

Panorama du référentiel IFRS

QUELLES DIFFÉRENCES AVEC LES NORMES FRANÇAISES ?



Sommaire

Préambule

Structure de la publication	5
Le mode d'emploi sur un exemple	6

1. Contexte

1.1 Introduction	10
1.2 Cadre conceptuel	11

2. Sujets transverses

2.1 Forme et contenu des états financiers.....	16
2.2 Variation des capitaux propres	20
2.3 Tableau des flux de trésorerie	22
2.4 Évaluation de la juste valeur	25
2.5 Consolidation	28
2.6 Regroupements d'entreprises	35
2.7 Écarts de conversion	41
2.8 Méthodes comptables, erreurs et estimations.....	45
2.9 Événements postérieurs à la date de clôture.....	48
2.10 Hyperinflation	50

3. État de la situation financière

3.1 Présentation de l'état de la situation financière	54
3.2 Immobilisations corporelles	56
3.3 Immobilisations incorporelles et goodwill	60
3.4 Immeubles de placement	64
3.5 Entreprises associées et méthode de la mise en équivalence	66
3.6 Partenariats	69
3.7 [Vide]*	
3.8 Stocks	71
3.9 Actifs biologiques	73
3.10 Dépréciation des actifs non financiers	74
3.11 [Vide]*	
3.12 Provisions, actifs et passifs éventuels.....	77
3.13 Impôts sur le résultat	80

4. État du résultat net et des autres éléments du résultat global

4.1 Présentation de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global ...	86
4.2 Revenus tirés de contrats conclus avec des clients	89
4.3 Subventions publiques	97
4.4 Avantages du personnel	99
4.5 Paiement fondé sur des actions.....	103
4.6 Coûts d'emprunt	107

5. Sujets spécifiques

5.1 Contrats de location	112
5.2 Secteurs opérationnels	116
5.3 Résultat par action	120
5.4 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ...	123
5.5 Information relative aux parties liées	126
5.6 Entités d'investissement	128
5.7 Transactions non monétaires.....	130
5.8 Information financière et autres informations jointes	132
5.9 Information financière intermédiaire.....	133
5.10 Informations relatives aux intérêts détenus dans d'autres entités.....	135
5.11 Activités extractives	139
5.12 Accords de concession de service	141
5.13 Transactions sous contrôle commun et création d'une « newco »	145

6. Première application des IFRS

6.1 Première application des IFRS	150
---	-----

7. Instruments financiers

7.1 Champ d'application et définitions.....	154
7.2 Dérivés et dérivés incorporés.....	156
7.3 Capitaux propres et passifs financiers	159
7.4 Classement des actifs financiers	161
7.5 Classement des passifs financiers	163
7.6 Comptabilisation et décomptabilisation	165
7.7 Évaluation	167
7.8 Dépréciation	170
7.9 Comptabilité de couverture	172
7.10 Présentation et informations à fournir	175

Restez informé

Restez informé	178
----------------------	-----

Préambule

Notre département « Global Assurance » est heureux de mettre à votre disposition cette nouvelle édition 2019 du Panorama du référentiel IFRS.

Cette publication a pour double objectif de présenter un état des lieux des dispositions majeures du référentiel IFRS et de mettre en évidence les principales divergences avec les règles comptables françaises.

Elle est enrichie côté IFRS des nouvelles normes relatives au revenu (IFRS 15), aux instruments financiers (IFRS 9), aux contrats de location (IFRS 16) et de l'interprétation IFRIC 23 sur les incertitudes fiscales. Elle est également mise à jour des évolutions récentes des règles françaises en matière de comptabilisation des changements de méthode, des opérations de fusion et des instruments financiers.

Cette publication n'a pas la prétention de recenser l'ensemble des divergences qui peuvent exister entre les règles françaises et le référentiel IFRS et ne peut constituer à elle seule l'outil de diagnostic des différences entre les deux référentiels pour une entité donnée. Elle se concentre sur les principales différences que nous avons fréquemment observées en pratique lors de nos missions d'accompagnement en matière de normes comptables.

Vous cherchez à avoir une vision générale des dispositions du référentiel IFRS ?

Vous envisagez un projet de conversion des règles françaises aux normes IFRS ?

Vous souhaitez simplement mieux maîtriser les retraitements à comptabiliser par rapport à vos comptes sociaux pour établir le reporting IFRS de votre filiale ?

Cette publication est faite pour vous !

Nous vous en souhaitons bonne lecture et nous tenons à votre disposition pour vous accompagner dans vos projets impliquant des problématiques d'application des normes comptables.

Nous remercions notre département de doctrine comptable pour sa revue de cette publication, sous la supervision d'Emmanuel Paret.

Catherine Porta

Associée, responsable des activités
Global Assurance

Astrid Montagnier

Associée, Global Assurance –
Normes comptables et reporting



Structure de la publication

Structurée par thème, cette publication fournit un aperçu des dispositions clés des IFRS et des principales divergences avec les règles françaises pour les entreprises industrielles et commerciales.

Les spécificités liées aux activités bancaires ou d'assurance ne sont pas traitées dans cette publication, notamment la norme IFRS 17 relative aux contrats d'assurance.

Cette publication est basée sur le référentiel IFRS applicable obligatoirement dans l'Union européenne pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, et sur les règles françaises en vigueur au 1^{er} janvier 2019. Elle est donc à jour des normes IFRS 9¹ sur les instruments financiers, IFRS 15 sur le revenu, IFRS 16 sur les locations et IFRIC 23 sur les incertitudes fiscales.

Les modifications susceptibles d'être apportées aux règles françaises dans le cadre des projets de règlements sur la comptabilisation du chiffre d'affaires et sur certaines dispositions d'établissement des comptes consolidés ne sont pas abordées dans cette publication.

Le lien avec *Insights into IFRS*

Les sections de cette publication coïncident avec les sections de notre publication *Insights into IFRS*, qui

détaille les dispositions des IFRS et les interprétations de KPMG afférentes. Ainsi, pour approfondir l'un des sujets évoqués dans cette publication, il convient de vous reporter à la même section d'*Insights into IFRS*.

Présentation des divergences par rapport aux règles françaises

Les principales divergences sont mises en évidence dans les encarts intitulés « Principales divergences en règles françaises ».

Sur un sujet particulier, il peut exister une divergence de traitement entre les comptes sociaux établis en règles françaises et les IFRS, alors que les comptes consolidés établis en règles françaises sont alignés avec les IFRS. Dans ce cas, il est précisé « dans les comptes sociaux... » avant la présentation de la divergence.

Si une divergence concerne uniquement les comptes consolidés, il est précisé « dans les comptes consolidés... » avant la présentation de la divergence.

Si rien n'est précisé, cela signifie que la divergence présentée existe entre les comptes établis en règles françaises (qu'ils soient sociaux ou consolidés) et les IFRS, sachant que certaines sections (par exemple 2.6 Regroupements d'entreprises) ne sont pertinentes que pour les comptes consolidés.

Le mode d'emploi sur un exemple

3.2 Immobilisations corporelles

Texte applicable : IAS 16
Autres textes de référence : IFRS 13, IFRS 15, IFRS 16, IFRIC 1

Comptabilisation initiale

Les immobilisations corporelles sont initialement comptabilisées au coût (incluant les frais d'acquisition du type droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes), lorsque l'on en acquiert le contrôle.

Le coût comprend toutes les dépenses directement attribuables au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue.

Le coût comprend l'estimation du coût relatif au démantèlement et à l'enlèvement ainsi qu'à la remise en état du site.

Le coût comprend le cas échéant les coûts d'emprunt (voir 4.6).

Si le règlement est différé au-delà des termes habituels de crédit, le coût de l'immobilisation correspond au prix comptant équivalent.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion de contrôle est également retenue en règles françaises mais il existe des exceptions à ce principe général.
- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition des immobilisations peuvent être soit inclus dans le coût d'acquisition, ce qui constitue la méthode de référence, soit comptabilisés en charges. [PCG art. 213-8]
- Le coût de l'immobilisation n'est pas affecté si le règlement est différé (voir principe du nominalisme en 1.2).
- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif concerné (aucun traitement n'est préférentiel en l'absence de méthode de référence). [Code de Commerce R 123-178/2 et PCG art. 213-9/1]

56

Le traitement des immobilisations corporelles décrit dans cette section relève principalement des dispositions de la norme IAS 16, telle qu'applicable au 1^{er} janvier 2019 dans l'Union européenne.

Les dispositions des normes IFRS 13, IFRS 15, IFRS 16 et de l'interprétation IFRIC 1 peuvent également trouver à s'appliquer.

Cette divergence n'existe qu'entre les comptes sociaux et les IFRS. Dans les comptes consolidés en règles françaises, les frais d'acquisition sont inclus dans le coût d'acquisition comme en IFRS.

Cette divergence existe entre les comptes sociaux et les IFRS et également entre les comptes consolidés en règles françaises et les IFRS.

¹ L'option de continuer à appliquer les dispositions d'IAS 39 pour la comptabilisation des opérations de couverture n'est pas couverte dans cette publication.



Contexte



1.1 Introduction

Textes applicables : constitution de la Fondation IFRS, guide des procédures de l'IASB et du Comité d'Interprétation, préface des normes IFRS, IAS 1

Les normes internationales d'information financière

L'acronyme « IFRS » désigne le référentiel comptable pour la présentation de l'information financière appliqué principalement par les entités cotées dans plus de 160 pays.

Les normes et interprétations sont développées et mises à jour par l'IASB et le comité d'interprétation des IFRS – IFRS Interpretation Committee (IFRS IC).

Les IFRS sont conçues pour les entités à but lucratif.

La conformité aux IFRS

Toute entité déclarant respecter les IFRS doit se conformer à toutes les normes et interprétations, y compris concernant les informations à fournir en annexe, et doit effectuer une déclaration de conformité aux IFRS de manière explicite et sans réserve par écrit.

L'objectif principal des IFRS est de permettre aux états financiers de fournir une présentation fidèle (ou une image fidèle).

1.2 Cadre conceptuel

Texte applicable : cadre conceptuel de l'information financière

Objet

Le cadre conceptuel est un texte de référence :

- pour l'IASB et l'IFRS IC dans le cadre de l'évolution et de la mise à jour des normes et interprétations,
- pour la préparation des états financiers lorsque les IFRS ne prévoient pas de dispositions spécifiques.

Le cadre conceptuel ne prévaut pas sur une quelconque norme IFRS.

Objectif de l'information financière à usage général

L'objectif de l'information financière à usage général consiste à fournir des informations financières sur l'entité présentant les états financiers, utiles aux investisseurs, aux prêteurs et autres créanciers actuels ou potentiels, aux fins de leur prise de décision sur l'allocation de ressources à l'entité.

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

Pour être utile, l'information financière doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter. L'utilité de l'information financière est accrue lorsque celle-ci est comparable, vérifiable, diffusée dans les temps et compréhensible.



États financiers et entité de reporting

Le cadre conceptuel présente les objectifs des états financiers et leurs types ainsi que la définition d'une entité de reporting.

Les états financiers sont établis selon l'hypothèse de continuité d'exploitation, sauf si la Direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution que de liquider l'entité ou de cesser son activité.

Éléments des états financiers

Le cadre conceptuel fournit une définition des « actifs » et des « passifs ». La définition de « capitaux propres », « produits » et « charges » découle de la définition des actifs et des passifs.

Comptabilisation et décomptabilisation

Tout élément répondant à la définition d'un actif, passif, de capitaux propres, de produit ou charge est comptabilisé dans les états financiers, à moins que cela n'affecte la pertinence ou l'image fidèle des informations fournies.

Un élément est décomptabilisé dès lors qu'il ne répond plus à la définition d'un actif ou d'un passif. Cela nécessite une présentation appropriée et le cas échéant une information en annexe.

Évaluation

Le cadre conceptuel présente deux méthodes d'évaluation et les éléments à prendre en compte pour appliquer l'une ou l'autre :

- coût historique : selon la méthode du coût historique, un actif ou passif est évalué sur la base du prix de transaction. Cette évaluation reste inchangée jusqu'à ce que l'actif fasse l'objet d'une dépréciation ou que le contrat devienne déficitaire.
- valeur actuelle : selon la méthode de la valeur actuelle, un actif ou passif s'évalue à partir des données reflétant les conditions actuelles à la date d'évaluation.

Les bases d'évaluation de la valeur actuelle incluent la juste valeur, la valeur d'utilité et la valeur de réalisation, qui se basent sur les flux de trésorerie actualisés et sur le coût actuel.

Présentation et informations à fournir

Le cadre conceptuel comprend les concepts généraux liés à la présentation de l'information dans les états financiers.

Le cadre conceptuel décrit également les principes que l'IASB doit suivre pour décider si des produits et charges doivent être inclus dans le compte de résultat ou dans l'état des autres éléments du résultat global et s'ils doivent être reclassés de cet état au compte de résultat.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Ce sont des lois, des décrets, des règlements et des arrêtés ministériels qui régissent habituellement les pratiques comptables. Les textes légaux et réglementaires trouvent leur source dans le Code de Commerce qui constitue le cadre des règles de comptabilité générale. Les prescriptions sont établies dans le Plan Comptable Général (PCG) qui a été réécrit à droit constant en 2014 par l'Autorité des Normes Comptables (ANC).
- Il n'existe pas de cadre conceptuel documenté. Cependant le Code de Commerce énonce les principes généraux à respecter pour l'établissement des comptes (qui sont également repris dans le PCG). Ces principes sont globalement en ligne avec les IFRS à l'exception des points suivants :
 - principe de prudence en règles françaises versus principe de neutralité en IFRS,
 - principe du nominalisme en règles françaises qui consiste à comptabiliser les transactions à leur valeur nominale,
 - principe d'intangibilité du bilan d'ouverture en règles françaises selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent,
 - principe de prédominance de la substance sur l'apparence en IFRS non prévu par les textes en vigueur dans les comptes sociaux, mais pouvant trouver à s'appliquer dans certains cas dans les comptes consolidés.
- Les notions de « résultat global » et d'« autres éléments du résultat global » n'existent pas.



Sujets transverses



21 Forme et contenu des états financiers

Texte applicable : IAS 1

Autres textes de référence : IFRS 10, IFRS 11, IAS 27, IAS 28

Jeu complet d'états financiers

Un jeu complet d'états financiers comprend :

- un état de la situation financière (bilan),
- un état du résultat net et des autres éléments du résultat global (en un ou deux états),
- un état de variation des capitaux propres,
- un tableau des flux de trésorerie,
- les notes annexes, comprenant les méthodes comptables,
- des informations comparatives,
- un état de la situation financière à l'ouverture de la première période comparative (« troisième bilan ») dans certains cas.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Un jeu complet d'états financiers comprend :
 - un bilan,
 - un compte de résultat,
 - les notes annexes, comprenant l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie (ces deux états étant optionnels dans les comptes sociaux),
 - des informations comparatives.
- Les notions de « résultat global » et d'« autres éléments du résultat global » n'existent pas.
- Un « troisième bilan » n'est jamais requis.
- De manière générale, les informations en annexe sont moins développées. De plus, il existe pour les comptes sociaux des modèles simplifiés pour les petites entreprises et certaines informations ne sont pas requises sous certains seuils. [CRC 99-02- section IV]

Date de clôture

La date de clôture doit être identique d'un exercice à l'autre, sauf dans le cadre de circonstances exceptionnelles.

Informations comparatives

Des informations comparatives sont nécessaires au titre de l'exercice précédent. Des informations comparatives supplémentaires peuvent être présentées si elles sont conformes aux IFRS.

Type d'états financiers

Les IFRS exposent les règles applicables aux états financiers consolidés, individuels et aussi celles applicables aux comptes sociaux, si la législation locale permet d'établir les comptes sociaux en IFRS, ce qui n'est pas le cas en France.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion d'états financiers « individuels » n'existe pas.

États financiers consolidés

Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés, sauf si elle se qualifie en tant qu'entité d'investissement (voir 5.6) ou sauf exemptions particulières.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- L'obligation d'établir des comptes consolidés existe dès qu'une société contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou exerce une influence notable sur celles-ci. Il existe cependant un certain nombre d'exemptions. Si l'obligation existe, les comptes consolidés sont établis soit en application des IFRS, soit en application des règles françaises. [Code de Commerce L233-16, 17 et 17-1, CRC 99-02 §1000]
- Les comptes consolidés établis en règles françaises font l'objet d'un règlement spécifique du Comité de la Réglementation Comptable, le règlement CRC 99-02. Ces états financiers découlent des états financiers sociaux.



Cependant, la loi et le règlement relatif aux comptes consolidés prévoient des options supplémentaires, excluent des options uniquement disponibles dans les comptes sociaux, encouragent l'utilisation de méthodes préférentielles et exigent l'élimination de l'incidence sur les comptes consolidés des écritures passées aux seules fins de l'application de la législation fiscale.

- Toutes les entreprises sont tenues, pour leurs comptes sociaux, d'utiliser le même plan comptable dans leur journal général, de suivre les mêmes règles comptables (qui sont fortement influencées par les lois fiscales) et d'utiliser les mêmes formats normalisés pour présenter leur bilan, leur compte de résultat et leurs notes annexes aux états financiers. Ces prescriptions sont établies dans le PCG.

États financiers individuels

Une entité ne détenant pas de filiale mais ayant des participations dans des entreprises associées ou coentreprises prépare des états financiers individuels si ces participations sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, sauf en cas d'exemptions particulières.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les états financiers d'une entité ayant uniquement des participations sous influence notable mises en équivalence (sans filiale contrôlée) sont des comptes consolidés (ceux-ci étant établis sur une base volontaire en l'absence d'obligation).

Présentation d'informations pro forma

Il est acceptable de présenter des informations pro forma si la réglementation locale et les règles boursières applicables le permettent et si certains critères sont remplis. En France, cette possibilité est très limitée et encadrée (par exemple dans le cas de l'information à fournir concernant les regroupements d'entreprises).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Des informations retraitées pour restaurer la comparabilité des comptes, dites pro forma, sont à fournir en annexe en cas de changement de méthode et correction d'erreur.

États financiers sociaux

Une entité n'ayant pas l'obligation de préparer des états financiers consolidés ou individuels peut, sans aucune obligation, présenter des états financiers sociaux. Des états financiers sociaux peuvent être préparés en plus d'états financiers consolidés ou individuels.

La législation locale peut imposer de préparer des états financiers sociaux, comme c'est le cas en France.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Toutes les personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçant ont l'obligation d'établir des comptes sociaux en application du PCG, même si des comptes consolidés sont établis. Selon la législation en vigueur, les comptes sociaux ne peuvent pas être établis en IFRS. *[Code de Commerce L123-12 & suivants]*



2.2 Variation des capitaux propres

Textes applicables : IAS 1, IAS 8

Présentation de l'état de variation des capitaux propres

L'état de variation des capitaux propres (et les notes annexes à cet état) réconcilie les soldes d'ouverture et de clôture pour chaque élément des capitaux propres.

Toute variation de capitaux propres attribuable aux propriétaires est présentée dans l'état des variations de capitaux propres séparément des variations de capitaux propres attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, la présentation d'un tableau de variation des capitaux propres en annexe n'est pas obligatoire et aucun modèle n'est fourni.
- Dans les comptes consolidés, sa présentation est obligatoire en annexe sachant que le modèle fourni par le CRC 99-02 diffère des dispositions des IFRS. En particulier, ce tableau inclut uniquement les variations attribuables aux propriétaires. [CRC 99-02 §424]

Changements de méthode comptable et erreurs

De manière générale, les changements de méthode comptable et les corrections d'erreur sur les exercices antérieurs sont effectués en ajustant les capitaux propres d'ouverture et en retraitant les informations comparatives.

Dans l'état des variations des capitaux propres, l'entité présente séparément :

- l'ajustement total résultant d'un changement de méthode comptable,
- l'ajustement total résultant d'une correction d'erreur.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- En cas de correction d'erreur, l'impact est comptabilisé en résultat de la période, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été imputée directement en capitaux propres. Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant (ou ligne séparée du report à nouveau). [PCG art. 122-6]
- En cas de changement de méthode comptable :
 - L'impact est calculé de manière rétrospective net d'impôt et comptabilisé au sein des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice courant (et non à l'ouverture du premier exercice présenté). Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées. [PCG art. 122-3]
 - Toutefois, dans les comptes sociaux, il est possible de comptabiliser l'impact sur une ligne en dehors du résultat courant de la période si cela est justifié par des raisons fiscales. [PCG 122-3]



2.3 Tableau des flux de trésorerie

Texte applicable : IAS 7

Présentation du tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie réconcilie les soldes d'ouverture et de clôture de la trésorerie.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, la présentation du tableau des flux de trésorerie est optionnelle. [PCG art. 810-7] Selon la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention des difficultés des entreprises, les sociétés ayant plus de 300 salariés ou un chiffre d'affaires supérieur à 18 M€ doivent cependant établir un tableau de financement.
- Le tableau de flux de trésorerie peut être rapproché de l'endettement net plutôt que de la trésorerie. Dans ce cas, certains flux de trésorerie peuvent être présentés pour leur montant net. [CRC 99-02 §42613]

Trésorerie et équivalents de trésorerie

La rubrique « Trésorerie et équivalents de trésorerie » dans le tableau des flux de trésorerie comprend certains placements à court terme et, dans certains cas, les découverts bancaires.

