables, la norme IFRS pour les PME pouvant être utilisée comme source d'inspiration.

Réponse commune CNCC/CSOEC

Les deux institutions s'opposent à l'introduction du référentiel IFRS pour les PME dans le cadre juridique européen, quelle que pourrait être la forme de celle-ci (application généralisée, option au niveau d'un Etat membre, directive comptable ou règlement européen) tant pour les comptes individuels que consolidés.

La CNCC et le CSOEC estiment que la déconnexion fiscalité-comptabilité engendrerait un certain nombre de conséquences non favorables aux entreprises et non opportunes dans le contexte économique actuel de simplification des obligations administratives et comptables des entreprises. Ils considèrent également que le référentiel comptable national est de qualité et qu'il répond aux besoins des utilisateurs des comptes des PME.

S'agissant des comptes consolidés des sociétés non cotées, si IFRS pour les PME venait à être introduit, cela constituerait une source de complexité et serait contraire à l'objectif recherché de comparabilité et d'harmonisation. En effet, le nombre de référentiels applicables serait au nombre de trois – référentiel comptable national, *full* IFRS et IFRS pour les PME – les règles de passage de l'un à l'autre n'étant pas, pour le moment, clairement établies.

Par ailleurs, les projets actuellement développés par l'IASB qui concernent les *full* IFRS, mais qui à terme devraient être également intégrés dans l'IFRS pour les PME, sont particulièrement novateurs et génèrent de réelles inquiétudes de la part des entreprises. Cette crainte est renforcée par la non maîtrise de l'Europe sur les évolutions de ce référentiel.

Les deux institutions souhaitent maintenir ainsi un cadre comptable autonome au niveau européen pour les comptes individuels et consolidés des sociétés non cotées quelle que soit leur taille.

Travaux de l'EFRAG

En novembre 2009, la CE a demandé à l'EFRAG de lui fournir la liste des sujets sur lesquels IFRS pour les PME est incompatible avec les directives comptables européennes. Dans son projet de courrier publié le 1^{er} mars 2010 – sur lequel il est possible de transmettre des commentaires jusqu'au 19 avril 2010 – l'EFRAG a notamment dressé la liste d'incompatibilités suivantes :

- l'interdiction de présenter ou de décrire des éléments de charges ou de produits comme exceptionnels dans l'état du résultat global (ou dans le compte de résultat, s'il est présenté) ou dans les notes annexes ;
- l'obligation d'évaluer les instruments financiers les plus complexes (c'est-à-dire ceux faisant l'objet de la section 12 d'IFRS pour les PME) à la juste valeur ;
- l'obligation d'évaluer selon le modèle de la juste valeur, les entreprises associées, ainsi que les entités contrôlées conjointement pour lesquelles une cotation publique est disponible ;
- l'obligation de retenir une période de 10 années lorsqu'une entité n'est pas en mesure d'estimer de manière fiable la durée d'utilité d'un *goodwill* ;
- l'enregistrement immédiat dans le compte de résultat de tout *goodwill* négatif ;
- enfin, l'interdiction de reprendre une dépréciation constatée sur un *goodwill*.

Par ailleurs, l'EFRAG propose également un document de travail de près de 250 pages qui reprend et compare avec les directives comptables européennes chacun des paragraphes d'IFRS pour les PME. Il est ainsi possible d'analyser si chacun de ces paragraphes est compatible ou non avec les 4^e et 7^e directives.