Activités d'exploitation, d'investissement et de financement

Le tableau des flux de trésorerie présente les flux de trésorerie de l'exercice classés en distinguant les activités d'exploitation, d'investissement et de financement.

Une entité présente ses flux de trésorerie de la manière la plus appropriée par rapport à son activité.

Les flux de trésorerie relatifs aux intérêts, dividendes et aux impôts et taxes sont présentés sur des lignes distinctes.

Une entité choisit sa propre méthode de classement des intérêts et dividendes versés ou reçus, la méthode de présentation choisie devant être appliquée de manière cohérente d'une période à l'autre :

- intérêts et dividendes versés : activités d'exploitation ou activités de financement,
- intérêts et dividendes reçus : activités d'exploitation ou activités d'investissement.

Les impôts et taxes versés sont classés en tant qu'activités d'exploitation, à moins qu'ils ne puissent être rattachés à des activités de financement ou d'investissement, auquel cas ils sont classés en tant que tels.

Les flux de trésorerie relatifs aux prises (pertes) de contrôle de filiales sont présentés séparément et classés parmi les flux d'investissement. Les flux de trésorerie relatifs aux variations d'intérêt sans perte de contrôle dans des filiales sont classés parmi les flux de financement.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- De façon générale, les éléments en rapprochement sont moins nombreux, les écritures sans impact sur la trésorerie étant moins nombreuses en règles françaises.
- Les dividendes versés sont obligatoirement classés dans les activités de financement.
- En principe, les impôts sont rattachés aux activités d'exploitation, mais il est recommandé de les rattacher aux activités d'investissement lorsqu'ils sont relatifs à des plus-values de cession significatives.
- Les flux de trésorerie relatifs aux intérêts et aux impôts sur le résultat ne sont pas obligatoirement présentés sur des lignes distinctes.
- Les incidences des variations de périmètre (avec ou sans changement de contrôle) sont présentées parmi les activités d'investissement sur une ligne distincte. [Avis n° 30 de l'OEC]



Méthode directe/indirecte

Les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles peuvent être présentés selon la méthode directe ou la méthode indirecte.

Flux de trésorerie en monnaie étrangère

Les flux de trésorerie en monnaie étrangère sont convertis selon le taux de change en vigueur à la date des flux de trésorerie (ou sur la base de moyennes si approprié).

Compensation

De manière générale, tous les flux de trésorerie liés aux activités de financement et d'investissement sont présentés pour leur montant brut. Les flux de trésorerie ne sont compensés que dans le cadre de circonstances particulières.

Dettes relatives aux activités de financement

Une analyse de la variation de ces dettes est présentée en annexe en distinguant les variations impactant la trésorerie et les autres variations.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

L'analyse de la variation des dettes relatives aux activités de financement n'est pas requise.

2.4 Évaluation de la juste valeur

Texte applicable : IFRS 13

Champ d'application

La norme IFRS 13 s'applique lorsqu'une IFRS impose ou permet des évaluations à la juste valeur (ou des évaluations fondées sur la juste valeur) ou la communication d'informations à leur sujet.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les états financiers sont généralement préparés sur la base du coût historique, avec un recours bien moins fréquent à des évaluations en juste valeur ou valeur actuelle.

Les principes de la juste valeur

La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation, c'est-à-dire une valeur de sortie.

Les intervenants du marché sont indépendants les uns des autres, sont bien informés, possèdent une compréhension raisonnable de l'actif ou du passif, et veulent et peuvent effectuer une transaction.

L'évaluation de la juste valeur suppose que la transaction a lieu sur le marché principal (soit le marché sur lequel on observe le volume et le niveau d'activité les plus élevés) pour l'actif ou le passif ou, à défaut, le marché le plus avantageux.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, la notion de juste valeur (ou notion similaire telle que la valeur actuelle) n'est pas utilisée, hormis dans le cadre des tests de dépréciation des actifs (voir 3.10) et des instruments financiers à terme (voir 7.2).
- Dans les comptes consolidés, la notion de juste valeur (ou notion similaire) n'est pas non plus utilisée, sauf dans le cadre des regroupements d'entreprises (voir 2.6).

Approches et techniques d'évaluation

Il existe trois approches d'évaluation et plusieurs techniques sont possibles pour chaque approche :

- l'approche par le marché (par exemple un cours coté sur un marché actif),
- l'approche par le résultat (par exemple les flux de trésorerie actualisés),
- l'approche par les coûts (par exemple le coût de remplacement).

Données d'entrée utilisées dans les techniques d'évaluation

Une hiérarchie de la juste valeur est établie, en fonction des données d'entrée des techniques d'évaluation utilisées pour déterminer la juste valeur.

Une prime ou une décote (par exemple une prime de contrôle) peuvent représenter une donnée d'entrée appropriée à une technique d'évaluation, mais uniquement si elle concorde avec l'unité de comptabilisation.

Hiérarchie de la juste valeur

Les données d'entrée sont réparties selon trois niveaux (niveau 1, 2 et 3), le plus haut niveau correspondant aux cours non ajustés sur des marchés actifs pour des actifs ou des passifs identiques et le plus bas niveau correspondant aux données d'entrée non observables.

Des techniques d'évaluation appropriées doivent être utilisées, en maximisant l'utilisation des données d'entrée observables pertinentes et en minimisant le recours à des données d'entrée non observables.

Évaluation de la juste valeur

D'une manière générale, la juste valeur équivaut au prix de transaction au moment de la comptabilisation initiale.

Les actifs non financiers sont évalués sur la base de leur utilisation optimale, c'est-à-dire l'utilisation qui maximiserait la valeur de l'actif (ou du groupe d'actifs) pour un intervenant du marché.

Lorsqu'il n'y a pas de cours de marché pour le transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité elle-même, l'instrument est évalué du point de vue d'un intervenant du marché qui détient l'actif correspondant. À défaut, l'entité doit évaluer la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres au moyen d'une technique d'évaluation, en se plaçant du point de vue d'un intervenant du marché ayant contracté le passif ou ayant émis l'instrument de capitaux propres.

La juste valeur d'un passif reflète le risque de non-exécution, qui est présumé être le même avant et après le transfert du passif.

Certains groupes d'actifs et de passifs financiers exposés à des risques de marché ou de crédit se compensant peuvent être évalués sur la base de l'exposition nette au risque.

En ce qui concerne l'évaluation de la juste valeur des actifs ou passifs ayant un cours acheteur et un cours vendeur, l'entité utilise le prix compris au sein de l'écart acheteur-vendeur qui reflète le mieux la juste valeur dans les circonstances. L'utilisation d'un cours acheteur pour les actifs et d'un cours vendeur pour les passifs est permise.

La norme fournit des précisions sur l'évaluation de la juste valeur lorsque le volume ou le niveau d'activité a subi une baisse, et lorsque les transactions ne sont pas conclues à des conditions normales.

Informations à fournir

Un cadre complet d'informations à fournir est prévu, afin d'aider les utilisateurs des états financiers à évaluer les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour évaluer la juste valeur, ainsi que l'effet sur le résultat net ou les autres éléments du résultat global des évaluations récurrentes de la juste valeur, basées sur des données d'entrée non observables clés.



2.5 Consolidation

Texte applicable : IFRS 10

Entités comprises dans les états financiers consolidés

La notion de « consolidation » en IFRS comprend uniquement l'investisseur et ses filiales, c'est-à-dire les participations contrôlées.

Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés, sauf si elle se qualifie en tant qu'entité d'investissement (voir 5.6) ou sauf exemptions particulières.

Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, sociétés d'investissement à capital variable et autres entités similaires qui ne se qualifient pas en tant qu'entité d'investissement doivent consolider leurs filiales.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion de « consolidation » en règles françaises comprend l'investisseur, les participations contrôlées exclusivement, sous contrôle conjoint ou sous influence notable. Seules les divergences liées à la comptabilisation des participations sous contrôle exclusif sont traitées dans cette section. Les divergences liées aux participations sous contrôle conjoint et sous influence notable sont traitées dans les sections 3.6 et 3.5 respectivement. *[CRC 99-02 §1000]*
- Une entité peut être exclue du périmètre de consolidation en cas de restrictions sévères et durables remettant en cause la capacité à transférer de la trésorerie. *[CRC 99-02 §101]*
- L'exclusion du périmètre de consolidation est prévue pour les entreprises contrôlées acquises uniquement en vue d'être cédées. *[CRC 99-02 §101]*
- La notion d'entité d'investissement n'existe pas.

Un modèle de contrôle unique

Un investisseur contrôle une entité lorsqu'il est exposé (qu'il a droit) à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci. La notion de contrôle implique le pouvoir, l'exposition à des rendements variables et l'existence d'un lien entre les deux. Le contrôle est évalué sur une base continue.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Le contrôle exclusif se définit comme le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer avantage de ses activités. *[CRC 99-02 §1002]*

Étape 1 : Comprendre l'entité

Le contrôle est généralement évalué au niveau d'une entité juridique. Toutefois, un investisseur peut détenir le contrôle seulement sur certains actifs ou passifs spécifiques de l'entité (soit un « silo »), auquel cas le contrôle est évalué à ce niveau, lorsque certaines conditions sont remplies.

La raison d'être et la conception de l'entité ne déterminent pas à elles seules le contrôle que détient l'investisseur sur l'entité, mais constituent des facteurs pouvant aider à juger si l'investisseur détient le contrôle. Dans l'analyse de la raison d'être et de la conception de l'entité, il est tenu compte des risques auxquels, de par sa conception, l'entité est exposée et de ceux qu'elle est destinée à transmettre aux parties participant à la transaction, ainsi que de l'exposition de l'investisseur à une partie ou à la totalité de ces risques.

Les activités pertinentes de l'entité, soit les activités affectant de manière significative les rendements de l'entité, doivent être identifiées. Puis l'investisseur détermine si les décisions concernant les activités pertinentes sont prises sur la base des droits de vote.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes.



Étape 2 : Le pouvoir détenu sur les activités pertinentes

Lorsqu'il évalue s'il a le pouvoir sur les activités pertinentes de l'entité, l'investisseur tient seulement compte des droits substantiels relatifs à l'entité.

Si les droits de vote sont pertinents pour l'évaluation de son pouvoir, l'investisseur prend en compte les droits de vote potentiels substantiels, les droits résultant d'autres accords contractuels et les facteurs indicatifs d'un pouvoir de fait (par exemple, l'investisseur détient une participation majoritaire et les autres détenteurs de droits de vote sont suffisamment dispersés).

Si les droits de vote ne sont pas pertinents pour l'évaluation du pouvoir, l'investisseur prend en compte les éléments probants justifiant sa capacité pratique à diriger unilatéralement les activités pertinentes (facteur le plus important), les éléments indiquant qu'il a une relation privilégiée avec l'entité, et l'importance de son exposition à la variabilité des rendements. Une entité dans laquelle les droits de vote ne sont pas pertinents est généralement qualifiée d'entité structurée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Seuls les droits de vote effectifs sont pris en compte pour l'appréciation du pouvoir (les droits de vote potentiels sont généralement exclus). [CRC 99-02 §10051]
- La notion de contrôle de fait est différente. Le contrôle de fait est démontré lorsque l'investisseur a désigné la majorité des membres des organes de direction pendant deux exercices successifs, ou présumé si pendant deux exercices successifs :
 - il détient une fraction supérieure à 40 % des droits de vote,
 - aucun tiers ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure. [CRC 99-02 §1002]
- La notion d'entités pour lesquelles les droits de vote ne sont pas pertinents (ou entités structurées) n'existe pas. Il existe cependant des dispositions particulières pour l'appréciation du contrôle des entités ad hoc, et en particulier des entités ad hoc issues des opérations de cessions de créances et des OPCVM. Ces dispositions diffèrent des IFRS. [CRC 99-02 §10052, avis CU CNC 2004-D (entités ad hoc issues d'opérations de cessions de créances), communiqué du CNC de février 2005 (OPCVM)]

Étape 3 : Exposition aux rendements variables

La définition des rendements est large et comprend non seulement les rendements directs, tels que les dividendes, les intérêts et les variations de juste valeur de la participation, mais également les rendements indirects, tels que les économies d'échelle, les économies de coût et toute autre synergie.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion d'exposition aux rendements variables n'existe pas.

Étape 4 : Lien entre pouvoir et rendements

Lorsque l'investisseur (le décideur) est mandataire, il n'y a pas de lien entre pouvoir et rendements, et son pouvoir décisionnel délégué est considéré être détenu par le mandant.

Pour déterminer s'il agit pour son propre compte, le décideur analyse :

- les droits substantiels de révocation et autres droits détenus par une ou plusieurs parties,
- si sa rémunération est conclue à des conditions de concurrence normales,
- ses autres intérêts économiques,
- ses relations dans leur ensemble avec les autres parties.

Un investisseur prend en compte les droits des parties agissant pour son compte lorsqu'il évalue son contrôle sur l'entité.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Méthodes comptables

Des méthodes comptables uniformes doivent être appliquées au sein du groupe.



Participations ne donnant pas le contrôle

Les participations ne donnant pas le contrôle « ordinaires » correspondent aux droits de propriété actuels qui donnent droit à une quote-part de l'actif net de l'entité en cas de liquidation. Elles sont évaluées à la juste valeur, ou sur la base de leur quote-part dans les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise, à la date d'acquisition (voir 2.6). Les « autres » participations ne donnant pas le contrôle sont généralement évaluées à la juste valeur.

Une filiale subissant des pertes peut générer un solde débiteur de participations ne donnant pas le contrôle.

Dans l'état de la situation financière, les participations ne donnant pas le contrôle sont classées en capitaux propres mais sont présentées séparément des capitaux propres attribuables aux propriétaires de la société mère.

Le résultat net et les autres éléments du résultat global de la période sont répartis entre les participations ne donnant pas le contrôle et les propriétaires de la société mère.

Une obligation d'achat de participations ne donnant pas le contrôle donne lieu à comptabilisation d'un passif financier à hauteur de la valeur actualisée du prix d'exercice (voir 7.3).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les parts des autres actionnaires dans des entités consolidées correspondent à des « intérêts minoritaires ». Cette notion est plus restrictive que la notion de « participations ne donnant pas le contrôle ». Les intérêts minoritaires sont toujours évalués sur la base de leur quote-part dans les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise, à la date d'acquisition. [CRC 99-02 §210]
- Les intérêts minoritaires ne peuvent pas être débiteurs (sauf en cas d'accord des minoritaires pour supporter les pertes). [CRC 99-02 §270]
- Une obligation d'achat d'intérêts minoritaires ne conduit généralement pas à comptabiliser une dette pour la valeur actuelle du prix d'exercice. En fonction des circonstances et de la stratégie suivie, elle peut conduire à comptabiliser un dérivé en position ouverte isolée ou être traitée comme une opération ayant une composante d'optimisation sans prise de risque. Dans tous les cas, des informations doivent être fournies en annexe. [PCG art. 628-16 et 18]

Transactions intragroupe

Les transactions intragroupe sont éliminées entièrement.

Perte du contrôle

Lors de la perte de contrôle d'une filiale, les actifs et passifs de la filiale et la valeur comptable des participations ne donnant pas le contrôle sont décomptabilisés. Les intérêts conservés éventuels sont réévalués à la juste valeur.

Les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global de la filiale sont le cas échéant reclassés conformément à ce qui est requis par les normes IFRS. Tout bénéfice ou toute perte qui en résulte est comptabilisé en résultat net.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

En cas de cession partielle entraînant la perte de contrôle, l'intérêt résiduel conservé n'est pas revalorisé. [CRC 99-02 §23111 et 23112]

Changement de la quote-part de détention des participations tout en conservant le contrôle

Tout changement de la quote-part de détention des titres de participation dans une filiale sans perte de contrôle est comptabilisé en tant que transaction au sein des capitaux propres et aucun profit ou perte n'est comptabilisé en résultat net.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- En cas d'acquisition complémentaire : détermination d'un nouvel écart d'acquisition sans ré-estimation des actifs et passifs après la date de prise de contrôle. [CRC 99-02 §230]
- En cas de cession partielle sans perte de contrôle : constatation d'un résultat de cession consolidé en résultat net. [CRC 99-02 §23110]



Informations à fournir

Des informations détaillées sont requises y compris sur les entités structurées non consolidées (voir 5.10).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

De façon générale, les informations à fournir en annexe sont moins détaillées.

2.6 Regroupements d'entreprises

Texte applicable : IFRS 3
Autre texte de référence : IFRS 13
A venir : amendements à IFRS 3

Champ d'application

Les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition, à de rares exceptions près. Voir 5.13 pour les transactions sous contrôle commun.

Identification d'un regroupement d'entreprises

Un « regroupement d'entreprises » désigne une transaction ou tout autre événement qui permet à un acquéreur d'obtenir le contrôle d'une ou plusieurs entreprises.

Une « entreprise » désigne un ensemble d'activités et d'actifs intégrés susceptible d'être exploité et géré afin de fournir un rendement à ses investisseurs sous forme de dividendes, de coûts réduits ou de tout autre avantage économique.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion de « regroupement d'entreprises » n'est pas définie.

Identification de l'acquéreur

L'acquéreur d'un regroupement d'entreprises correspond à l'entité qui obtient le contrôle de la ou des entreprises.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

En l'absence de notion d'acquisition inversée, l'acquéreur d'un regroupement d'entreprises correspond en général à l'acquéreur juridique.

Détermination de la date d'acquisition

La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise, soit généralement la date de transfert des titres.

Contrepartie transférée

La contrepartie transférée par l'acquéreur, généralement évaluée à la juste valeur à la date d'acquisition, peut inclure des actifs transférés, des passifs repris par l'acquéreur auprès des anciens propriétaires de l'entreprise acquise et des titres de capitaux propres émis par l'acquéreur.

Toute contrepartie éventuelle (clauses d'ajustements de prix conditionnels) est obligatoirement comptabilisée à la juste valeur dans la contrepartie transférée en date d'acquisition. Si la contrepartie éventuelle est classée en tant qu'actif ou passif, elle est réévaluée à la juste valeur à chaque clôture, les variations de juste valeur étant comptabilisées en résultat net.

Les frais engagés pour le regroupement d'entreprises sont exclus de la contrepartie transférée, et sont sauf exception comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion de « contrepartie transférée » n'existe pas. Le règlement CRC 99-02 utilise la notion de « coût d'acquisition » des titres. [CRC 99-02 §210]
- Les frais d'acquisition engagés pour l'acquisition sont inclus dans le coût d'acquisition pour leur montant net d'impôt. [CRC 99-02 §210]
- Les ajustements de prix conditionnels ne sont comptabilisés dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition que s'ils sont probables et estimés de manière fiable. Leur variation ultérieure affecte l'écart d'acquisition. [CRC 99-02 §210]

Détermination des éléments faisant partie d'un regroupement d'entreprises

Tout élément ne faisant pas partie de la transaction du regroupement d'entreprises est comptabilisé en dehors de la « comptabilité d'acquisition ». En particulier, des dispositions spécifiques sont prévues afin de déterminer le traitement des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'entreprise acquise, les paiements à des employés ou anciens dirigeants de l'entreprise acquise, les remplacements de plans de rémunération à base d'actions accordés aux employés ou anciens dirigeants de l'entreprise acquise.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes, ce qui peut conduire à des divergences de traitement.

Actifs identifiables acquis et passifs repris

Les actifs identifiables acquis et les passifs repris sont comptabilisés séparément du goodwill à la date d'acquisition s'ils répondent à la définition d'actifs et de passifs et s'ils sont échangés dans le cadre du regroupement d'entreprises. Ils sont évalués à la date d'acquisition à leur juste valeur, à de rares exceptions près.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Le règlement CRC 99-02 utilise la notion d' « écart d'acquisition » qui ne coïncide pas tout à fait avec la notion de « goodwill ». [CRC 99-02 §21]
- Aucun impôt différé n'est comptabilisé sur les actifs incorporels non amortis ne pouvant être vendus séparément de l'entité acquise (voir 3.13). [CRC 99-02 §313]
- Les actifs et passifs identifiables sont comptabilisés à leur « valeur d'entrée ». Les principes retenus pour la détermination de cette valeur d'entrée peuvent être la valeur de marché, la valeur de remplacement ou bien la méthode d'actualisation financière selon la nature des éléments. Cela se rapproche communément de la notion de juste valeur. [CRC 99-02 §21121]
- Les passifs éventuels ne sont pas comptabilisés, même dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (voir 3.12). [CRC 99-02 §21122]



Évaluation des participations ne donnant pas le contrôle

L'acquéreur d'un regroupement d'entreprises peut choisir, pour chaque transaction, d'évaluer les participations ne donnant pas le contrôle « ordinaires » à leur juste valeur (auquel cas le goodwill est dit « complet »), ou sur la base de leur quote-part dans les actifs nets de l'entreprise acquise (auquel cas le goodwill est dit « partiel ») à la date d'acquisition.

Les « autres » participations ne donnant pas le contrôle sont généralement évaluées à la juste valeur.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les intérêts minoritaires sont évalués sur la base de leur quote-part dans les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise, à la date de prise de contrôle (ce qui correspond à l'approche de « goodwill partiel » en IFRS). [CRC 99-02 §21121]

Goodwill ou gain résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

Le goodwill est évalué en tant que montant résiduel et comptabilisé en tant qu'actif. Il n'est pas amorti mais donne lieu à un test de dépréciation annuel (voir 3.3 et 3.10).

Lorsque le montant résiduel est négatif (gain résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses), il est comptabilisé en résultat net de l'exercice d'acquisition, après avoir réexaminé les valeurs utilisées dans la comptabilité d'acquisition.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Jusqu'aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, les écarts d'acquisition positifs étaient systématiquement amortis sur une durée reflétant les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.
- Un écart d'acquisition positif résultant d'une acquisition postérieure au premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 suit les règles suivantes :
 - durée d'utilisation estimée non limitée : l'écart d'acquisition n'est pas amorti mais fait l'objet d'un test de dépréciation au minimum annuel ;
 - durée d'utilisation estimée limitée : l'écart d'acquisition est amorti linéairement sur cette durée ;

- durée d'utilisation estimée limitée mais ne peut être estimée de façon fiable (cas exceptionnel) : une durée d'amortissement de 10 ans peut être retenue par défaut. [CRC 99-02 §21130 et Code de Commerce art. R 233-5]

- Un écart d'acquisition positif résultant d'une acquisition antérieure au premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 suit les règles suivantes :
 - l'analyse a pu être revue pour chaque écart d'acquisition inscrit au bilan à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, et le plan d'amortissement a pu être, selon les cas, modifié, ou arrêté prospectivement pour faire l'objet d'un test de dépréciation au minimum annuel, ou
 - les durées d'amortissement antérieures ont pu être conservées. [CRC-99 02 §32011]
- Lorsque l'écart d'acquisition est négatif, il est comptabilisé au passif, généralement en provisions, et rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition. Il peut être repris immédiatement s'il s'agit d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses. Les actifs incorporels qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif ne peuvent pas être comptabilisés s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif. [CRC-99 02 §21131]

Prise de contrôle par étapes

Une participation antérieurement détenue dans l'entité acquise est réévaluée en juste valeur à la date d'acquisition par résultat.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Lors d'une augmentation du pourcentage d'intérêt dans une entité qui s'accompagne d'une prise de contrôle, la quote-part antérieurement détenue dans les actifs nets identifiables est réévaluée et l'impact de la réévaluation est imputé en capitaux propres. [CRC 99-02 §221 et 222]



Évaluation et comptabilisation ultérieures

Les ajustements effectués à la comptabilité d'acquisition pendant la période d'évaluation reflètent des informations complémentaires sur les faits et circonstances existants à la date de l'acquisition. La période d'évaluation se termine au plus tard 12 mois après le regroupement d'entreprises.

Les ajustements des montants provisoires sont comptabilisés comme si la comptabilisation du regroupement d'entreprises avait été achevée à la date d'acquisition. En conséquence, les comptes comparatifs sont modifiés si l'acquisition a eu lieu sur la période comparative.

En règle générale, les éléments comptabilisés dans le cadre de la comptabilité d'acquisition sont évalués et comptabilisés ultérieurement au regroupement d'entreprises selon les normes IFRS applicables.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Le délai d'affectation s'étend jusqu'à la fin de l'exercice suivant celui au cours duquel l'acquisition a eu lieu. *[CRC 99-02 §2110]*
- Les ajustements des montants provisoires sont comptabilisés au cours de la période comptable durant laquelle ils sont constatés, sans modification des comptes comparatifs.

2.7 Écarts de conversion

Textes applicables : IAS 21, IAS 29, IFRIC 22

Détermination de la monnaie fonctionnelle

Une entité évalue ses actifs, passifs, produits et charges dans sa monnaie fonctionnelle, qui correspond à la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel elle exerce ses activités.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les critères de détermination de la monnaie fonctionnelle sont moins précis et étroitement liés au caractère autonome ou non de l'entreprise. *[CRC 99-02 §320]*

Conversion des transactions en monnaie étrangère en monnaie fonctionnelle

Les transactions qui ne sont pas libellées dans la monnaie fonctionnelle de l'entité représentent des transactions en monnaie étrangère. Elles sont converties initialement au cours de change de la date de transaction ; les écarts de change afférents sont généralement comptabilisés en résultat net.

Lorsque des transactions en monnaie étrangère donnent lieu à des paiements d'avance, il y a une date de transaction pour chaque paiement d'avance.

La présentation des écarts de change au sein du compte de résultat n'est pas précisée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les écarts de change latents liés à la conversion des transactions en monnaie étrangère ne sont pas toujours comptabilisés au compte de résultat.



- Dans les comptes sociaux, les écarts de change latents sont comptabilisés dans des comptes transitoires « Différences de conversion – Actif (Passif) » au bilan. Sauf cas particuliers, seules les pertes de change latentes sont comptabilisées en résultat via une provision pour pertes de change.
- Dans les comptes consolidés, la comptabilisation de tous les écarts de change latents en résultat est la méthode préférentielle mais il est également possible de maintenir le traitement appliqué dans les comptes sociaux. [PCG art. 420-8, Avis CNC n° 2004-15 de juin 2004]
- Il n'existe pas de dispositions précisant comment comptabiliser les achats et ventes en devises faisant l'objet de paiements d'avance.
- Les écarts de change liés aux créances et dettes commerciales sont présentés en résultat d'exploitation (et non en résultat financier). [PCG 946.65 et 947-75]

Conversion des états financiers des activités à l'étranger (de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation)

Les états financiers des activités à l'étranger sont convertis comme suit de leur monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation :

- les actifs et passifs sont convertis au cours de clôture,
- les produits et charges sont convertis au cours en vigueur à la date des transactions ou au cours moyen si cela est approprié, et
- les composantes des capitaux propres sont converties aux cours de change à la date des transactions.

Le goodwill et les ajustements de juste valeur constatés lors d'un regroupement d'entreprises qui sont relatifs à une activité à l'étranger sont considérés comme des actifs de l'activité à l'étranger et se trouvent donc exprimés dans sa monnaie fonctionnelle.

Les écarts de conversion liés à la conversion des états financiers des activités à l'étranger sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global et accumulés dans une composante séparée des capitaux propres. Les montants attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle sont comptabilisés en tant que tels.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes consolidés, les écarts de conversion liés à la conversion des états financiers des activités à l'étranger sont comptabilisés directement en capitaux propres. [CRC 99-02§ 32011]
- Dans les comptes consolidés, le traitement des écarts d'acquisition et écarts d'évaluation relatifs à des entreprises étrangères n'est pas précisé. Il existe en pratique trois approches possibles :
 - les écarts d'acquisition et les écarts d'évaluation sont considérés comme des actifs de l'entreprise étrangère acquise,
 - les écarts d'acquisition et les écarts d'évaluation sont considérés comme des actifs de l'entreprise acquéreuse, ou
 - les écarts d'acquisition sont considérés des actifs de l'entreprise acquéreuse et les écarts d'évaluation sont considérés des actifs de l'entreprise étrangère acquise.

Activités à l'étranger dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste

Si la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les états financiers sont ajustés pour tenir compte du pouvoir d'achat à la date de clôture (voir 2.10) avant d'être convertis dans une monnaie de présentation sur la base du cours de clôture.

Si la monnaie de présentation n'est pas celle d'une économie hyperinflationniste, les montants comparatifs ne sont pas retraités.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans une économie hyperinflationniste, la monnaie locale ne peut pas être la monnaie fonctionnelle. L'entité doit faire un choix entre :
 - conversion au cours historique dans la devise fonctionnelle (généralement la devise communément employée) puis conversion selon la méthode du cours de clôture en monnaie de présentation.



- correction préalable des effets de l'inflation puis conversion selon la méthode du cours de clôture en monnaie de présentation. [CRC 99-02 §3211]

Vente ou liquidation d'une activité à l'étranger

Si une entité cède entièrement sa participation dans une activité à l'étranger ou si, à la suite d'une cession partielle, elle perd le contrôle d'une filiale à l'étranger, ou ne conserve ni le contrôle conjoint ni l'influence notable sur un partenariat ou une entreprise associée, les écarts de conversion accumulés comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés en résultat net.

La cession partielle d'une filiale à l'étranger sans perte de contrôle entraîne le reclassement proportionnel des écarts de conversion accumulés dans les autres éléments du résultat global en participations ne donnant pas le contrôle.

La cession partielle d'un partenariat ou d'une entreprise associée avec maintien du contrôle conjoint ou de l'influence notable entraîne un reclassement proportionnel des écarts de conversion accumulés en autres éléments du résultat global en résultat net.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

En cas de vente partielle d'une activité à l'étranger, avec ou sans perte de contrôle, une quote-part des écarts de conversion est reclassée au compte de résultat. [CRC 99-02 §32011]

2.8 Méthodes comptables, erreurs et estimations

Textes applicables : IAS 1, IAS 8
A venir : amendements à IAS 1 et IAS 8

Choix des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

Lorsque les IFRS ne couvrent pas un sujet donné, le management utilise son jugement tout en respectant la hiérarchie de la littérature comptable prévue par les IFRS.

Sauf autorisation spécifique prévue par les IFRS, les méthodes comptables sont appliquées de manière cohérente et permanente à tous les éléments de même nature.

Changements de méthode comptable et corrections d'erreur sur exercices antérieurs

Les méthodes comptables sont modifiées suite à une nouvelle norme, un amendement, ou de façon volontaire, si la nouvelle méthode fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

De manière générale, les changements de méthode comptable et corrections d'erreur sur exercices antérieurs sont comptabilisés en ajustant les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté et en retraitant les informations comparatives, à moins qu'il soit impraticable de le faire. Par ailleurs, l'ajout d'un état de la situation financière à l'ouverture de la première période comparative (« troisième bilan ») est requis si celui-ci est impacté (voir 2.1).



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Un changement de méthode comptable n'est possible que dans les cas suivants :
 - changement de réglementation comptable qui s'impose à l'entité, ou
 - changement à l'initiative de l'entité, s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables et si le changement conduit à fournir une meilleure information financière (l'adoption d'une méthode de référence étant considérée conduire à fournir une meilleure information financière et étant irréversible). [PCG 122-1 et 122-2]
- En cas de correction d'erreur, l'impact est comptabilisé en résultat de la période, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant (ou ligne séparée du report à nouveau). Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées. [PCG art. 122-6]
- En cas de changement de méthode comptable :
 - l'impact est calculé de manière rétrospective net d'impôt et comptabilisé au sein des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice courant (et non à l'ouverture du premier exercice présenté). Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées. [PCG art. 122-3]
 - toutefois, dans les comptes sociaux, il est possible de comptabiliser l'impact sur une ligne du compte de résultat en dehors du résultat courant de la période si cela est justifié par des raisons fiscales. [PCG 122-3]
- Un « troisième bilan » n'est jamais requis. Une information retraitée peut toutefois être fournie en annexe.

Changement de classement ou de présentation

Si le classement ou la présentation d'éléments dans les états financiers sont modifiés, les informations comparatives sont retraitées, à moins qu'il soit impraticable de le faire. Par ailleurs, l'ajout d'un état de la situation financière à l'ouverture de la première période comparative (« troisième bilan ») est requis si celui-ci est impacté (voir 2.1).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'y a pas de retraitement des informations comparatives. [Code de Commerce L123-17, PCG art. 121-5, 122-1, 122-2, 122-5]
- Un « troisième bilan » n'est jamais requis. Une information retraitée peut toutefois être fournie en annexe.

Incertitudes relatives aux estimations et jugements comptables clés

Les jugements ayant un impact significatif sur les états financiers et les sources principales d'incertitude relatives aux estimations doivent faire l'objet d'une information en annexe.

Changements d'estimations comptables

Les changements d'estimations comptables sont comptabilisés de manière prospective.

Lorsqu'il est difficile de déterminer si un changement résulte d'un changement de méthode comptable ou d'estimation, ce changement doit être traité comme un changement d'estimation.



2.9 Événements postérieurs à la date de clôture

Textes applicables : IAS 1, IAS 10

Événements donnant lieu à des ajustements

Les états financiers sont ajustés pour refléter des événements survenant entre la date de clôture et la date d'arrêté des états financiers, si ces événements contribuent à confirmer des conditions qui existaient à la date de clôture.

Événements ne donnant pas lieu à des ajustements

Les états financiers ne sont pas ajustés au titre d'événements résultant de conditions survenant après la date de clôture, sauf lorsque l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée.

Identification des événements

Il est nécessaire d'identifier les causes sous-jacentes d'un événement et la date à laquelle ce dernier survient pour déterminer s'il s'agit d'un événement déclenchant ou non un ajustement.

Classement en éléments courants ou non courants

Le classement des passifs en courants ou non courants se base sur les circonstances existant à la date de clôture.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'y a pas d'obligation de classer les éléments en courants ou non courants dans le bilan.

Résultat par action

Le résultat par action est retraité pour inclure l'effet sur le nombre d'actions de certaines transactions en actions survenant après la date de clôture.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Le retraitement du résultat par action du fait de transactions post-clôture n'est pas requis.

Continuité d'exploitation

Si le management estime que la continuité d'exploitation de l'entité est remise en cause entre la date de clôture et la date d'arrêté des états financiers, les états financiers ne sont pas préparés sur une base de continuité d'exploitation.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Si l'événement n'a pas de lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture, les états financiers ne sont pas ajustés pour prendre en compte un événement postérieur à la date de clôture qui indiquerait que le principe de la continuité d'exploitation n'est plus approprié. Une information est donnée en annexe. [PCG art. 831-2 et 831-4]



2.10 Hyperinflation

Textes applicables : IAS 21, IAS 29, IFRIC 7

Dispositions générales

Si la monnaie fonctionnelle d'une entité correspond à celle d'une économie hyperinflationniste, ses états financiers sont ajustés pour exprimer tous les éléments dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture de présentation de l'information financière.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les règles françaises ne traitent que le cas de groupes ayant des participations situées dans une économie en hyperinflation (et les méthodes de conversion à appliquer dans ce cas sont décrites en 2.7) alors qu'IAS 29 s'applique également lorsque l'entité présentant les états financiers a elle-même pour devise fonctionnelle celle d'une économie hyperinflationniste. [CRC 99-02 §3211]

Indicateurs d'hyperinflation

L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays. Déterminer s'il y a hyperinflation est affaire de jugement.

Le retraitement des états financiers en hyperinflation

Étape 1 : Retraiter l'état de la situation financière à l'ouverture de la période en appliquant à tous les éléments le changement de l'indice des prix au cours de la période actuelle.

Étape 2 : Retraiter l'état de la situation financière à la clôture de la période en ajustant les éléments non monétaires au pouvoir d'achat actuel.

Étape 3 : Retraiter le compte de résultat et les autres éléments du résultat global.

Étape 4 : Calculer le gain ou la perte sur la position monétaire nette.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il existe deux méthodes pour convertir les comptes de participations situées dans des économies en hyperinflation (voir 2.7).

Économie cessant d'être hyperinflationniste

Si la monnaie fonctionnelle d'une entité cesse d'être hyperinflationniste, les montants reportés dans les derniers états financiers retraités de l'hyperinflation sont utilisés comme base des valeurs comptables dans les états financiers ultérieurs.



État de la situation financière



3.1 Présentation de l'état de la situation financière

Texte applicable : IAS 1

Format de l'état de la situation financière

Les IFRS imposent la présentation de certains éléments dans l'état de la situation financière, mais sans format particulier.

D'une manière générale, l'état de la situation financière d'une entité présente les actifs et passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants. Toutefois, une entité peut présenter ses actifs et passifs par ordre de liquidité si cela permet une information fiable et plus pertinente.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, le plan comptable général est généralement utilisé pour le classement des éléments d'actif et de passif.
- Dans les comptes consolidés, seul un modèle indicatif est fourni avec des rubriques minimales qui induisent une présentation proche de celle du PCG. [PCG, CRC 99-02 §40]
- Il n'y a pas de distinction courant/non-courant au bilan.

Éléments courants ou non courants

Un actif est classé en tant qu'actif courant si on s'attend à ce qu'il soit réalisé dans le cycle d'exploitation normal ou dans les 12 mois suivant la clôture, s'il est détenu à des fins de transaction ou s'il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie.

Un passif est classé en tant que passif courant si on s'attend à ce qu'il soit réglé dans le cycle d'exploitation normal ou dans les 12 mois suivant la clôture, ou si aucun droit inconditionnel ne permet de différer le règlement du passif pour au moins 12 mois après la clôture.

Un passif payable sur demande, en raison d'un manquement à certaines dispositions, est classé comme courant même si le prêteur a accepté, entre la date de clôture et la date de publication des états financiers, de ne pas exiger son paiement.

Les actifs et passifs faisant partie du besoin en fond de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal sont classés comme courants même si leur règlement est censé intervenir plus de 12 mois après la date de clôture.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'y a pas de distinction courant/non-courant au bilan. Le classement des passifs en court terme ou long terme apparaît en général dans les notes annexes sous la forme d'un échéancier des créances et des dettes. [PCG]

Compensation

Les actifs financiers et passifs financiers sont compensés si certaines conditions sont remplies. De manière similaire, les soldes d'impôts sur le résultat sont compensés dans certaines conditions. Les autres actifs non financiers et passifs non financiers ne peuvent pas être compensés.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La compensation des actifs et passifs financiers est interdite sauf lorsqu'elle est prévue par des dispositions spécifiques, qui peuvent différer des IFRS. [Code de Commerce L 123-19 et PCG art. 112-2]



3.2 Immobilisations corporelles

Texte applicable : IAS 16

Autres textes de référence : IFRS 13, IFRS 15, IFRS 16, IFRIC 1

Comptabilisation initiale

Les immobilisations corporelles sont initialement comptabilisées au coût (incluant les frais d'acquisition du type droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes), lorsque l'on en acquiert le contrôle.

Le coût comprend toutes les dépenses directement attribuables au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue.

Le coût comprend l'estimation du coût relatif au démantèlement et à l'enlèvement ainsi qu'à la remise en état du site.

Le coût comprend le cas échéant les coûts d'emprunt (voir 4.6).

Si le règlement est différé au-delà des termes habituels de crédit, le coût de l'immobilisation correspond au prix comptant équivalent.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion de contrôle est également retenue en règles françaises mais il existe des exceptions à ce principe général.
- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition des immobilisations peuvent être soit inclus dans le coût d'acquisition, ce qui constitue la méthode de référence, soit comptabilisés en charges. [PCG art. 213-8]
- Le coût de l'immobilisation n'est pas affecté si le règlement est différé (voir principe du nominalisme en 1.2).
- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif concerné (aucun traitement n'est préférentiel en l'absence de méthode de référence). [Code de Commerce R 123-178/2 et PCG art. 213-9/1]

Évaluation ultérieure

Les dépenses ultérieures sont immobilisées lorsqu'il est probable qu'elles généreront des avantages économiques futurs.

Les variations ultérieures d'obligations au titre du démantèlement ou de la remise en état sont généralement ajoutées ou déduites du coût de l'actif à laquelle elles correspondent.

Amortissement

Les immobilisations corporelles sont amorties sur leur durée d'utilité estimée.

Les estimations de durée d'utilité et de valeur résiduelle, ainsi que le mode d'amortissement, sont revus au minimum à chaque date de clôture. Tout changement est comptabilisé de façon prospective en tant que changement d'estimation.