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 et du groupe européen PAAInE de l'EFRAG	En cours
IAS 37 (Provisions)	Exposé-sondage sur l'évaluation des passifs (fin des commentaires 12 avril 2010)	En cours
Consolidation et Regroupement d'entreprises	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Instruments financiers : présentation, comptabilisation, évaluation, information à fournir (IAS 32 – IAS 39 – IFRS 7)	2 groupes de travail sur IAS 39 : - Exposé-sondage sur « coût amorti et dépréciations » - phase II (fin des commentaires le 1 ^{er} juin 2010) - Travaux préliminaires sur la « comptabilité de couverture » - phase III	En cours
Paiements fondés sur des actions (IFRS 2)	Propositions de révision d'IFRS 2 par l'ANC aux NSS (<i>National standard setters</i>), groupe de travail et de réflexions de l'IASB	En cours
Reconnaissance des produits	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Impôts	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Présentation des états financiers	Suivi des travaux de l'IASB et du groupe européen PAAInE de l'EFRAG	En cours
Cadre conceptuel	Mise en place du groupe concernant l'exposé-sondage " <i>reporting entity</i> "	En cours
Contrats de location	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Avantages postérieurs à l'emploi	Suivi des travaux de l'IASB et du groupe européen PAAInE de l'EFRAG	En cours
Contrats d'assurance (phase II)	Travaux préliminaires (contrats d'assurance vie et non-vie)	En cours
IFRS pour les PME	Suivi des travaux de l'IASB et de la Commission européenne	Réponse à la CE le 12 mars 2010
Rapport de gestion - IFRS	Suivi des travaux de l'IASB	Réponse à l'exposé sondage de l'IASB en date du 23 février 2010
Normes comptables françaises		
Fusions	Application du règlement CRC n° 2004-01 sur les fusions et opérations assimilées	En cours
Changements de méthodes comptables	Projet d'insertion dans le règlement CRC n° 99-03 des dispositions de l'avis n° 97-06 du Comité d'urgence relatif aux changements de méthodes	En cours
Simplification du droit comptable au niveau européen	Suivi des travaux de la Commission européenne sur la simplification et la modernisation des 4e (comptes individuels) et 7e (comptes consolidés) directives comptables	Réponse à la CE le 12 mars 2010
Instruments financiers	Comptabilisation des instruments financiers et des opérations de couverture dans les comptes individuels et les comptes consolidés en normes comptables françaises	En cours
Transposition de la directive 2006/46 – Informations sur les parties liées et sur les opérations hors bilan	Définition des modalités d'application du décret n° 2009-267 du 09/03/2009 relatif aux obligations comptables des sociétés commerciales	En cours
Conséquences comptables du transfert d'un émetteur du compartiment Euronext C vers Alternext	Détermination du référentiel comptable applicable aux comptes consolidés d'un émetteur suite à son transfert du compartiment Euronext C vers Alternext et des conséquences comptables de ce transfert	En cours
Actifs	Analyse de différentes questions soulevées, relatives à la comptabilisation des actifs en normes comptables françaises	Nouveau groupe
Opérations sur le capital	Comptabilisation des opérations conduisant à des variations de capital	Nouveau groupe
Impôts et taxes	Conséquences comptables de la réforme de la taxe professionnelle Comptabilisation des impôts et taxes	Nouveau groupe
Problématiques liées au non-respect du principe de la continuité d'exploitation	Règles comptables applicables dans le cas du non-respect du principe de la continuité d'exploitation	Nouveau groupe

COMPTES INDIVIDUELS - Plan comptable général - Présentation des dettes financières en cas de rupture d'un covenant bancaire (clause dite de « défaut ») - EC 2009-45

La Commission des études comptables s'est prononcée sur la question de la présentation des dettes financières en cas de rupture d'un covenant bancaire (clause dite de « défaut ») dans les comptes individuels établis selon les principes comptables français dans les deux cas suivants :

- le cas d'une clause de défaut non respectée à la date de clôture rendant la dette exigible à cette date, sans qu'il y ait eu de renégociation entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes ;
 - le cas d'une clause de défaut non respectée à la date de clôture rendant la dette exigible à cette date, mais ayant fait l'objet d'une renégociation antérieure à la date d'arrêté des comptes et reportant le terme de la dette à cette date.
- (En cours de publication dans le bulletin CNCC n° 157, mars 2010).

COMPTES INDIVIDUELS - Événements postérieurs à la clôture de l'exercice - Information dans l'annexe des comptes - EC 2009-58

La Commission des études comptables a été interrogée et s'est prononcée sur des questions relatives à l'information à communiquer dans l'annexe des comptes au titre de certains événements postérieurs à la clôture de l'exercice, notamment par rapport à IAS 10 *Événements postérieurs à la date de reporting*, dans les comptes annuels établis selon les règles comptables françaises.

(En cours de publication dans le bulletin CNCC n° 157, mars 2010).