Il convient de choisir la méthode d'amortissement qui reflète le mieux le mode de consommation des avantages économiques futurs. Les méthodes possibles comprennent le mode linéaire, dégressif, celui des unités de production, des annuités et du renouvellement. Il est interdit de calculer les amortissements sur la base des revenus.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, des amortissements dérogatoires peuvent être comptabilisés pour la différence entre la durée d'utilisation et la durée d'amortissement fiscalement admise. [PCG art. 214-8]
- Le mode d'amortissement sur la base des revenus n'est pas explicitement interdit mais on ne s'attend pas à des divergences en pratique car ce mode ne reflète pas la consommation des avantages économiques générés par l'actif.

Comptabilisation des composants

Lorsqu'une immobilisation corporelle comprend des composants individuels pour lesquels des modes d'amortissement et des taux différents sont appropriés, chaque composant est amorti séparément.

Les inspections et révisions majeures qui ont lieu à intervalles réguliers sont identifiées séparément et comptabilisées en tant que composants.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les dépenses de gros entretien et de grandes visites peuvent être comptabilisées soit sous forme de composants soit sous forme de provisions pour gros entretien et grandes visites (voir aussi 3.12). [PCG art. 214-10]

Réévaluations

Les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées à la juste valeur si celle-ci peut être évaluée de façon fiable. Tous les éléments d'une même classe sont évalués en même temps et les réévaluations sont tenues à jour.

Lorsque le modèle de la réévaluation est choisi, les changements de juste valeur sont généralement comptabilisés dans les autres éléments du résultat global.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'y a pas de possibilité de réévaluation isolée pour une classe d'actifs. Toute réévaluation doit être pratiquée pour l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Une réévaluation peut être pratiquée de façon ponctuelle à l'initiative de l'entité ou prévue par la loi.
- L'écart de réévaluation positif (plus-value latente) constaté est inscrit directement dans les capitaux propres. [Code de Commerce L 123-18 et PCG art. 214-27]

Sorties et cessions

Le profit ou la perte sur cession correspond à la différence entre le produit net perçu et la valeur comptable de l'actif.

La date de cession est la date à laquelle le bénéficiaire prend le contrôle de l'actif (voir 4.2).

Les indemnités compensant une perte sur cession ou une perte de valeur d'une immobilisation corporelle sont comptabilisées en résultat net lorsqu'elles sont exigibles.

Si la cession fait partie d'une opération de cession bail, voir 5.1.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La date de cession est en général la date de transfert de propriété.



3.3 Immobilisations incorporelles et goodwill

Texte applicable : IAS 38

Autres textes de référence : IFRS 3, IFRS 13, IFRS 16, IFRIC 12, SIC-32

Définitions

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable si elle est séparable ou résulte de droits contractuels ou légaux.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les fonds commerciaux constituent par exception des immobilisations incorporelles dans les comptes sociaux. [PCG art. 942-20]

Comptabilisation et évaluation initiales

D'une manière générale, les immobilisations incorporelles sont initialement évaluées au coût.

L'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle dépend de son origine : acquise de manière isolée ou dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ou générée en interne.

Le goodwill n'est comptabilisé que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et évalué en tant que valeur résiduelle.

Les dépenses internes de développement sont immobilisées si certaines conditions sont remplies. Ces conditions d'immobilisation sont appliquées à toutes les immobilisations incorporelles développées en interne.

Les dépenses internes de recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.

Les dépenses relatives à du goodwill généré en interne, aux listes de clients, à une phase de démarrage, à la formation, aux activités de publicité et de promotion, à une relocalisation ou à une réorganisation sont comptabilisées en charges. Les frais d'établissement sont également comptabilisés en charges.

Les dépenses liées aux activités de publicité et de promotion (dépenses de conception d'une campagne publicitaire, dépenses d'échantillon de produits ou de catalogues) sont constatées en charges lorsque l'entité a reçu les biens ou services correspondants. Ainsi il n'est pas possible de comptabiliser un actif incorporel ni une charge constatée d'avance dès lors que les biens ou services ont été reçus (même s'ils ne sont pas utilisés).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition des immobilisations peuvent être soit inclus dans le coût d'acquisition ce qui constitue la méthode de référence, soit comptabilisés en charges. [PCG art. 213-8]
- Les dépenses internes de développement, si elles répondent à certains critères, peuvent être soit activées (ce qui constitue la méthode de référence), soit comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle elles sont encourues. [Code de Commerce R 123-186 et PCG art. 212-3.1]
- Les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode de référence. Les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement, imputés sur les primes d'émission et de fusion ou comptabilisés en charges. [Code de Commerce R 123-186 et PCG art. 212-9]
- Le classement en charges constatées d'avance est acceptable pour des biens et services reçus dont l'utilisation interviendra sur un exercice ultérieur (par exemple : dépenses de conception d'une campagne publicitaire, d'échantillons ou de catalogues). [Bull. CNCC n°140 de 2005]



Durée d'utilité indéterminée

Le goodwill et les autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ne sont pas amortis, mais sujets à un test de dépréciation au moins une fois par an.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Voir 2.6 pour le traitement des écarts d'acquisition positifs.
- Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée (hors fonds commerciaux) ou qui ne sont pas prêtes à être mises en service ne sont pas soumises à un test de dépréciation annuel mais uniquement en cas d'indice de perte de valeur. [PCG art. 214-15]

Durée d'utilité déterminée

Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée sont amorties sur leur durée d'utilité estimée.

Dans l'absolu, les IFRS autorisent le mode linéaire, dégressif, celui des unités de production. Il convient de choisir la méthode qui reflète le mieux le mode de consommation des avantages économiques futurs. Il est présumé que les méthodes d'amortissement basées sur les revenus ne sont pas appropriées. Cette présomption peut être réfutée uniquement si le revenu et la consommation des avantages économiques sont « hautement corrélés » ou si l'immobilisation incorporelle est directement définie par rapport à un niveau de revenu.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les méthodes d'amortissement basées sur les revenus ne sont pas interdites. Toutefois, en pratique, elles ne sont jugées acceptables que dans des cas particuliers.

Dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives aux immobilisations incorporelles sont immobilisées seulement si ces dernières répondent à la définition des immobilisations incorporelles et si les critères de comptabilisation sont respectés.

Réévaluations

Les immobilisations incorporelles peuvent être réévaluées à la juste valeur seulement si un marché actif existe.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La réévaluation des immobilisations incorporelles n'est pas prévue. [Code de Commerce L 123-18 et PCG art. 214-27]

Sorties et cessions

Le profit ou la perte sur cession correspond à la différence entre le produit net perçu et la valeur comptable de l'actif.

La date de sortie est la date à laquelle le bénéficiaire obtient le contrôle de l'actif (voir 4.2).



3.4 Immeubles de placement

Texte applicable : IAS 40
Autres textes de référence : IFRS 13, IFRS 16, IAS 16

Champ d'application

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou construction) détenu en propre ou en location pour en retirer des loyers, pour réaliser une plus-value en capital ou les deux.

IAS 40 s'applique à un droit d'utilisation (voir 5.1) si l'actif sous-jacent remplit la définition d'immeuble de placement.

Une partie d'un bien immobilier à double usage est classée en immeuble de placement, seulement si cette partie pourrait être vendue ou louée dans le cadre d'un contrat de location-financement. Autrement, le bien immobilier est classé en totalité en immobilisation corporelle, sauf si la partie du bien immobilier utilisée pour l'usage de l'entité n'est pas significative.

Si un bailleur propose des services annexes, le bien immobilier est classé en immeuble de placement si ces services représentent une partie peu significative de l'accord global.

Comptabilisation et évaluation

Les immeubles de placement sont initialement comptabilisés au coût.

Après la comptabilisation initiale, tout immeuble de placement est évalué :

- selon le modèle de la juste valeur - sous réserve de certaines exceptions limitées, ou
- selon le modèle du coût.

Lorsque le modèle de la juste valeur est choisi, les variations de juste valeur sont comptabilisées en résultat net.

Les dépenses ultérieures sont immobilisées uniquement lorsqu'il est probable qu'elles généreront des avantages économiques futurs.

Reclassement

Les transferts d'immeubles de placement à immobilisations corporelles ou inversement sont faits seulement en cas de changement de l'utilisation du bien immobilier.

L'intention de vendre un immeuble de placement sans réaménagement ne justifie pas le reclassement d'un immeuble de placement en stock ; le bien immobilier continue à être classé en immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit cédé, sauf s'il est classé comme étant détenu en vue de la vente.

Informations à fournir

Les informations à fournir relatives à la juste valeur de l'ensemble des immeubles de placement sont requises, quel que soit le modèle d'évaluation choisi.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion d'immeuble de placement n'existe pas. Les biens immobiliers sont classés en immobilisations corporelles s'ils sont destinés à la location ou en stocks s'ils sont destinés à la vente (par exemple, pour les promoteurs ou marchands de biens). Ils ne sont pas comptabilisés en juste valeur, mais selon les dispositions habituelles relatives aux immobilisations corporelles ou aux stocks selon le cas.



3.5 Entreprises associées et méthode de la mise en équivalence

Textes applicables : IAS 28, amendements à IAS 28

Identification d'une entreprise associée

La définition d'une entreprise associée se base sur le concept d'influence notable, qui implique le pouvoir de prendre part aux politiques financières et opérationnelles.

Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité a une influence notable si elle détient au moins 20 % des droits de vote d'une autre entité.

Les droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables sont pris en compte dans l'évaluation de l'influence notable.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Seuls les droits de vote effectifs sont pris en compte (les droits de vote potentiels sont généralement exclus).
[CRC 99-02 §10051]

Champ d'application de la méthode de la mise en équivalence et exceptions

En général, les entreprises associées et coentreprises sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence dans les états financiers.

Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, sociétés d'investissement à capital variable et autres entités similaires peuvent choisir de comptabiliser leurs participations dans des entreprises associées et coentreprises à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

La méthode de la mise en équivalence ne s'applique pas si les conditions de classification comme détenus en vue de la vente sont remplies (voir 5.4).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Seules les entreprises sous influence notable sont consolidées par mise en équivalence. Les entreprises sous contrôle conjoint sont consolidées par intégration proportionnelle. [CRC 99-02 §110]
- Il existe une exemption de consolidation des entreprises sous influence notable si et seulement si elles ont été acquises uniquement en vue d'être cédées. [CRC 99-02 §101]

Application de la méthode de mise en équivalence

En appliquant la méthode de la mise en équivalence, les méthodes comptables de l'entreprise associée ou de la coentreprise doivent être conformes à celles de l'investisseur.

Les titres mis en équivalence sont initialement comptabilisés au coût. Le coût, qui inclut les frais liés à l'acquisition, est alloué entre la part de l'investisseur dans la juste valeur des actifs et passifs acquis et le goodwill calculé par différence. En cas de différence négative, celle-ci est comptabilisée immédiatement en résultat net de l'exercice d'acquisition.

Le coût est ensuite périodiquement ajusté de la quote-part de résultat global, tenant compte le cas échéant de la dotation aux amortissements et des dépréciations résultant des ajustements à la juste valeur des actifs et passifs en date de la comptabilité d'acquisition initiale et des dividendes reçus.

Si l'entreprise mise en équivalence subit des pertes, la valeur comptable des participations de l'investisseur est au maximum ramenée à zéro. Toute perte supplémentaire n'est comptabilisée au passif de l'investisseur que dans la limite de son obligation à financer les pertes ou de ses paiements effectués pour le compte de l'entreprise mise en équivalence. Dans ce cadre, la valeur comptable des participations correspond à celle des titres mais également aux autres intérêts à long terme (par exemple des prêts ou comptes courants) faisant en substance partie de l'investissement net de l'investisseur.

Les profits et pertes latents relatifs aux transactions avec les entreprises mises en équivalence sont éliminés à concurrence de la quote-part d'intérêt de l'investisseur dans l'entreprise mise en équivalence.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Des différences peuvent apparaître dans le traitement de transactions particulières comptabilisées par l'entreprise mise en équivalence (par exemple les transactions portant sur les capitaux propres).



- L'écart d'acquisition généré par l'acquisition d'une participation dans une entreprise mise en équivalence est présenté distinctement comme les écarts d'acquisition relatifs aux filiales consolidées par intégration globale. S'il est négatif, il est rapporté au résultat sur une durée qui reflète les hypothèses retenues et objectifs fixés lors de l'acquisition. [CRC 99-02 §291 et 2113]
- Si l'entreprise mise en équivalence subit des pertes, la part négative des capitaux propres est portée en provision si l'entreprise détentrice a l'obligation ou l'intention de ne pas se désengager financièrement de sa participation. Dans ce cadre, la prise en compte des autres intérêts à long terme peut différer des IFRS, faute de dispositions précises dans les textes. [CRC 99-02 §292]

Changements de statut des entreprises mises en équivalence

Lors de la perte d'influence notable ou de contrôle conjoint résultant en un arrêt de la méthode de la mise en équivalence, toute participation conservée est réévaluée à la juste valeur et l'impact de cette réévaluation est pris en compte dans le calcul des profits et pertes liés à la transaction comptabilisés en résultat net. Les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés en résultat net ou transférés en capitaux propres, conformément aux autres normes applicables.

Les IFRS ne précisent pas le traitement à appliquer lorsqu'il y a augmentation d'intérêt dans une entreprise associée ou coentreprise demeurant mise en équivalence. À notre avis, un goodwill est calculé sur l'écart entre le coût d'acquisition et la quote-part complémentaire acquise dans les actifs nets identifiables en juste valeur, sans réévaluation de la quote-part antérieurement détenue.

Voir 2.6 lorsqu'il y a prise de contrôle d'une entreprise précédemment mise en équivalence (prise de contrôle par étape).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Lors d'une augmentation du pourcentage d'intérêt dans une entreprise qui reste mise en équivalence, la quote-part antérieurement détenue est réévaluée. [CRC 99-02 §294]
- Lors d'une cession partielle avec perte d'influence notable, la quote-part conservée n'est pas réévaluée. [CRC 99-02 §23112]

3.6 Partenariats

Texte applicable : IFRS 11

Identification des partenariats

Un partenariat est une activité/entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint. Il existe deux types de partenariats : les activités conjointes (« joint operation ») et les coentreprises (« joint venture »).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas d'équivalent aux notions d'activité conjointe et coentreprise. Le règlement CRC 99-02 ne prévoit que le traitement des « entreprises » sous contrôle conjoint. Lorsque les activités sous contrôle conjoint ne sont pas logées dans des « entreprises », elles sont comptabilisées conformément aux règles générales s'appliquant dans les comptes sociaux. [CRC 99-02 §1003 et 110]

Classement des partenariats

Dans le cas d'une activité conjointe, l'accord contractuel confère aux parties du partenariat des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs relatifs au partenariat.

Dans le cas d'une coentreprise, l'accord contractuel confère aux parties du partenariat des droits sur l'actif net relatif au partenariat.

Un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct est une activité conjointe.

Un partenariat structuré sous forme de véhicule distinct peut être une activité conjointe ou une coentreprise. Le classement dépend de la forme juridique du véhicule, des accords contractuels et des « autres faits et circonstances ».



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas d'équivalent aux notions d'activité conjointe et coentreprise.

Comptabilisation des partenariats

Un coentrepreneur doit comptabiliser ses intérêts dans une coentreprise de manière identique à celle utilisée dans le cadre d'une participation dans une entreprise associée, c'est-à-dire selon la méthode de la mise en équivalence (voir 3.5).

Un coparticipant comptabilise les actifs, passifs et transactions relatifs à son implication dans une activité conjointe, y compris sa quote-part dans ceux générés conjointement. Ces actifs, passifs et transactions sont comptabilisés conformément aux normes IFRS applicables.

Une partie impliquée dans une coentreprise, mais qui n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise sa participation comme instrument financier ou selon la méthode de mise en équivalence si elle exerce une influence notable (voir 3.5).

Une partie impliquée dans une activité conjointe, mais qui n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise les actifs, passifs et transactions, y compris sa quote-part dans ceux générés conjointement, si elle a des droits sur les actifs et des obligations relatives aux passifs de l'activité conjointe.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les entreprises sous contrôle conjoint sont consolidées par intégration proportionnelle. [CRC 99-02 § 110]
- Les activités sous contrôle conjoint non logées dans des « entreprises » sont comptabilisées conformément aux règles générales s'appliquant dans les comptes sociaux. Cela peut différer des règles de comptabilisation des activités conjointes.

3.8 Stocks*

Texte applicable : IAS 2

Définition

Les stocks sont des actifs :

- détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité (produits finis),
- en cours de production pour une telle vente (en cours),
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services (matières premières et consommables).

Évaluation

Généralement, les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.

Le coût comprend toute dépense directe, engagée pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, dont les frais généraux attribuables. Il comprend également les coûts d'emprunt le cas échéant (voir 4.6).

Le coût des stocks est généralement déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. La méthode du dernier entré - premier sorti (DEPS) est interdite.

Les autres techniques d'évaluation du coût, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées si leur résultat est proche du coût réel.

Si la valeur nette de réalisation d'un élément ayant été déprécié augmente ultérieurement, la dépréciation est reprise.

* Les thématiques traitées dans la section 3.7 ont été réallouées avec l'évolution du référentiel IFRS.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif. [Code de Commerce R 123-178-2 et PCG art. 213-9.1]



- En pratique, d'autres divergences peuvent survenir dans l'évaluation du coût des stocks, en l'absence de dispositions précises en règles françaises, par exemple concernant les coopérations commerciales, les escomptes ou les frais de transport. [PCG 213-31]

3.9 Actifs biologiques

Comptabilisation en charges

Le coût des stocks est comptabilisé en charges lorsque le stock est vendu.

Texte applicable : IAS 41
Autre texte de référence : IFRS 13

Champ d'application

Les animaux ou plantes vivantes, sauf les plantes productrices, entrent dans le champ d'application de la norme, s'ils sont sujets à un processus de gestion de transformation biologique.

Évaluation

Les actifs biologiques sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sauf s'il est impossible d'évaluer la juste valeur de manière fiable, auquel cas ils sont évalués au coût.

Les profits et pertes liés aux variations de juste valeur diminuée des coûts de la vente sont comptabilisés en résultat net.

Produit agricole

Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. La norme concernant les stocks s'applique en général après la récolte (voir 3.8).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les animaux ou plantes vivantes sont généralement classés soit en immobilisations soit en stocks en fonction de leur destination. [PCG agricole et avis CNC n°2002-15 portant sur les règles comptables applicables aux sociétés d'épargne forestière]



3.10 Dépréciation des actifs non financiers

Texte applicable : IAS 36
Autres textes de référence : IFRS 13, IFRIC 10

Champ d'application

IAS 36 couvre la dépréciation d'une variété d'actifs non financiers, dont :

- les immobilisations corporelles,
- les immobilisations incorporelles et le goodwill, et
- les participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises.

Identification du niveau auquel les actifs sont soumis à des tests de dépréciation

Dans la mesure du possible, un test de dépréciation est réalisé au niveau de chaque actif individuel. Autrement, les actifs font l'objet de tests de dépréciation au sein d'unités génératrices de trésorerie (UGT). Le goodwill est toujours soumis à un test de dépréciation au niveau d'une UGT ou d'un groupe d'UGT.

Une UGT est le plus petit groupe d'actifs qui génère des entrées de trésorerie résultant de leur utilisation continue, largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Le goodwill est affecté aux UGT ou groupes d'UGT susceptibles de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises ayant généré le goodwill en question. Cette affectation se base sur le niveau auquel le goodwill fait l'objet d'un suivi pour les besoins de gestion interne, avec pour limite la taille des secteurs opérationnels de l'entité avant regroupement (voir 5.2).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas d'équivalent à la notion d'UGT. Cependant, les dispositions des normes IFRS sont souvent utilisées en pratique pour définir le niveau auquel les tests de dépréciation sont effectués.

Quand faut-il effectuer un test de dépréciation ?

Les tests de dépréciation sont requis lorsqu'il existe un indice de perte de valeur. Un test de dépréciation annuel est requis pour le goodwill et les immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service, ou qui ont une durée d'utilité indéterminée. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'un exercice, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Voir 2.6 concernant les dépréciations d'écarts d'acquisition positifs.
- Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée (hors fonds commerciaux) ou qui ne sont pas prêtes à être mises en service ne sont pas soumises à un test de dépréciation annuel mais uniquement en cas d'indice de perte de valeur. [PCG art. 214-15]

Évaluation d'une perte de valeur

Une perte de valeur est comptabilisée si la valeur comptable d'un actif ou d'une UGT est supérieure à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la sortie et sa valeur d'utilité.