COMPTES INDIVIDUELS - MARCHAND DE BIENS - Changement d'affectation d'un bien immobilier - Transfert de stocks en immobilisations corporelles - Valeur d'entrée - EC 2009-71

Dès lors qu'un marchand de biens a décidé de conserver un bien immobilier, initialement acquis en vue d'une revente et désormais destiné à servir de façon durable son activité, ce bien perd son caractère de stock pour être considéré comme un élément de l'actif immobilisé. Le bien ainsi conservé est affecté à l'actif immobilisé pour sa valeur nette comptable figurant en stock à la date du changement d'affectation, qui s'entend au cas présent du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais directement attribuables à son acquisition. S'il existe un indice de perte de valeur relatif au bien immobilier au moment du changement d'affectation, un test de dépréciation devra être effectué et une dépréciation sera à comptabiliser si la valeur actuelle du bien s'avère inférieure à son coût d'entrée en immobilisation.

(En cours de publication dans le bulletin CNCC n° 157, mars 2010).

COMPTES INDIVIDUELS - Société d'économie mixte - Traitement comptable du résultat d'une concession d'aménagement - EC 2009-76

Une société d'économie mixte a conclu une concession d'aménagement avec une commune selon laquelle les risques et les profits sont partagés entre le concessionnaire et le concédant.

Quand bien même les produits des opérations d'aménagement seraient constatés en totalité en cours de concession, le bénéfice de la concession ne serait dégagé qu'à la clôture définitive des opérations.

La société d'économie mixte concessionnaire doit en effet se conformer aux dispositions prévues par l'avis n° 99-05 du Conseil national de la comptabilité et le règlement n° 99-05 du Comité de la réglementation comptable pour comptabiliser le résultat de la concession d'aménagement et présenter les informations afférentes en annexe de ses comptes annuels.

(En cours de publication dans le bulletin CNCC n° 157, mars 2010).

■ En bref... ■

Fin de la seconde phase du processus de révision de la constitution

Les *Trustees* (membres) de l'IASCF ont présenté, le 15 février 2010, les modifications qu'ils ont apportées à la constitution, en particulier :

- l'introduction d'une consultation publique sur le programme de travail de l'IASB, tous les 3 ans ;
- l'engagement de retenir une approche d'élaboration des normes et des interprétations basée sur des principes ;
- l'adoption d'une procédure d'élaboration des normes accélérée, mais seulement dans les situations les plus exceptionnelles et si au moins 75% des *Trustees* l'ont autorisée ;
- un changement des dénominations : l'IASCF deviendra l'IFRSF ("*IFRS Foundation*") dès que les dispositions pratiques pourront être prises. Le comité des interprétations et le comité conseil seront respectivement rebaptisés "*IFRS Interpretations Committee*" (anciennement IFRIC) et "*IFRS Advisory Council*" (auparavant SAC). En revanche, les parties intéressées ont souhaité conserver l'intitulé de l'IASB, ce que les *Trustees* ont accepté. [Pour en savoir plus.](#)

Mme Françoise FLORES désignée à la présidence du TEG de l'EFRAG

Au cours de sa réunion du 10 février 2010, le conseil de surveillance de l'EFRAG a choisi la nouvelle composition de son groupe d'experts techniques (TEG). Mme Françoise FLORES a été nommée à la présidence du TEG. Parmi les nouveaux membres figure également M. Nicolas de PAILLERETS. [Pour en savoir plus.](#)

Renouvellement des membres de l'IASB

Le mandat de l'un des deux représentants français à l'IASB, M. Gilbert GELARD, prendra fin en juin 2010. [Pour en savoir plus.](#)

Publications de l'IASB au cours du 1^{er} trimestre 2010

L'IASB a publié les documents suivants depuis le début de l'année :

- un amendement à IFRS 1 "Première adoption des IFRS", intitulé "Exemption limitée à la présentation d'informations comparatives relatives à IFRS 7 par les premiers adoptants" ;
- un projet de norme IFRS destinée à remplacer IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels" ;
- un exposé-sondage sur le concept de l'entité de *reporting* (phase D du projet "cadre conceptuel").