L'estimation des flux de trésorerie futurs utilisés pour calculer la valeur d'utilité est spécifique à l'entité, et n'est pas nécessairement identique à celle des intervenants du marché. Le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité reflète l'évaluation du marché des risques spécifiques à l'actif ou à l'UGT, ainsi que la valeur temps de l'argent.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les dispositions sont moins détaillées.
- Une perte de valeur est comptabilisée lorsque la valeur actuelle d'un actif est inférieure à sa valeur nette comptable. La valeur actuelle est définie comme la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. La notion de valeur vénale est a priori proche de la notion de juste valeur, cependant les règles françaises n'incluent pas de dispositions détaillées concernant ses modalités de détermination.



La valeur d'usage correspond à l'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie, et est donc proche de la notion de valeur d'utilité en IFRS. Toutefois, les dispositions sont moins restrictives. [PCG art. 214-6]

3.12 Provisions, actifs et passifs éventuels*

Comptabilisation d'une perte de valeur

Une perte de valeur au niveau d'une UGT est tout d'abord affectée à tout goodwill, puis aux autres actifs de l'UGT entrant dans le champ d'application de la norme, au prorata de leur valeur comptable.

Une perte de valeur est généralement comptabilisée en résultat.

Reprise d'une perte de valeur

Toute perte de valeur, autre que la perte de valeur d'un goodwill, peut faire l'objet d'une reprise si certaines conditions sont remplies.

Une perte de valeur sur une participation mise en équivalence peut être reprise, même si la participation comprend un goodwill.

La reprise d'une perte de valeur est généralement comptabilisée en résultat.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Une dépréciation portant sur une participation mise en équivalence est en général imputée à l'écart d'acquisition et ne peut donc être reprise ultérieurement. [CRC 99-02 §21130]

Texte applicable : IAS 37
Autres textes de référence : IFRIC 1, IFRIC 5, IFRIC 6, IFRIC 21

Définitions

Une provision est un passif (c'est-à-dire une obligation actuelle résultant d'un événement passé qui devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources) dont l'échéance ou le montant est incertain.

Un passif éventuel est une obligation actuelle dont la probabilité de sortie de ressources ou le montant des sorties de ressources est incertain, ou une obligation potentielle dont l'existence est incertaine.

Un actif éventuel est un actif potentiel dont l'existence est incertaine.

Comptabilisation

Une provision est comptabilisée dans le cas d'une obligation juridique ou implicite si une sortie de ressources est probable et si le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Dans ce contexte, le terme « probable » signifie plus probable qu'improbable.

Une obligation implicite survient lorsque les actions d'une entité créent chez les tiers une attente fondée qu'elle acceptera et en conséquence de quoi elle s'acquittera de certaines responsabilités.

Une provision ne doit pas être comptabilisée au titre de pertes opérationnelles futures.

Une provision pour restructuration n'est comptabilisée que lorsque l'entité a préparé un plan formalisé et détaillé de restructuration et que ses principales caractéristiques ont été communiquées aux personnes concernées (voir 4.4).

Une provision ne peut pas être comptabilisée au titre de la réparation ou la maintenance de ses propres actifs ou d'une auto-assurance avant qu'une obligation ne soit contractée.

Une provision est comptabilisée au titre d'un contrat déficitaire.

* Les thématiques traitées dans la section 3.11 ont été réallouées avec l'évolution du référentiel IFRS.



Les taxes diverses, droits et autres prélèvements qui entrent dans le champ d'IAS 37 sont à comptabiliser au passif, généralement en contrepartie d'une charge, à la date à laquelle le fait générateur fiscal est constitué.

Les passifs éventuels ne sont comptabilisés que s'ils correspondent à des obligations actuelles dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (il existe une incertitude sur la sortie de ressources mais pas sur l'existence d'une obligation). Autrement, des informations sur les passifs éventuels sont fournies dans les notes aux états financiers, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources est faible.

Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans l'état de la situation financière. Si une entrée d'avantages économiques est probable, des informations sont fournies dans les notes aux états financiers.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- En pratique, la comptabilisation des taxes diverses, droits et autres prélèvements (par exemple C3S, taxe foncière...) varie. Elle est en général étalée soit sur l'exercice d'exigibilité de la taxe soit sur celui de réalisation de la base taxée.
- Les dépenses de gros entretien et de grandes visites peuvent être comptabilisées soit sous forme de composants soit sous forme de provisions pour gros entretien et grandes visites (voir aussi 3.2). [PCG art. 214-9 et 10]
- Les passifs éventuels ne sont pas comptabilisés, même dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. [CRC 99-02 §21122]
- Une provision relative à des licenciements dans le cadre de restructuration est constituée lorsque l'entité est manifestement engagée à mettre fin aux contrats de travail, c'est-à-dire qu'il existe un plan de restructuration formalisé connu des tiers concernés. Dans la plupart des cas, la date de comptabilisation de la provision devrait être similaire en règles françaises et en IFRS mais des divergences pourraient survenir dans des cas particuliers (voir 4.4). [PCG art. 322-10]

Évaluation

Une provision est évaluée à hauteur de la meilleure estimation de la dépense à engager.

Une provision est actualisée si l'effet de l'actualisation est significatif.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

L'actualisation des provisions pour charges est possible lorsque l'effet temps est significatif, mais n'est pas obligatoire. [Bulletin CNCC n°125 de mars 2002]

Remboursements

Un droit à remboursement est comptabilisé en tant qu'actif distinct lorsque son recouvrement est quasiment certain, plafonné au montant de la provision correspondante.



3.13 Impôts sur le résultat

Texte applicable : IAS 12
Autres textes de référence : IFRIC 23, SIC-25

Champ d'application

Les impôts sur le résultat sont les impôts basés sur les bénéfices imposables, ainsi que les impôts payables par une filiale, une entreprise associée ou un partenariat sur les distributions aux investisseurs.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Le champ d'application peut différer en particulier concernant des éléments comme :

- la contribution sur la valeur ajoutée (CVAE) traitée comme une charge d'exploitation et non comme un impôt sur le résultat dans les comptes sociaux et consolidés établis en règles françaises, ou
- le crédit impôt recherche (CIR) toujours traité en produit d'impôt dans les comptes sociaux et pour lequel il existe une diversité de pratique dans les comptes consolidés.

Impôt exigible

L'impôt exigible est le montant d'impôt sur le résultat payable (recouvrable) au titre du bénéfice (perte) imposable d'une période.

Impôt différé

L'impôt différé est le montant d'impôt sur le résultat payable (recouvrable) lors de périodes futures résultant de transactions ou d'événements passés.

Un impôt différé est comptabilisé au titre des effets fiscaux futurs estimés des différences temporelles, des pertes fiscales non utilisées et reportées, et des crédits d'impôt non utilisés et reportés.

Un passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé s'il résulte de la comptabilisation initiale du goodwill.

Un actif ou passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé :

- s'il résulte de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif lors d'une transaction autre qu'un regroupement d'entreprises, et
- si au moment de la transaction, il n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable.

Un impôt différé n'est pas comptabilisé au titre des différences temporelles relatives aux participations dans des filiales, entreprises associées ou partenariats si certaines conditions sont remplies. Concernant les impôts différés passifs, il faut que le groupe contrôle le calendrier de renversement des différences temporelles et qu'il soit probable que les différences ne se renverseront pas dans un avenir prévisible.

Un actif d'impôt différé est comptabilisé dans la mesure où il est probable qu'il sera réalisé.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La comptabilisation des impôts différés est possible mais rare dans les comptes sociaux. [Recommandation OEC n°1.20 de février 1987]
- Dans les comptes consolidés, les différences temporelles relatives aux participations dans des filiales, entités sous influence notable et contrôle conjoint donnent lieu à comptabilisation d'impôt différé uniquement en cas de distributions décidées ou probables. [CRC 99-02 §313-314]
- Dans les comptes consolidés, aucun impôt différé n'est comptabilisé lors de l'évaluation à la juste valeur d'immobilisations incorporelles non amorties acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises si celles-ci ne peuvent être vendues séparément (cas de certaines marques). [CRC 99-02 §313]
- Dans les comptes consolidés, aucun impôt différé n'est comptabilisé au titre des différences temporelles résultant des ajustements d'hyperinflation. [CRC 99-02 §313]



Évaluation

L'impôt exigible et différé est évalué sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture.

L'évaluation de l'impôt différé doit refléter la façon dont on s'attend à régler le passif ou recouvrer l'actif correspondant. Il existe une présomption réfutable que la valeur comptable d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur sera recouvrée par voie de vente.

L'impôt différé n'est pas actualisé.

Classement et présentation

La charge (le produit) d'impôt total comptabilisé pour une période correspond à la somme de l'impôt exigible et de la variation des actifs et passifs d'impôt différé sur la période, exception faite de l'impôt comptabilisé hors résultat net (en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres) ou résultant d'un regroupement d'entreprises.

L'impôt sur le résultat relatif aux éléments comptabilisés hors résultat net est également comptabilisé hors résultat net.

L'incidence des modifications des taux d'impôt et des règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le résultat net sauf si l'actif ou passif d'impôt différé a été initialement comptabilisé en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres.

L'impôt différé est classé en actif ou passif non courant dans l'état de la situation financière établi en distinguant éléments courants et non courants, distinctement de l'impôt exigible.

Une entité compense les actifs et passifs d'impôt exigible seulement s'il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et si l'entité a l'intention soit de régler le montant net soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Une entité compense les actifs et passifs d'impôt différé seulement s'il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et si les actifs et passifs d'impôt différé concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale sur la même entité fiscale ou sur des entités fiscales différentes qui ont l'intention soit de régler le montant net soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- L'incidence des modifications des taux d'impôt et des règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le compte de résultat même si l'actif ou passif d'impôt différé a été initialement comptabilisé directement en capitaux propres. *[CRC 99-02 §3151]*

- Les impôts différés passifs sont comptabilisés en provisions pour impôts différés. *[Recommandation OEC n°1.20 de février 1987]*
- Les actifs et passifs d'impôt différé sont présentés distinctement des actifs et passifs d'impôt exigible soit au bilan (sans distinction entre éléments courants et non courants), soit dans l'annexe. *[CRC 99-02 §3152]*

Incertitudes fiscales (IFRIC 23)

En cas d'incertitude sur le traitement fiscal, une entité détermine s'il est probable qu'une autorité fiscale acceptera le traitement fiscal de l'entité tel que retenu dans sa déclaration fiscale, sans tenir compte de la probabilité de non-détection par les autorités fiscales.

Si une entité conclut qu'il est probable que les autorités fiscales accepteront son traitement fiscal, elle mesure alors les impôts courants et différés conformément au traitement fiscal utilisé ou prévu dans sa déclaration fiscale.

Si une entité conclut qu'il n'est pas probable que les autorités fiscales acceptent le traitement fiscal, alors la position fiscale incertaine est à comptabiliser en passif d'impôt (courant ou différé) ou en actif d'impôt (en cas de contestation d'un redressement payé). L'évaluation est faite sur la base de la valeur la plus probable ou d'une moyenne pondérée des différents scénarii pour refléter la meilleure estimation de la valeur de réalisation.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La probabilité de ne pas être contrôlé peut-être prise en compte pour déterminer si la position fiscale incertaine doit être provisionnée.
- Si la position fiscale incertaine conduit à comptabiliser un passif, la sortie de ressources probable est à comptabiliser en provision pour risques et non en impôt. *[PCG art.322-1 à 322.6 et avis CNC 2000-01 §5.8]*
- Si la position fiscale incertaine peut conduire la société à recevoir un produit, aucun produit à recevoir n'est à constater tant que le produit n'est pas certain. *[Code de Commerce art. L123-21]*



État du résultat net et des autres éléments du résultat global



4.1 Présentation de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global

Texte applicable : IAS 1

Format de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global

Les composantes du résultat net et les autres éléments du résultat global, le tout formant le « résultat global », sont présentés :

- soit en un seul état, mais en séparant le résultat net des autres éléments du résultat global,
- soit en deux états : tout d'abord, le compte de résultat présentant les composantes du résultat net, suivi de l'état des autres éléments du résultat global.

Les IFRS imposent la présentation de certains éléments dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, sans format particulier.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion de « résultat global » et d'« autres éléments du résultat global » n'existe pas, seul le compte de résultat est présenté.

Classement des charges dans l'état du résultat net

Les charges peuvent être présentées selon leur nature (charges de personnel, amortissements et dépréciations) ou selon leur fonction (coût des ventes, coûts de distribution, coûts administratifs).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Dans les comptes sociaux, le compte de résultat est obligatoirement présenté par nature. [Plan de comptes du PCG]

Résultat opérationnel

Un sous-total « résultat opérationnel » n'est pas obligatoire et la notion n'est pas définie dans les normes IFRS. Si un sous-total « résultat opérationnel » est présenté, il doit comprendre toutes les activités qui peuvent être considérées par l'entité comme des activités opérationnelles.

La recommandation ANC 2013-03 du 7 novembre 2013 relative au format des comptes consolidés en IFRS prévoit, pour la présentation du compte de résultat, une distinction entre « résultat opérationnel courant » d'un côté et « autres produits et charges opérationnels » de l'autre pour la présentation des éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents dans le cas où un événement majeur intervenu pendant la période est de nature à fausser la lecture de la performance.

La présentation d'éléments de produits ou charges considérés comme « extraordinaires » est interdite, y compris dans les notes en annexe.

A notre avis, le terme « exceptionnel » ou « inhabituel » doit être utilisé avec parcimonie et ne doit être appliqué qu'aux éléments justifiant une attention particulière.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Une distinction est requise entre le résultat courant (comprenant le résultat d'exploitation et le résultat financier) et le résultat exceptionnel. [PCG art. 513-2]
- Le contenu du résultat exceptionnel selon le PCG n'est pas limité aux éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents.

Quote-part de résultat des entreprises mises en équivalence

La quote-part dans le résultat des entreprises mises en équivalence est présentée sur une ligne distincte.

Selon la recommandation ANC 2013-01, la quote-part dans le résultat mis en équivalence des entreprises dont l'activité est de nature opérationnelle et dans le prolongement de l'activité du groupe peut être présentée au sein du résultat opérationnel, isolée entre deux sous-totaux.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Dans les modèles de comptes de résultat, la quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence est présentée après l'impôt sur le résultat. [CRC 99-02 §41]



Compensation

Les éléments de produits et de charges ne sont pas compensés, sauf si d'autres normes IFRS l'imposent ou le permettent, ou si les montants concernent des transactions ou événements similaires non significatifs.

Mesures alternatives de performance

La présentation de mesures alternatives du bénéfice (ex. EBITDA) dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global n'est pas interdite, tout en étant soumise à certaines conditions.

Certaines autorités de réglementation peuvent imposer davantage de restrictions. L'AMF recommande notamment de ne pas présenter au compte de résultat des agrégats qui ne sont pas des sous-totaux mais de les inclure dans les notes annexes s'ils sont calculés selon des principes conformes aux IFRS. Pour ceux qui sont calculés selon des principes non conformes aux IFRS et qui ne sont pas détaillés par secteur opérationnel dans le cadre de l'information sectorielle, il est recommandé de les présenter hors des états financiers, s'agissant d'indicateurs alternatifs de performance. *[Recommandations AMF en vue de l'arrêté des comptes 2017]*

Autres éléments du résultat global

Les autres éléments du résultat global comprennent les éléments de produits et de charges qui ne sont pas comptabilisés en résultat net.

Les autres éléments du résultat global sont regroupés de manière à distinguer les éléments susceptibles d'être reclassés ultérieurement en résultat net et les éléments qui ne le seront pas.

Les reclassements des autres éléments du résultat global en résultat net sont présentés soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes en annexe.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion d'« autres éléments du résultat global » n'existe pas.

4.2 Revenus tirés de contrats conclus avec des clients

Texte applicable : IFRS 15

Généralités

Le principe général de la norme prévoit qu'une entité comptabilise le revenu quand elle transfère le contrôle des biens ou services à un client pour le montant qu'elle s'attend à recevoir.

Un modèle en cinq étapes permet de déterminer quand comptabiliser le revenu, et pour quel montant.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les produits sont comptabilisés lorsqu'ils sont réalisés (certains dans leur principe et leur montant) et acquis à l'exercice. *[Code de Commerce L123-21 et PCG art. 512-4]*
- Les dispositions en matière de comptabilisation des produits sont moins détaillées.

Étape 1 : Identification du contrat avec le client

La nouvelle norme définit un contrat comme un accord entre deux ou plusieurs parties qui crée des droits et obligations exécutoires.

Un contrat existe si les critères suivants sont respectés :

- le contrat est approuvé et les parties sont engagées à respecter leurs obligations,
- les droits aux biens ou services et les conditions de règlement peuvent être identifiés,
- le contrat a une substance commerciale,
- le recouvrement du prix est probable.

En conséquence, un revenu ne peut pas être comptabilisé si le transfert de contrôle



d'un bien ou service a été réalisé sans que le recouvrement du prix soit probable à la date de transfert du contrôle.

Il peut être nécessaire de combiner plusieurs contrats conclus avec un même client pour l'application de la norme si certains critères sont remplis.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes en matière d'identification du contrat avec le client.
- Lorsque la créance est certaine dans son principe, mais que son recouvrement n'est pas probable, le produit est comptabilisé et le cas échéant une dépréciation de créance est constatée. [Code de Commerce L123-21 et PCG art. 512-4]
- Il n'est généralement pas possible de combiner plusieurs contrats pour la comptabilisation des produits.

Étape 2 : Identification des obligations de prestation dans le contrat

Une obligation de prestation est une promesse de fournir un bien ou un service distinct. Un bien ou service est distinct si les deux critères suivants sont remplis :

- le client peut bénéficier du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources facilement disponibles, et
- la promesse faite par l'entité de transférer le bien ou le service au client est identifiable séparément des autres promesses contenues dans le contrat.

Une option d'achat de biens ou services additionnels à des conditions avantageuses, tel qu'un programme de fidélisation offrant à un client un droit significatif, correspond à une obligation de prestation distincte.

Une série de biens ou services distincts essentiellement similaires et ayant les mêmes modalités de transfert au client constitue une seule obligation de prestation.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'existe pas de précision dans le PCG sur les modalités de comptabilisation d'un contrat de vente à éléments multiples. Pour ces contrats (dits composites), la CNCC propose une approche consistant à déterminer si les prestations sont indépendantes, auquel cas elles sont comptabilisées séparément, ou au contraire indissociables d'un point de vue technique et financier.

Dans ce dernier cas, s'il existe une ou plusieurs prestations accessoires, la totalité du chiffre d'affaires prévu au contrat est comptabilisée dès la date de réalisation de la prestation principale et les coûts relatifs à la prestation accessoire sont provisionnés. [Bull. CNCC EC 2018-15]

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques concernant les options d'achats de biens ou services additionnels, à l'exception des avantages accordés via des programmes de fidélité qui, sauf exception, donnent lieu à constitution d'une provision, et non pas à des produits différés. [Avis 2004-E du CU du CNC d'octobre 2004]
- Il n'y a pas de dispositions spécifiques concernant le traitement d'une série de biens ou services.

Étape 3 : Détermination du prix de la transaction

Le prix de la transaction est le montant de la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange du transfert de biens ou services au client. Ainsi, les escomptes accordés en cas de paiement anticipé sont comptabilisés en réduction du prix de la transaction.

Pour déterminer ce montant, une entité doit prendre en compte :

- les parts de prix variables (et leur limitation à hauteur du montant pour lequel il est hautement probable que le revenu ne sera pas ultérieurement ajusté à la baisse),
- les contreparties non monétaires évaluées à la juste valeur,
- les montants payables au client (sous les conditions ci-dessous), et
- l'existence d'une composante financement significative.

Les montants payables au client sont déduits du prix de transaction sauf s'ils représentent le paiement d'un bien ou service distinct dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable et dans la mesure où le paiement n'excède pas la juste valeur des biens ou services. Dans certains cas (par exemple lorsqu'il s'agit de droits d'entrée), ils peuvent être capitalisés si certaines conditions sont remplies.

Par exception, les royalties basées sur les ventes ou dépendant du niveau d'utilisation dans des licences de propriété intellectuelle sont exclues du prix de transaction et généralement comptabilisées en revenu lorsque les ventes ou l'utilisation ont lieu.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les escomptes accordés en cas de paiement anticipé sont comptabilisés en charges financières. [PCG art. 946-66]



- Les parts variables de prix sont prises en compte dans le revenu si elles peuvent être estimées de manière fiable. [Bull. CNCC 2013-32]
- Il n'existe pas de dispositions équivalentes concernant les contreparties payables au client.
- Les produits ne sont pas actualisés (principe du nominalisme).

Étape 4 : Allocation du prix de la transaction aux obligations de prestation

Les entités allouent le prix de la transaction aux obligations de prestation proportionnellement à leur prix de vente individuel.

Lorsque certains critères restrictifs sont remplis, une remise ou une part de prix variable peuvent être allouées à une ou plusieurs obligations de prestation mais pas à toutes.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Le PCG ne précise pas les modalités d'allocation du prix dans un contrat comprenant la réalisation de prestations distinctes (i.e. un contrat composite). Dans les comptes sociaux, la position de la CNCC est de considérer que les prix à allouer aux différentes prestations sont les prix indiqués au contrat pour celles-ci. [Bull. CNCC 2003-21]

Étape 5 : Comptabilisation du revenu

Comptabilisation de manière continue

Exception faite des revenus de licence de propriété intellectuelle, qui ont des dispositions spécifiques, le revenu est comptabilisé de manière continue si l'un des critères suivants est rempli :

- le client reçoit et consomme tous les avantages générés par la prestation de l'entité au fur et à mesure de sa réalisation,
- la prestation de l'entité crée ou améliore un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de son amélioration,
- la prestation de l'entité crée un actif sans utilisation alternative possible par l'entité et celle-ci a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation achevée à date.

Pour chaque obligation de prestation comptabilisée de manière continue, la mesure de l'avancement qui reflète au mieux la performance de l'entité est sélectionnée. La mesure peut être basée sur des « inputs » ou « outputs » mais en pratique la méthode basée sur les jalons techniques ou les unités livrées ou produites n'est souvent pas appropriée car elle conduit à comptabiliser des encours significatifs au bilan, ce qui n'est pas compatible avec le principe de transfert du contrôle en continu.

Seul le revenu est comptabilisé à l'avancement. Les coûts sont comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus. Ainsi, seule l'utilisation de la méthode de l'avancement par les coûts permet un lissage de la marge.

Les revenus de licence de propriété intellectuelle correspondant à des prestations distinctes sont comptabilisés de manière continue si la licence est un droit d'accès à la propriété intellectuelle sur la période de la licence. Ils sont comptabilisés à la date d'octroi si la licence est un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle existant à la date d'octroi de la licence. Par exception, les royalties basées sur les ventes ou dépendant du niveau d'utilisation sont généralement comptabilisées en revenu lorsque les ventes ou l'utilisation ont lieu.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- C'est la qualification de certaines prestations (et non pas des critères) qui permet de déterminer si les revenus peuvent ou doivent être comptabilisés de manière continue (i.e. à l'avancement) :
 - les contrats à long terme peuvent être comptabilisés selon la méthode de l'achèvement ou de l'avancement [PCG art. 121-5].
 - les prestations continues (par exemple des prestations de maintenance) et prestations discontinues à échéances successives (par exemple des prestations de conseil) sont généralement comptabilisées selon la méthode de l'avancement.
- La méthode de l'avancement pour les contrats à long terme consiste à comptabiliser le revenu et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Le résultat est alors constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Celui-ci est déterminé en utilisant la méthode permettant de mesurer de façon fiable les travaux exécutés et acceptés. Peuvent être retenues la mesure par les coûts ou les mesures physiques ou études. Un exemple de mesure physique est la mesure par les jalons techniques. [PCG art.622-2 et 622-3]



- Le PCG ne comprend aucune disposition spécifique sur la comptabilisation de concession de licences.

Comptabilisation à la date de transfert de contrôle

Si l'obligation de prestation ne remplit pas les critères pour être comptabilisée de manière continue, alors l'entité comptabilise le revenu à la date à laquelle elle transfère le contrôle du bien ou service au client.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Pour des raisons juridiques et fiscales, les produits liés à la vente de biens sont en général comptabilisés à la date de transfert de propriété qui se produit en général lors de la livraison des biens. Cela peut conduire à des divergences dans certains cas, par exemple pour les ventes à réméré.

Agent vs principal

Lorsque d'autres parties sont impliquées dans une transaction avec un client, si l'entité obtient le contrôle des biens ou le droit d'accéder aux services avant de transférer ces biens ou services au client, alors elle est principal, et elle comptabilise le revenu en brut. Sinon, c'est un agent, et elle comptabilise le revenu en net.

Cette analyse doit être effectuée au niveau de chaque obligation de prestation distincte au sein du contrat.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les règles françaises distinguent les opérations réalisées pour le compte de tiers en tant que mandataire qui sont présentées en net et les opérations réalisées pour compte de tiers au nom de l'entité qui sont présentées en brut. Ces notions, basées principalement sur des considérations juridiques et fiscales, divergent des notions d'agent et principal basées sur le principe de transfert de contrôle. [PCG art. 621-11]

Coûts du contrat

La norme prévoit des dispositions pour la comptabilisation des coûts d'obtention de contrats et des coûts de réalisation d'un contrat qui ne sont pas dans le champ d'application d'une autre norme.

Les coûts d'obtention d'un contrat sont capitalisés uniquement s'ils sont incrémentaux. Les coûts de réalisation de contrat qui sont dans le champ d'IFRS 15 sont capitalisés s'ils créent ou améliorent une ressource qui servira la réalisation future d'une « obligation de prestation ».

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La comptabilisation des coûts encourus pour obtenir des contrats clients n'est pas précisée, à l'exception des contrats à long terme dont les charges comprennent les coûts engagés antérieurement à leur signature en vue de leur obtention, si certaines conditions sont respectées. [Avis CNC n°99-10 du 23 septembre 1999]

Présentation

Un actif de contrat est un droit à rémunération en échange d'un bien ou d'un service que l'entité a transféré au client et qui est conditionnel à des éléments autres que le passage du temps, contrairement à une créance qui est un droit inconditionnel à être payé. Les actifs de contrat doivent être présentés distinctement des créances (soit au niveau de l'état de la situation financière soit dans les notes annexes).

Un passif de contrat est une obligation de transférer des biens ou services à un client pour laquelle l'entité a déjà reçu la rémunération ou a un droit à rémunération.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'y a pas de notion d'actifs et passifs de contrats (ces notions étant proches en pratique des notions de factures à établir et produits constatés d'avance ou avances reçues). Il n'y a donc pas de dispositions spécifiques en termes de présentation en la matière.



Informations à fournir

La nouvelle norme requiert des informations qualitatives et quantitatives ayant pour objectif d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre la nature, le montant, la date de comptabilisation et le niveau d'incertitude liés au revenu et flux de trésorerie générés par les contrats avec les clients.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les informations à fournir sont beaucoup moins détaillées.

4.3 Subventions publiques

Texte applicable : IAS 20
Autres textes de référence : IAS 41, SIC-10

Définition

Les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange de certaines conditions à remplir.

Comptabilisation et évaluation

Les subventions publiques sans condition d'attribution, liées aux actifs biologiques évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sont comptabilisées en résultat net, dès lors que l'entité est en droit de les recevoir ; les subventions publiques avec condition pour de tels actifs sont comptabilisées en résultat net lorsque les conditions sont remplies.

Les subventions publiques liées à l'acquisition d'un actif, autre qu'un actif biologique évalué à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sont comptabilisées en résultat net au fur et à mesure que l'actif en question est amorti.

Les autres subventions publiques sont comptabilisées en résultat net lorsque l'entité comptabilise en charges les coûts compensés par la subvention publique.

Lorsqu'une subvention publique se présente sous la forme d'un actif non monétaire, l'actif et la subvention sont tous deux comptabilisés soit à la juste valeur de l'actif non monétaire, soit pour un montant symbolique.

Les prêts à faible taux d'intérêt d'une autorité publique peuvent comprendre des composantes nécessitant d'être traitées comme des subventions publiques.

Présentation

Les subventions publiques liées à des actifs sont soit présentées en produits différés, soit déduites de la valeur comptable de l'actif auquel elles se rapportent.

Dans l'état du résultat net, les subventions sont présentées soit séparément comme des autres produits soit en déduction des charges auxquelles elles sont liées.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les subventions d'investissement obtenues ne sont pas comptabilisées en moins de l'actif.
 - Dans les comptes sociaux, elles sont enregistrées soit en produits exceptionnels soit en capitaux propres avec reprise en résultat au rythme des amortissements des immobilisations financées.
 - Dans les comptes consolidés, elles sont comptabilisées soit en capitaux propres soit en produits constatés d'avance et reprises en résultat au rythme des amortissements des immobilisations financées.
- Les prêts reçus subventionnés à faible taux d'intérêt (ex : avances remboursables) sont comptabilisés à hauteur de leur valeur nominale, sans effet d'actualisation, ce qui ne permet pas de comptabiliser distinctement une composante liée à la subvention. [PCG art. 941-13 et 312-1]

4.4 Avantages du personnel

Textes applicables : IAS 19, IFRIC 14

Généralités

La norme spécifie les dispositions relatives à différents types d'avantages du personnel accordés en échange de services reçus, notamment :

- les avantages à court terme, tels que salaires, cotisations sociales, absences rémunérées, accords d'intéressement, avantages en nature,
- les avantages postérieurs à l'emploi tels que les pensions et les sommes forfaitaires versées à la retraite,
- les autres avantages à long terme, tels que les primes d'ancienneté,
- les indemnités de cessation d'emploi.

Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en deux catégories :

- les régimes à cotisations définies, dans le cadre desquels une entité verse des cotisations définies à un fonds et n'aura aucune autre obligation, et
- les régimes à prestations définies, correspondant à tous les autres régimes.

Les passifs et les dépenses liés aux avantages du personnel accordés en échange de services sont généralement comptabilisés dans la période où ces derniers sont rendus.

Les coûts des avantages du personnel sont comptabilisés en résultat net ou en autres éléments du résultat global, à moins que d'autres normes IFRS permettent ou imposent leur activation.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La comptabilisation de l'intégralité des avantages postérieurs à l'emploi en provision constitue la méthode de référence. Il est également possible de ne pas comptabiliser ces engagements ou de n'en comptabiliser qu'une partie (pour les entreprises qui appliquaient le provisionnement partiel avant l'avis du Comité d'Urgence du CNC 2000-A et exceptionnellement dans le cadre d'opérations de fusion et assimilées). Dans ces cas, le montant des engagements non comptabilisés doit être indiqué dans les notes annexes. [Code de Commerce L123-13 et PCG art. 324-1]



Régimes d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies

Afin de comptabiliser ses régimes d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies, une entité :

- détermine, au moyen d'une méthode d'évaluation actuarielle (méthode des unités de crédit projetées), la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies,
- déduit, le cas échéant, la juste valeur des actifs du régime,
- prend en compte, le cas échéant, l'effet de plafonnement de l'actif net,
- détermine le coût des services (incluant le cas échéant le coût des services passés) et les intérêts nets (calculés par application du taux d'actualisation à l'obligation nette des actifs du régime), qui sont comptabilisés en résultat, et
- détermine les réévaluations du passif (de l'actif) net ou écarts actuariels (qui sont comptabilisés en autres éléments du résultat global).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- L'utilisation d'une méthode rétrospective actuarielle, en l'occurrence la méthode des unités de crédit projetées, avec salaire de fin de carrière est recommandée (avec une exception pour les entreprises dont l'effectif est inférieur à 250 salariés) mais non obligatoire. [Recommandation ANC n° 2013-02 de novembre 2013]

Lorsqu'une telle méthode est utilisée :

- deux méthodes de comptabilisation des écarts actuariels sont possibles :
 - comptabilisation immédiate et en totalité en résultat de la période au cours de laquelle ils sont générés, ou
 - comptabilisation étalée en résultat selon la méthode du corridor (ou toute autre méthode permettant de comptabiliser plus rapidement en résultat les écarts actuariels générés). [Recommandation ANC n° 2013-02 de novembre 2013 §6262]
- plusieurs méthodes sont possibles pour calculer le rendement des actifs (taux de rendement attendu des actifs ou taux d'actualisation retenu pour estimer l'obligation) et pour comptabiliser le coût des services passés (de manière étalée ou immédiatement en résultat) ainsi que la variation du plafonnement de l'actif. Ces méthodes sont interdépendantes. [Recommandation ANC n° 2013-02 de novembre 2013]

Régimes multi-employeurs

Si les informations sur un régime multi-employeurs à prestations définies sont insuffisantes pour permettre la comptabilisation de ce dernier en tant que régime à prestations définies, il est alors comptabilisé comme un régime à cotisations définies et des informations supplémentaires doivent être fournies dans les notes.

Si une entité comptabilise comme un régime à cotisations définies un régime multi-employeurs à prestations définies et qu'il existe un accord déterminant, selon le cas, comment l'excédent du régime serait distribué ou comment le déficit serait financé, alors un actif ou un passif résultant de cet accord contractuel est comptabilisé.

Autres avantages du personnel

Les avantages du personnel à court terme, c'est-à-dire ceux dont le règlement intégral est attendu dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice où les membres du personnel ont rendu les services correspondants, sont comptabilisés en charges lorsque ces services sont engagés, à l'exception des indemnités de cessation d'emploi.

Les avantages du personnel à long terme, évalués sur une base actualisée, sont généralement comptabilisés en charges (y compris pour les écarts actuariels) au fur et à mesure que les services sont rendus.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les provisions ou charges à payer sont constatées en application des règles sur les passifs.
- En pratique, les provisions à long terme (par exemple, les médailles du travail) sont en général actualisées mais ce n'est pas obligatoire. [Bulletin CNCC n°125 de mars 2002]
- Les CET (Compte Epargne Temps) sont comptabilisés en charges à payer. [PCG]

Indemnités de cessation d'emploi

Une indemnité de cessation d'emploi est comptabilisée au plus tôt entre :

- la date où l'entité comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application de la norme sur les provisions (voir 3.12) et prévoyant le paiement de telles indemnités, et
- la date où elle ne peut plus retirer son offre d'indemnités.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Une provision relative à des licenciements dans le cadre de restructuration est constituée lorsque l'entité est manifestement engagée à mettre fin aux contrats de travail, c'est-à-dire qu'il existe un plan de restructuration formalisé connu des tiers concernés. Dans la plupart des cas, la date de comptabilisation de la provision devrait être similaire en règles françaises et en IFRS mais des divergences pourraient survenir dans des cas particuliers. [PCG art. 322-10]

4.5 Paiement fondé sur des actions

Texte applicable : IFRS 2

Principes de base

Les biens ou services reçus dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions sont évalués à la juste valeur.

Les transactions avec des employés dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres sont généralement évaluées sur la base de la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués en date d'attribution.

Les transactions avec des parties autres que les membres du personnel dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres sont généralement évaluées sur la base de la juste valeur des biens ou services reçus.

A notre avis, les taxes ou contributions relatives aux plans de paiement en actions dont l'employeur est redevable sont comptabilisées soit en application d'IFRS 2 soit en application d'IAS 37.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'y a pas d'évaluation en juste valeur des avantages consentis sous forme de paiements en actions. Il existe toutefois des dispositions spécifiques aux attributions de stock-options et actions gratuites, ainsi qu'aux contributions patronales associées. [PCG 624-1 à 624-12]

Transactions avec des employés dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres

Dans le cadre de transactions dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres, l'entité comptabilise un coût et une augmentation de capitaux propres en contrepartie. Le coût doit être comptabilisé en charges et étalé sur la période d'acquisition des droits, sauf s'il remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif.



L'estimation initiale du nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue est ajustée à chaque période de présentation de l'information financière, en fonction du nombre définitif d'instruments de capitaux propres acquis, sauf si les différences résultent de conditions de marché.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il existe des dispositions spécifiques relatives aux stock-options et actions gratuites uniquement.
- Lorsque les octrois de stock-options et actions gratuites se dénouent par attribution d'actions nouvelles, aucune charge n'est comptabilisée. Lorsqu'elles se dénouent par attribution d'actions existantes, la moins-value attendue lors de la remise des actions est comptabilisée sous forme de provision dès lors qu'elle est probable ou certaine. [PCG art. 624-5]

Transactions avec des employés dont le paiement est réglé en trésorerie

Dans le cadre de transactions dont le paiement est réglé en trésorerie, l'entité comptabilise un coût et un passif correspondant. Le coût doit être comptabilisé en charges, sauf s'il remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif.

Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à chaque date de clôture. Ces réévaluations sont comptabilisées en résultat net.

Transactions avec des employés avec choix du règlement

Les transactions dont les conditions laissent le choix du règlement aux employés – en instruments de capitaux propres ou en trésorerie – sont comptabilisées en tant qu'instruments financiers composés. Ainsi, l'entité comptabilise une composante « dette » et une composante distincte « capitaux propres ».

La classification des transactions dont les conditions laissent le choix du règlement à l'entité – en instruments de capitaux propres ou en trésorerie – dépend de sa capacité à et de son intention de régler la transaction en actions.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes pour les plans avec choix de règlement.

Modifications et annulations de transactions avec des employés

La modification d'un paiement fondé sur des actions entraîne la comptabilisation de toute juste valeur incrémentale. Les diminutions de juste valeur sont ignorées. Le remplacement d'un paiement fondé sur des actions par un autre paiement de même type est comptabilisé comme une modification.

L'annulation simple d'un paiement fondé sur des actions entraîne la comptabilisation accélérée de toute charge non comptabilisée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes pour les modifications et annulations de plans.

Accords intragroupe liés à des paiements fondés sur des actions

Une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, en vertu de laquelle l'entité qui reçoit les biens et services (« l'entité réceptrice »), l'entité de référence et l'entité qui effectue le paiement font partie du même groupe du point de vue de l'entité mère ultime, est un accord intragroupe de paiement fondé sur des actions, et est comptabilisé en tant que tel par l'entité réceptrice, ainsi que par l'entité qui effectue le paiement.

Un paiement fondé sur des actions réglé par un actionnaire extérieur au groupe entre également dans le champ d'application de la norme du point de vue de l'entité réceptrice, si l'entité de référence appartient au même groupe que cette dernière.

Une entité recevant des biens ou services dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, mais qui n'a pas l'obligation de régler la transaction, comptabilise celle-ci en tant que transaction réglée en instruments de capitaux propres.

Une entité effectuant le règlement d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions comptabilise celle-ci comme étant réglée en instruments de capitaux propres, si l'entité est dans l'obligation de la régler avec ses propres instruments de capitaux propres. Dans le cas contraire, elle la comptabilise en tant que transaction réglée en trésorerie.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes, mais il existe des dispositions relatives à la comptabilisation des refacturations intragroupes pour la société émettrice du plan et pour la société refacturée. [PCG art 624.10]



Paiements fondés sur des actions avec des parties autres que les membres du personnel

Les biens sont comptabilisés lorsqu'ils sont reçus et les services le sont au cours de la période où ils sont rendus.

4.6 Coûts d'emprunt

Texte applicable : IAS 23

Généralités

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un « actif qualifié » font généralement partie du coût de cet actif.

Actifs qualifiés

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Coûts d'emprunt incorporables au coût d'un actif

Les coûts d'emprunt peuvent inclure les charges d'intérêt calculées à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif, certaines charges financières et certaines différences de change.

Les coûts d'emprunt sont diminués de tout produit obtenu du placement temporaire des fonds empruntés.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges soit incorporés au coût de l'actif concerné (aucun traitement ne constitue une méthode de référence). [Code de Commerce R123-178/2 et PCG art. 213-9/1]

Période de capitalisation des coûts

La date de commencement de l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de l'actif est la date à laquelle l'entité remplit toutes les conditions suivantes :

- elle engage des dépenses pour l'actif,
- elle engage des coûts d'emprunt, et



- elle entreprend des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue.

L'entité doit mettre fin à l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de l'actif lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.



Sujets spécifiques



5.1 Contrats de location

Texte applicable : IFRS 16

Champ d'application

La norme est applicable aux contrats de location d'actifs avec un nombre limité d'exceptions.

Un contrat est, ou contient, un contrat de location, s'il confère le droit d'utiliser un actif identifié pour une période donnée en échange d'une contrepartie.

Si un contrat de service contient un contrat de location, la composante location doit être identifiée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les contrats sont traités selon leur forme juridique, il n'existe pas d'obligation d'identification de contrats de location incorporés dans un contrat de prestation de services.

Modèle comptable

La comptabilisation est différente pour le preneur et pour le bailleur :

- Le preneur applique un modèle unique consistant à activer les contrats de location, sauf s'il utilise les exemptions relatives aux contrats de court terme, et contrats portant sur des biens de faible valeur.
- Le bailleur applique un modèle dual et classe les contrats de location soit en location-financement soit en location simple.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les contrats de location sont classés soit comme des contrats de location simple soit comme des contrats de location-financement, tant pour le preneur que pour le bailleur.