Matériel pédagogique pour IFRS pour les PME

L'IASCF a publié (les 18 janvier et 2 mars 2010) plusieurs modules à des fins pédagogiques élaborés pour le référentiel "IFRS pour les PME", destinés à aider les entreprises et les praticiens comptables à appliquer ce nouveau référentiel. Ces documents sont téléchargeables gratuitement sur le site Internet de l'IASB, dans leur version anglaise pour le moment. [Pour en savoir plus.](#)

Adoption au niveau européen d'un amendement à IAS 32 "Instruments financiers : présentation"

La Commission européenne a publié le règlement CE n° 1293/2009 du 23 décembre 2009 portant adoption de l'amendement apporté à IAS 32 "Instruments financiers : présentation" intitulé "Classement des émissions de droits". Cet amendement a pour but d'apporter des précisions sur la manière de comptabiliser certains droits lorsque les instruments émis sont libellés dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle de l'émetteur. [Pour en savoir plus.](#)

Compte rendu de la conférence CE sur les développements internationaux en matière de comptabilité et d'audit

Le 8 février 2010, la CE a organisé une conférence sur les développements internationaux en matière de comptabilité et d'audit. Quatre tables rondes étaient programmées, dont deux concernaient les IFRS. La CE propose de consulter une vidéo des propos exprimés lors de chacune de ces tables rondes, avec une traduction audio en français. [Pour en savoir plus.](#)

Publications de l'EFRAG

Au cours du premier trimestre 2010, l'EFRAG a notamment publié les documents suivants :

- une enquête portant sur la nouvelle définition (provisoire) d'un actif proposée par l'IASB et le FASB ; [pour en savoir plus](#) ;
- un document intitulé "Dépréciation des actifs financiers - Le modèle des pertes attendues" ; [pour en savoir plus.](#)

Sujets clés identifiés par la FEE pour l'arrêté des comptes 2009

La FEE a publié, le 8 janvier 2010, un document dans lequel elle identifie plusieurs sujets qui devront faire l'objet d'une attention particulière de la part des dirigeants et des auditeurs, lors de l'arrêté des comptes 2009. Parmi ceux-ci figurent notamment le principe de continuité de l'exploitation, la fraude, les instruments financiers et la dépréciation. [Pour en savoir plus.](#)

Organisations syndicales – Bilan d'ouverture

Les syndicats doivent établir des comptes annuels à compter de l'exercice 2009. Le CSOEC a développé une note de sensibilisation traitant notamment des aspects relatifs à l'établissement du bilan d'ouverture des comptes individuels des organisations syndicales. [Pour en savoir plus.](#)

Création de l'ANC

Le décret relatif à la création de la nouvelle Autorité des Normes Comptables qui a remplacé le Conseil National de la Comptabilité a été publié au JO le 17 janvier 2010. M. Jérôme HAAS est nommé président de cette nouvelle Autorité par décret publié le même jour. L'ANC a été installée le 22 février 2010 par Christine LAGARDE, Ministre de l'Economie, de l'Industrie et de l'Emploi, en présence de son nouveau président Jérôme HAAS. [Pour en savoir plus.](#)

Communiqué du CNC sur la CET et IAS 12 "Impôts sur le résultat"

Le Conseil National de la Comptabilité a publié, le 14 janvier 2010 un communiqué sur le traitement comptable de la contribution économique territoriale (CET), suite à la réforme de la taxe professionnelle introduite par la loi de finances 2010, pour les sociétés établissant leurs comptes consolidés selon les normes IFRS. [Pour en savoir plus.](#)

Recommandations de l'AMF

L'Autorité des Marchés Financiers a publié de nouvelles recommandations au cours du 1^{er} trimestre 2010 sur les thèmes suivants :

- la communication financière des sociétés cotées lors de la publication de leurs résultats, [pour en savoir plus](#) ;
- la présentation des éléments d'évaluation et des risques du patrimoine immobilier des sociétés cotées, [pour en savoir plus.](#)

Conférence de l'Académie sur la juste valeur

L'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières organise à Bercy, le mardi 27 avril 2010, de 14h30 à 18h30, un colloque intitulé "La juste valeur dans tous ses Etats" destiné à faire le point sur l'origine et les fondements du concept de juste valeur, son évolution récente et à venir, ses implications macro économiques... et politiques. [Pour en savoir plus.](#)