Comptabilisation par le preneur

Le preneur comptabilise un droit d'utilisation à l'actif, qui correspond à son droit à utiliser l'actif sous-jacent sur la durée du contrat de location, et une dette correspondant à son obligation de payer les loyers.

Le preneur comptabilise généralement le droit d'utilisation au coût diminué des amortissements et dépréciations.

Si le preneur utilise une exemption de comptabilisation pour un contrat de location, alors il comptabilise en charge les paiements au titre du contrat soit de façon linéaire sur la durée du contrat de location, soit selon une autre méthode systématique plus représentative de la façon dont il tire avantage de l'utilisation du bien sous-jacent.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, les preneurs comptabilisent les paiements au titre des contrats de location en charges sur la durée du contrat de location, qu'il s'agisse de location simple ou de location-financement. Lorsque les loyers sont inégaux dans le temps, ils peuvent être comptabilisés en charges selon les échéances contractuelles ou linéarisés sur la durée du contrat. [PCG art. 212-5, Bulletin CNCC n°162 EC 2010-69 et avis OEC n°29]
- Dans les comptes consolidés, l'activation des contrats de location-financement constitue la méthode préférentielle mais n'est pas obligatoire. [CRC 99-02 §300]

Comptabilisation par le bailleur

Le classement comptable est déterminé à la création du contrat, et peut être revu uniquement en cas de modification du contrat. Il dépend du transfert ou non au preneur de la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif.

Pour les contrats de location-financement, le bailleur décomptabilise l'actif loué et comptabilise une créance au titre de la location-financement.

Pour les contrats de location simple, le bailleur traite le contrat comme un contrat non (entièrement) exécuté et comptabilise les loyers reçus en produits de façon linéaire sur la durée du contrat. L'actif sous-jacent est comptabilisé à l'actif du bailleur.

Des règles spécifiques pour la comptabilisation des produits s'appliquent au bailleur fabricant ou distributeur dans le cadre d'un contrat de location-financement.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, le retraitement des contrats de location-financement n'est pas autorisé. Ceux-ci sont comptabilisés comme les contrats de location simple. [PCG art. 212-5]
- Dans les comptes consolidés, le retraitement des contrats de location-financement constitue la méthode préférentielle mais n'est pas obligatoire. [CRC 99-02 §300]
- Pour les contrats de location simple, lorsque les loyers sont inégaux dans le temps, ils peuvent être comptabilisés en produits selon les échéances contractuelles ou linéarisés sur la durée du contrat. [Bulletin CNCC n°162 EC 2010-69 et avis n°29 de l'OEC]
- Il n'y a pas de dispositions spécifiques pour les bailleurs fabricants ou distributeurs.

Opérations de cession bail

Lors d'une opération de cession bail, le vendeur-preneur détermine d'abord s'il y a vente, c'est-à-dire si l'acquéreur-bailleur obtient le contrôle de l'actif selon les dispositions d'IFRS 15 (voir 4.2).

- S'il y a vente au sens d'IFRS 15, la plus-value de cession est limitée aux droits effectivement transférés à la date de transaction, et l'actif droit d'utilisation est évalué en proportion des droits conservés dans l'actif sous-jacent.
- S'il n'y a pas de vente au sens d'IFRS 15, la transaction est comptabilisée comme une opération de financement, sans plus-value de cession et en maintenant l'actif à sa valeur historique.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux et dans les comptes consolidés si le groupe n'applique pas la méthode préférentielle, lorsque la vente est suivie d'un contrat de location-financement, la plus-value est comptabilisée au passif et est reprise dans les résultats ultérieurs sur la durée du contrat de location. [CRC 99-02 §300 et avis n°29 de l'OEC].

- Dans les comptes consolidés, lorsque la vente est suivie d'un contrat de location-financement et que le groupe applique la méthode préférentielle, le résultat de cession est éliminé et l'actif est reconstitué pour sa valeur historique. [CRC 99-02 §300 et avis n°29 de l'OEC]
- Lorsque la vente est suivie d'un contrat de location simple :
 - si la vente est conclue aux conditions de marché, le profit de cession est comptabilisé immédiatement,
 - si la vente est conclue à un prix excédant la juste valeur du bien, l'excédent est différé sur la durée du contrat de location. [Avis n°29 de l'OEC]

Opérations de sous-location

Dans une transaction de sous-location, le bailleur intermédiaire comptabilise le contrat principal et le contrat de sous-location comme deux contrats séparés. Le classement du contrat de sous-location en location-financement ou en location simple est analysé sur la base du droit d'utilisation octroyé par le contrat principal.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions spécifiques.



5.2 Secteurs opérationnels

Texte applicable : IFRS 8

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- De façon générale, les dispositions relatives aux informations sectorielles sont beaucoup moins précises et détaillées.
- Très peu d'informations sectorielles sont requises dans les comptes sociaux (seule une ventilation du chiffre d'affaires est requise si les catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante). [PCG art. 833-14]
- Les informations sectorielles requises dans les comptes consolidés portent sur moins d'agrégats et les modalités de ventilation par secteur sont beaucoup moins détaillées. [CRC 99-02 §425]

Champ d'application

Une entité présente une information sectorielle si ses instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé, si elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières (ou d'une autre autorité de réglementation) aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché organisé.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, des informations sont fournies par secteur d'activité et par marché géographique si les catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante, sauf en cas d'annexe abrégée. Il est possible d'omettre ces informations au motif que cela pourrait causer un préjudice grave, à condition qu'il soit fait explicitement mention du caractère incomplet de l'information. [PCG art. 833-14]

- Toutes les entités préparant des états financiers consolidés doivent présenter des informations sectorielles. [PCG art. 833-14 et CRC 99-02 §425]

Approche de la direction

Une information sectorielle est fournie sur les composantes de l'entité que pilote la direction dans le cadre de la prise de décisions opérationnelles. Elle repose ainsi sur « l'approche de la direction ».

Ces composantes (secteurs opérationnels) sont identifiées sur la base de rapports internes régulièrement revus par le principal décideur opérationnel de l'entité afin d'allouer les ressources aux secteurs et d'évaluer leur performance.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les dispositions sont moins précises. Dans les comptes consolidés, il est simplement précisé que la segmentation adoptée pour l'analyse sectorielle devrait être issue de celle qui prévaut en matière d'organisation interne de l'entreprise. [CRC 99-02 §425]

Regroupement de secteurs opérationnels

Le regroupement de secteurs opérationnels n'est autorisé que dans le cas de secteurs ayant des caractéristiques économiques similaires et remplissant d'autres critères spécifiques.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Détermination des secteurs à présenter

Les secteurs à présenter sont identifiés sur la base de seuils quantitatifs portant sur les revenus, le résultat net et les actifs.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'existe pas de dispositions similaires dans les comptes sociaux.
- Dans les comptes consolidés, il existe un seul seuil quantitatif : l'information doit être fournie pour chaque secteur qui représente au minimum 10% des agrégats de chiffre d'affaires, résultat d'exploitation, ou immobilisations. [CRC 99-02 §425]

Présentation de l'information sectorielle

Les montants indiqués pour chaque secteur à présenter correspondent aux indicateurs communiqués au principal décideur opérationnel, qui ne sont pas forcément établis sur la base des méthodes comptables appliquées pour évaluer les montants comptabilisés dans les états financiers.

Pour cette raison, une explication des évaluations du résultat net sectoriel, des actifs sectoriels et de passifs sectoriels présentés en tant qu'indicateurs communiqués au principal décideur opérationnel pour chaque secteur à présenter doit être fournie.

Une réconciliation entre la somme des montants par secteur à présenter et les montants des états financiers est fournie avec une description de tous les éléments de rapprochement significatifs.

Les informations à fournir générales et pour l'ensemble de l'entité comprennent des informations sur les produits et services, les zones géographiques – notamment le pays où est situé le siège social et les pays étrangers dont l'entité tire des produits d'activités ordinaires significatifs – les principaux clients et les facteurs servant à identifier les secteurs à présenter de l'entité. Ces informations sont nécessaires, même si l'entité a un seul secteur à présenter.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les informations sectorielles présentées sont bien moins nombreuses.
- Dans les comptes sociaux, seul le chiffre d'affaires est ventilé par secteur d'activité et par marché géographique si les catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante. [PCG art. 833-14]

- Dans les comptes consolidés, les montants à présenter par secteurs correspondent uniquement à des ventilations de chiffre d'affaires, résultat d'exploitation, immobilisations ou actifs employés. Les comptes synthétiques des entités consolidées dont les comptes sont structurés de manière très différente de l'ensemble des entités du périmètre sont également présentés. [CRC 99-02 §425]

Informations comparatives

Les informations comparatives sont généralement retraitées dans le cas d'un changement dans les secteurs à présenter.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes.



5.3 Résultat par action

Texte applicable : IAS 33

Champ d'application

Une entité présente son résultat de base par action et son résultat dilué par action si ses actions ordinaires ou ses actions ordinaires potentielles sont négociées sur un marché organisé, ou si elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières, aux fins d'émettre des actions ordinaires sur un marché organisé.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Tous les groupes, qu'ils soient cotés ou non, doivent présenter un résultat par action de base et dilué au pied de leur compte de résultat consolidé. [CRC 99-02 §41]
- Il n'y a pas de dispositions prévoyant la présentation d'un résultat par action dans les comptes sociaux.

Résultat de base par action

Le résultat de base par action est calculé en divisant le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période.

Résultat dilué par action

Pour le calcul du résultat dilué par action, une entité doit ajuster le résultat net attribuable aux actionnaires ordinaires ainsi que le nombre moyen pondéré d'actions en circulation, des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.

Les actions ordinaires potentielles sont considérées comme dilutives uniquement si elles diminuent le bénéfice par action ou augmentent la perte par action des activités poursuivies. Lorsqu'on détermine l'effet dilutif des actions ordinaires potentielles, on considère séparément chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles.

Les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle sont incluses dans le calcul du résultat de base par action, à partir de la date à laquelle toutes les conditions sont réunies et, si elles ne sont pas réunies, dans le calcul du résultat dilué par action, basé sur le nombre d'actions qui seraient à émettre si la date de clôture de la période était la fin de la période d'éventualité.

Lorsqu'un contrat peut être réglé en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix de l'entité émettrice, il est présumé que le contrat sera réglé en actions ordinaires, et le nombre correspondant d'actions ordinaires potentielles est inclus dans le résultat dilué par action si leur effet est dilutif.

Pour les contrats pouvant être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix du porteur, la méthode de règlement la plus dilutive (entre le règlement en trésorerie et le règlement en actions) est retenue pour le calcul du résultat dilué par action.

Pour le résultat dilué par action, les actions ordinaires potentielles dilutives sont déterminées indépendamment pour chaque période présentée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion d'instruments dilutifs se définit par référence au bénéfice net par action. [Avis n° 27 §8b de l'OEC]
- Pour les options, bons de souscription et équivalents, le résultat dilué peut être calculé en utilisant soit la méthode du rachat d'actions, soit la méthode du placement théorique des fonds. [Avis n° 27 §8b de l'OEC]

Ajustement rétrospectif

Si le nombre d'actions ordinaires en circulation varie sans toutefois entraîner d'évolution des ressources, le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation utilisé dans le calcul du résultat par action, de base et dilué, doit être ajusté de façon rétrospective pour toutes les périodes présentées.

Présentation et informations à fournir

Une entité doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action des activités poursuivies ainsi que de l'ensemble des activités dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global avec la même importance pour toutes les périodes présentées, pour chaque catégorie d'actions ordinaires assortie d'un droit différent à une quote-part du bénéfice pour la période.



L'entité présente séparément le résultat par action, de base et dilué, des activités abandonnées, soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes aux états financiers.

Des informations sur le résultat de base par action et le résultat dilué par action basés sur des mesures alternatives du bénéfice peuvent être fournies dans les notes aux états financiers.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- L'indicateur de résultat dilué par action n'est pas présenté en cas de perte. *[Avis n° 27 §8b de l'OEC]*
- L'information sur les résultats par action est moins détaillée qu'en IFRS. Il n'y a notamment pas d'information relative aux activités poursuivies et aux activités abandonnées, ces notions n'existant pas en tant que telles en règles françaises. Les informations requises en présence d'instruments dilutifs sont également moins détaillées.

5.4 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

Texte applicable : IFRS 5
Autres textes de référence : IFRS 13, IFRIC 17

Actifs détenus en vue de la vente : classement

Les actifs non courants et certains groupes d'actifs et de passifs (ou groupes destinés à être cédés) sont classés comme détenus en vue de la vente si leur valeur comptable est recouverte principalement par le biais d'une vente.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions particulières pour les actifs en cours de cession, sauf dans les comptes consolidés en ce qui concerne les filiales et entreprises sous influence notable (voir ci-après).

Actifs détenus en vue de la vente : évaluation et présentation

Les actifs classés comme détenus en vue de la vente ne sont pas amortis.

Les actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente sont généralement évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente, et sont présentés dans une (ou des) rubrique(s) distincte(s) dans l'état de la situation financière.

L'état de la situation financière comparatif n'est pas retraité lorsqu'un actif non courant (ou groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue de la vente.



Actifs détenus en vue d'une distribution

Les dispositions en termes de classement, de présentation et d'évaluation qui s'appliquent aux éléments classés comme détenus en vue de la vente sont également applicables aux actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue d'une distribution aux propriétaires.

Activités abandonnées : classement

Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente.

Les activités abandonnées concernent uniquement des activités représentant une ligne d'activité ou une zone géographique principale et distincte ou des filiales acquises exclusivement en vue de la revente.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions particulières pour les actifs cédés ou en cours de cession, sauf dans les comptes consolidés (voir ci-après).

Activités abandonnées : présentation

Les activités abandonnées font l'objet d'une présentation séparée dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.

L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global comparatif est retraité afin de présenter séparément les activités abandonnées de la dernière période présentée.

Filiales

Les filiales sont consolidées même si elles sont détenues uniquement en vue d'une vente. Elles sont classées comme détenues en vue de la vente et éventuellement en activités abandonnées si elles remplissent les critères.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes consolidés, il existe une exemption de consolidation des filiales si et seulement si elles ont été acquises uniquement en vue d'être cédées. [CRC 99-02 §101]

- Les autres filiales en cours de cession à la clôture d'un exercice sont consolidées. Il est permis, sous certains critères, de présenter les éléments d'actif, de passif et de compte de résultat de ces entités sur des lignes distinctes « Actifs ou passifs nets en cours de cession » et « Quote-part du groupe dans le résultat net des entreprises en cours de cession ». [CRC 99-02 §23100]

Entreprises associées et co-entreprises

Une entreprise associée ou co-entreprise détenue en vue de la vente n'est pas mise en équivalence.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Dans les comptes consolidés, il existe une exemption de consolidation des entreprises sous influence notable si et seulement si elles ont été acquises uniquement en vue d'être cédées. [CRC 99-02 §101]



5.5 Information relative aux parties liées

Texte applicable : IAS 24

Identification des parties liées

Les « relations entre parties liées » incluent celles qui impliquent l'existence d'un contrôle (direct ou indirect), d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable.

Les principaux dirigeants et leurs proches comptent également parmi les parties liées à une entité.

Comptabilisation et évaluation

Il n'y a pas de règle particulière pour comptabiliser et évaluer les transactions entre parties liées.

Informations à fournir

Il n'est pas nécessaire de fournir des informations dans les états financiers consolidés sur les transactions intra-groupes éliminées lors de la préparation des états financiers.

Une information sur les relations avec une entité qui est une partie liée doit être fournie même s'il n'y a pas eu de transaction avec cette partie liée.

Les informations sur les transactions entre parties liées sont requises pour chaque catégorie de relation entre parties liées.

Les informations sur la rémunération des principaux dirigeants sont fournies en cumul et par catégorie de rémunération.

Dans certains cas, les entités liées à une autorité publique peuvent fournir des informations moins détaillées sur les transactions entre parties liées.

- Dans les comptes consolidés et dans les comptes sociaux pour les sociétés adoptant une présentation de base pour leur annexe, des informations sont requises uniquement lorsqu'il y a eu des transactions significatives avec les parties liées et qu'elles n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché. [CRC 99-02 §425 et PCG art. 833-16]
- Dans les comptes sociaux, les sociétés utilisant une annexe simplifiée ont une obligation d'information uniquement au titre des transactions avec les principaux actionnaires et membres du conseil d'administration ou conseil de surveillance qui ne seraient pas conclues aux conditions de marché. [Code de Commerce R123-197/1 et PCG art. 832-16]

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- De façon générale, moins d'informations sont requises.



5.6 Entités d'investissement

Texte applicable : IFRS 10
Autres textes de référence : IFRS 9, IFRS 13

Approche générale

Une entité d'investissement qualifiée doit comptabiliser ses investissements dans des entités qu'elle contrôle, des entreprises associées et des coentreprises à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Par exception, une entité d'investissement doit consolider une filiale qui fournit à l'entité elle-même ou à d'autres parties des services ou des activités liés à l'investissement.

Entités d'investissement qualifiées

Pour être qualifiée d'entité d'investissement, une entité doit présenter trois éléments essentiels et une ou plusieurs caractéristiques types.

Les éléments essentiels sont les suivants :

- l'entité obtient des fonds d'un ou plusieurs investisseurs dans l'objectif de leur fournir des services de gestion d'investissements,
- elle déclare à ses investisseurs qu'elle a pour objet d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de plus-values en capital et/ou de revenus d'investissement, et
- elle évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.

Les caractéristiques types sont les suivantes :

- l'entité détient plus d'un investissement,
- l'entité a plus d'un investisseur,
- l'entité a des investisseurs qui ne sont pas des parties qui lui sont liées, et/ou
- l'entité détient des droits de propriété sous forme de titres de capitaux propres ou d'instruments similaires.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Sociétés mères d'entités d'investissement

L'exemption de consolidation est obligatoire pour la société mère d'une entité d'investissement qui elle-même se qualifie en tant que telle.

L'exemption de consolidation ne s'étend pas aux états financiers consolidés de la société mère d'une entité d'investissement si elle n'est pas elle-même une entité d'investissement : elle doit dans ce cas consolider toutes ses filiales.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas d'exemption de consolidation similaire.



5.7 Transactions non monétaires

Textes applicables : IFRS 15, IAS 16, IAS 38, IAS 40

Définition

Une transaction non monétaire est un échange d'actifs, de passifs ou de services (non monétaires) contre d'autres actifs, passifs ou services (non monétaires) sans contrepartie monétaire ou moyennant une contrepartie monétaire négligeable.

Échanges d'actifs détenus en vue de leur utilisation

Les échanges d'actifs détenus en vue de leur utilisation sont évalués généralement sur la base de la juste valeur et entraînent la comptabilisation de profits ou pertes. Exceptionnellement, les actifs échangés détenus en vue de leur utilisation sont comptabilisés sur la base du coût historique si l'échange est dépourvu de substance commerciale ou si la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable tant pour l'actif reçu que pour l'actif abandonné.

Opération de troc

Une opération de troc est considérée comme une transaction générant des produits sauf si l'opération n'entre pas dans le cadre des activités ordinaires de l'entité ou qu'elle est réalisée avec un cocontractant du même secteur afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels.

Actifs obtenus par donation

Les actifs obtenus par donation peuvent être comptabilisés de manière similaire à des subventions publiques sauf si le transfert correspond à un apport en capital.

Transferts d'actifs provenant de clients

Si les actifs non financiers provenant de clients servent à leur donner accès à des biens ou des services fournis par l'entité, alors l'entité doit évaluer si elle en obtient le contrôle. Si tel est le cas, ils sont comptabilisés comme des contreparties non monétaires incluses dans les contrats clients.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques en la matière, sauf pour les transactions d'échange dont au moins l'un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur internet. [PCG 627-1]
- Il pourrait donc y avoir des différences de traitement en pratique en termes de comptabilisation de l'actif et du revenu afférent.



5.8 Information financière et autres informations jointes

Textes applicables : IAS 1, IFRS Practice Statement
Management Commentary

Informations générales

Afin de déterminer les informations à présenter en sus de celles exigées par les IFRS, une entité doit prendre en compte les exigences légales ou réglementaires qui lui sont applicables.

Les informations financières et non financières en plus de celles requises par les IFRS sont généralement présentées séparément des états financiers en tant qu'informations jointes, mais peuvent, le cas échéant, être présentées dans les états financiers.

En France, le règlement ANC 2016-09 relatif aux informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés, impose la communication d'informations complémentaires non expressément requises en IFRS concernant l'effectif moyen, les honoraires des commissaires aux comptes, et des informations complémentaires sur le périmètre de consolidation (voir 5.10).

Types d'informations financières et non financières

Le document « IFRS Practice Statement - Management Commentary » propose un cadre général non obligatoire pour la présentation des commentaires de la direction.

Informations sur le gouvernement d'entreprise

Bien qu'elles ne soient pas exigées par les IFRS, des informations sur le gouvernement d'entreprise peuvent être requises par les dispositions légales ou réglementaires locales.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Ce type d'information est généralement communiqué dans le rapport de gestion dont le contenu est régi par la loi.
[Code de Commerce L232-1]



5.9 Information financière intermédiaire

Textes applicables : IAS 34, IFRIC 10

Champ d'application et base de préparation

Les états financiers intermédiaires contiennent un jeu d'états financiers complets ou résumés pour une période plus courte qu'un exercice annuel.

Forme et contenu

Les états financiers intermédiaires résumés contiennent au minimum :

- un état résumé de la situation financière,
- un état résumé du résultat net et des autres éléments du résultat global,
- un tableau résumé des flux de trésorerie,
- un état résumé de variation des capitaux propres, et
- une sélection de notes explicatives.

Les données comparatives comprennent au minimum :

- un état de la situation financière à la fin de la période annuelle précédente, et
- un état résumé du résultat net et des autres éléments du résultat global, un tableau résumé des flux de trésorerie et un état résumé de variation des capitaux propres pour la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent.

Comptabilisation et évaluation

Les éléments sont généralement comptabilisés et évalués comme si la période intermédiaire était une période isolée.

Par exception, la charge d'impôt sur le résultat pour une période intermédiaire se base sur le taux d'impôt annuel moyen attendu.



Méthodes comptables

De manière générale, les méthodes comptables appliquées aux états financiers intermédiaires sont identiques à celles appliquées pour les états financiers annuels suivants.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les dispositions sont globalement similaires, avec des divergences en termes de données comparatives. Il est obligatoire de présenter :

- le compte de résultat annuel comparatif en plus du compte de résultat de la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent, et
- les tableaux des flux de trésorerie et de variation des capitaux propres annuels de l'exercice précédent au lieu des tableaux de flux de trésorerie et de variation des capitaux propres de la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent. *[Recommandation CNC 99-R-01]*

5.10 Informations relatives aux intérêts détenus dans d'autres entités

Texte applicable : IFRS 12

Approche globale

Une entité détenant des intérêts dans d'autres entités (y compris en vue d'être cédées) fournit les informations nécessaires pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature de ces intérêts et les risques qui leur sont associés, ainsi que leur incidence sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.

En France, les entreprises ne publiant pas dans l'annexe la liste exhaustive des entreprises consolidées, exclues de la consolidation et composant le poste de titres de participations doivent permettre aux tiers d'en obtenir la communication ou de la consulter par tout moyen, notamment sur le site internet du groupe, et doivent le préciser dans l'annexe. *[Règlement ANC n° 2016-09 et recommandation ANC 2016-01]*

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- De façon générale, les informations à fournir en annexe sont moins détaillées.
- Celles-ci dépendent de la méthode d'intégration de l'entité dans le périmètre de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle, mise en équivalence, non consolidation). Les critères retenus par le groupe pour définir le périmètre de consolidation doivent être indiqués dans l'annexe. Les cas d'exclusion et les cas particuliers doivent être justifiés (voir 2.5). *[CRC 99-02 §422]*



Intérêts détenus dans des filiales consolidées

Si une entité a des filiales consolidées, ses états financiers consolidés doivent fournir les informations permettant aux utilisateurs de comprendre la composition du groupe et les intérêts des détenteurs de participations ne donnant pas le contrôle (voir 2.5) dans les activités et les flux de trésorerie du groupe. Ceci comprend :

- la nature et l'étendue des restrictions importantes limitant la capacité de l'entité d'avoir accès aux actifs du groupe ou de les utiliser et de régler les passifs du groupe,
- des informations spécifiques relatives aux filiales dans lesquelles les participations ne donnant pas le contrôle sont significatives, telles que : des informations financières concernant la filiale et des données concernant la proportion des titres de participation des détenteurs de participations ne donnant pas le contrôle et du cumul des participations ne donnant pas le contrôle,
- les incidences d'un changement d'actionnariat ou d'une perte de contrôle,
- la nature et l'évolution des risques associés aux intérêts détenus dans des entités structurées consolidées.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les entités consolidées présentant un caractère significatif doivent être identifiées (nom et lieu du siège social), la fraction de leur capital détenue mentionnée et leur méthode de consolidation indiquée. [CRC 99-02 §422]
- L'annexe peut comporter, sans obligation, une analyse des variations significatives des intérêts minoritaires venant compléter le tableau de variation des capitaux propres consolidés. [CRC 99-02 §424]

Intérêts détenus dans des partenariats et entreprises associées

Si une entité détient des intérêts dans des partenariats ou des entreprises associées, elle doit fournir des informations dans ses états financiers consolidés permettant aux utilisateurs d'appréhender la nature de ces intérêts et les risques qui leur sont associés.

Ceci comprend :

- les restrictions importantes limitant la capacité des coentreprises ou entreprises associées de transférer des fonds sous forme de dividendes en trésorerie ou de rembourser des prêts ou avances consentis par l'entité,
- la nature, l'étendue et l'incidence financière de ses intérêts dans des partenariats et entreprises associées,
- tout engagement ou responsabilité éventuelle à l'égard d'une coentreprise ou d'une entreprise associée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- L'intégration proportionnelle est la méthode appliquée pour les entreprises sous contrôle conjoint (voir 3.6). [CRC 99-02 §110]
- L'annexe aux comptes consolidés doit comporter l'information relative aux valeurs brutes, dépréciations et variations de l'exercice des titres mis en équivalence ainsi que leurs contributions aux capitaux propres et aux résultats consolidés. [CRC 99-02 §295 et 424]

Intérêts détenus dans des entités structurées consolidées

Si une entité détient des intérêts dans des entités structurées consolidées, elle doit indiquer les stipulations de tout accord contractuel qui pourrait l'obliger à soutenir financièrement l'entité structurée consolidée.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion d'entité structurée n'existe pas mais il existe un concept d'entité ad hoc (voir 2.5).
- Il n'existe pas d'informations spécifiques à fournir pour les entités ad hoc consolidées.



5.11 Activités extractives

Textes applicables : IFRS 6, IFRIC 20

Champ d'application

Les entités identifient et comptabilisent de manière distincte les dépenses préalables à la prospection, les dépenses de prospection et d'évaluation et les dépenses de développement.

Il n'y a pas de dispositions spécifiques au secteur d'activité concernant la comptabilisation ou l'évaluation des dépenses préalables à la prospection ou des dépenses de développement. Les dépenses préalables à la prospection sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.

Dépenses de prospection et d'évaluation

Chaque type de dépense de prospection et d'évaluation peut être comptabilisé en charges lorsque la dépense est engagée ou portée à l'actif, conformément aux méthodes comptables choisies par l'entité.

Les dépenses de prospection et d'évaluation portées à l'actif sont classées en immobilisations corporelles ou incorporelles, en fonction de leur nature.

Frais de découverte

Les frais de découverte engagés au cours de la phase d'exploitation d'une mine et améliorant l'accès au minerai à extraire sont portés à l'actif si certains critères sont réunis.

Dépréciation

La norme fournit certaines latitudes par rapport aux règles habituelles appliquées (voir 3.10) afin de déterminer si les actifs de prospection et d'évaluation font l'objet d'indices de perte de valeur.

Le test de recouvrabilité des actifs de prospection et d'évaluation peut combiner plusieurs UGT, tant que la taille de cet ensemble ne dépasse pas celle d'un secteur opérationnel (voir 5.2).

Intérêts détenus dans des entités structurées non-consolidées

Si une entité détient des intérêts dans des entités structurées non consolidées, elle doit fournir des informations dans ses états financiers consolidés permettant aux utilisateurs d'appréhender la nature de ces intérêts et les risques qui leur sont associés. Les informations à fournir comprennent :

- des informations générales concernant ces intérêts dans des entités non-consolidées : la nature, l'objet, la taille et les activités de l'entité structurée non-consolidée,
- des informations concernant la nature du risque : la valeur comptable des actifs et passifs comptabilisés dans les états financiers consolidés, l'exposition maximale au risque de perte et les engagements pris en termes de soutien financier.

Si l'entité ne détient pas d'intérêts dans une entité structurée non-consolidée, mais sponsorise une telle entité, elle doit présenter les informations suivantes :

- la méthode utilisée pour déterminer si l'entité est sponsorisée,
- les revenus tirés de l'entité structurée pour la période concernée,
- la valeur comptable de tous les actifs transférés à l'entité structurée au cours de la période.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- La notion d'entité structurée n'existe pas mais il existe un concept d'entité ad hoc (voir 2.5).
- Pour les entités ad hoc non consolidées, les informations à fournir en annexe comprennent l'activité, les actifs, passifs et résultats des entités ad hoc issues d'opérations de cessions de créances (fonds communs de créances ou autres organismes étrangers). [CRC 99-02 §425]

Entités d'investissement

Une entité d'investissement (voir 5.6) publie des données quantitatives sur son exposition aux risques liés à ses filiales non consolidées.

Lorsque l'entité ne présente pas une ou plusieurs des caractéristiques typiques d'une entité d'investissement, elle doit fournir les hypothèses et jugements l'ayant amenée à conclure qu'elle se qualifie néanmoins en tant que telle.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions similaires en règles françaises.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'existe pas de dispositions détaillées spécifiques pour les activités extractives. Il est simplement précisé que les frais d'exploration minière assimilés à des frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan sous ce poste. Le point de départ des amortissements est différé jusqu'au terme des recherches. *[Code de Commerce R123-188]*
- Par ailleurs, le règlement ANC 2014-05 relatif à la comptabilisation des terrains de carrières et redevances de fortage précise que les frais de découverte des carrières sont un élément du coût de production des matériaux extraits. *[Note de présentation du règlement ANC 2014-05 § 5]*

5.12 Accords de concession de service

Textes applicables : IFRIC 12, SIC-29

Champ d'application

Les IFRS comprennent des dispositions particulières sur la comptabilisation d'accords de concession de services de type « public-privé » par les entités du secteur privé (les concessionnaires).

L'interprétation s'applique uniquement aux accords de concession de service dans le cadre desquels le secteur public (le concédant) contrôle ou réglemente les services que le concessionnaire doit fournir et leur tarif, ainsi que tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Des principes de comptabilisation spécifiques existent pour les concessions de service public (CSP), qui diffèrent des IFRS. *[PCG art. 621-6 à 621-10]*

Les droits du concessionnaire sur l'infrastructure

Une infrastructure de service public entrant dans le champ d'application de l'interprétation n'est pas comptabilisée en tant qu'immobilisation corporelle du concessionnaire qu'il s'agisse d'une infrastructure existante du concédant ou d'une infrastructure construite ou acquise par le concessionnaire auprès d'un tiers aux fins de l'accord de services.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les immobilisations mises en concession par le concédant et par le concessionnaire sont comptabilisées à l'actif, dans un compte spécifique. *[PCG art. 621-8 et 942-22]*



- Les biens apportés à titre gratuit par le concédant donnent lieu à comptabilisation d'une contrepartie en autres fonds propres. [PCG art. 621-8 et 942-22]

Éléments fournis par le concédant

Si le concédant fournit d'autres biens au concessionnaire, en contrepartie de services à rendre par le concessionnaire, que ce dernier peut conserver ou vendre selon son choix, alors le concessionnaire comptabilise ces éléments à son actif, avec un passif correspondant aux obligations de fournir des services dans le futur.

Comptabilisation des revenus provenant de services de construction ou d'amélioration et des produits d'exploitation

Le concessionnaire comptabilise les revenus et charges des services fournis en application des dispositions relatives à la norme sur les revenus (voir 4.2).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Aucun produit de vente de services de construction n'est comptabilisé.

Comptabilisation de la contrepartie à recevoir pour les services de construction ou d'amélioration

Le concessionnaire comptabilise la contrepartie à recevoir du concédant pour des services de construction ou d'amélioration – notamment d'amélioration d'infrastructures existantes – en actif financier et/ou immobilisation incorporelle.

Le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie (ou tout autre actif financier) quelle que soit l'utilisation de l'infrastructure par ses usagers.

Le concessionnaire comptabilise un actif incorporel dans la mesure où il dispose d'un droit de facturer l'utilisation de l'infrastructure aux usagers.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'y a pas de contrepartie à recevoir du concédant au titre des services de construction lors de la construction de l'infrastructure.

- Les immobilisations corporelles (et incorporelles) mises en concession par le concessionnaire sont comptabilisées dans un compte spécifique (Immobilisations mises en concession). Il ne s'agit ni d'immobilisation incorporelle, ni d'immobilisation financière. [PCG art. 942-22]

Comptabilisation ultérieure des actifs financiers et incorporels

Tout actif financier est comptabilisé selon les normes sur les instruments financiers applicables (voir section 7). Toute immobilisation incorporelle est comptabilisée selon la norme sur les immobilisations incorporelles (voir 3.3). Il n'existe aucune exemption à ces dispositions pour les concessionnaires.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Obligations de maintenance et services d'amélioration

Le concessionnaire comptabilise et évalue ses obligations contractuelles de maintenance et remise en état des infrastructures selon la norme relative aux provisions (voir 3.12), sauf pour les travaux d'amélioration qui sont comptabilisés selon les dispositions relatives à la norme sur les revenus (voir 4.2).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La constitution de provisions pour renouvellement est possible. [PCG art. 621-9]

Coûts d'emprunt

Le concessionnaire porte généralement à l'actif les coûts d'emprunt attribuables à l'accord et engagés au cours de la période pendant laquelle il rend ses services de construction ou d'amélioration dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel à recevoir un actif incorporel. Dans le cas contraire, le concessionnaire comptabilise en charges les coûts d'emprunt lorsqu'ils sont engagés.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Comme pour les autres immobilisations, les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif concerné (voir 4.6). [Code de Commerce R123-178/2 et PCG art. 213-9/1]

5.13 Transactions sous contrôle commun et création d'une « newco »

Textes applicables : le sujet n'est pas traité explicitement, mais IFRS 3, IFRS 10 et IFRIC 17 sont applicables

Transactions sous contrôle commun

À notre avis, l'acquéreur a le choix de comptabiliser un regroupement d'entreprises sous contrôle commun soit à la valeur comptable soit selon la méthode de l'acquisition dans ses états financiers consolidés.

À notre avis, le cédant dans le cadre d'une transaction sous contrôle commun correspondant à une scission a le choix entre une comptabilisation à la valeur comptable et une comptabilisation à la juste valeur dans ses états financiers consolidés. Dans le cadre d'autres cessions, à notre avis, il convient de faire preuve de jugement afin de déterminer le montant approprié de la contrepartie transférée pour le calcul des profits et pertes résultant de la cession.

À notre avis, une entité a généralement le choix de comptabiliser une transaction sous contrôle commun à la valeur comptable, à la juste valeur ou sur la base du montant échangé dans ses états financiers sociaux (lorsque c'est applicable) lorsque les participations dans les filiales sont comptabilisées au coût.

Les transactions sous contrôle commun sont comptabilisées selon la même méthode comptable dans la mesure où la substance des transactions est similaire.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes consolidés, il est possible de comptabiliser les actifs et passifs d'une entreprise acquise à la valeur nette comptable et non à la juste valeur s'il y a contrôle commun non transitoire entre l'entreprise consolidante et la cible et que l'acquisition est rémunérée par émission de titres. [CRC n°99-02 §215]



- Il n'existe pas de dispositions spécifiques aux opérations sous contrôle commun dans les comptes sociaux, sauf certaines opérations de fusions ou d'apports d'actifs sous contrôle commun qui sont, sauf exception, comptabilisées en valeur comptable.
- Dans les autres cas, les opérations sous contrôle commun sont traitées selon les principes généraux.

Création d'une « newco »

La création d'une nouvelle entité (« newco ») vise généralement soit à mettre en place un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, soit à procéder à une restructuration entre entités sous contrôle commun.

Lorsqu'il s'agit d'un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, il convient en général d'appliquer la méthode de l'acquisition.

Lorsqu'il s'agit d'une restructuration entre entités sous contrôle commun, à notre avis, il est tout d'abord nécessaire de déterminer s'il y a eu regroupement d'entreprises. Si tel est le cas, le même choix de méthodes comptables que pour les transactions sous contrôle commun dans les états financiers consolidés est possible.

Si une « newco » est utilisée dans le cadre d'un appel public à l'épargne conditionnel, à notre avis la transaction peut être analysée soit comme une création de « newco » en vue d'un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, soit comme une création de « newco » en vue d'une restructuration entre entités sous contrôle commun.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques aux créations de « newco », ni dans les comptes sociaux, ni dans les comptes consolidés, à une exception près (voir ci-dessous). Ces opérations doivent donc être traitées selon les règles générales.
- Par exception, dans les comptes consolidés, sous des conditions strictes, lorsqu'une société consolidante apporte ses titres à une entité nouvelle qui devient la nouvelle consolidante du même groupe (sans changement des actionnaires ultimes), les valeurs consolidées antérieures doivent être maintenues.
[Bulletin CNCC n°145, EC 2006-64]



Première application des IFRS



6.1 Première application des IFRS

Texte applicable : IFRS 1

Dispositions générales

Les IFRS prévoient des dispositions transitoires spécifiques et des exemptions possibles lors de leur première application.

Une entité prépare un état de la situation financière d'ouverture à la date de transition aux IFRS, comme point de départ de sa comptabilité selon les IFRS.

La date de transition est le début de la première période comparative présentée selon les IFRS.

L'entité doit présenter, conjointement à l'état de la situation financière d'ouverture, au moins un an de comparatif.

Les dispositions transitoires et exemptions lors de la première application des IFRS sont applicables aux états financiers annuels et intermédiaires.

Choix des méthodes comptables

Le choix des méthodes comptables se base sur les IFRS applicables à la fin de la première période d'application des IFRS.

De manière générale, ces méthodes comptables sont appliquées de façon rétrospective lors de la préparation de la situation financière d'ouverture et pour toutes les périodes présentées dans les premiers états financiers.

Exceptions obligatoires

La norme interdit l'application rétrospective de changements de méthode comptable dans certains cas – généralement quand cela nécessiterait des connaissances a posteriori.

Exemptions optionnelles

Il est possible d'utiliser un certain nombre d'exemptions aux dispositions générales requérant l'application rétrospective des méthodes comptables selon les IFRS.

Informations à fournir

Les informations détaillées à fournir lors de la première application des IFRS comprennent le rapprochement des capitaux propres et du résultat net présentés selon le référentiel comptable antérieur avec ceux présentés selon les IFRS.



Instruments financiers



7.1 Champ d'application et définitions

Textes applicables : IFRS 7, IFRS 9, IAS 32
Autres textes de référence : IFRS 15, IFRS 16

Champ d'application

Les normes concernant les instruments financiers s'appliquent généralement à tous les instruments financiers. Elles s'appliquent également à un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net en trésorerie (ou qui est facilement convertible en trésorerie), sauf si le contrat est conclu et maintenu en vue de la livraison de l'élément non financier selon les besoins de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation (exemption dite d'usage propre).

Toutefois, une entité peut choisir, de façon irrévocable au moment de la comptabilisation initiale, d'évaluer un contrat sujet à l'exemption dite d'usage propre à la juste valeur par le biais du compte de résultat, si certains critères sont remplis.

Les instruments financiers ne relevant pas du champ d'application de ces normes sont notamment certains engagements de prêt et contrats de garantie financière ainsi que des instruments financiers relevant du champ d'application d'autres normes IFRS spécifiques, tels que les participations détenues dans des filiales, des coentreprises ou des entreprises associées, les contrats d'assurance et les avantages du personnel. Cependant, certaines participations détenues dans les filiales, entreprises associées et coentreprises rentrent dans le champ d'application des normes sur les instruments financiers.

Définition

Un instrument financier est tout contrat qui donne lieu à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Les instruments financiers comprennent un large éventail d'actifs et de passifs financiers : des instruments financiers non dérivés (tels que la trésorerie, les créances, les dettes, les participations dans d'autres entités) et les instruments financiers dérivés (tels que les options, les forwards, les futures, et les swaps de taux d'intérêt et de devises).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La notion d'« instrument financier » est différente en règles françaises : elle désigne uniquement les dérivés, appelés « instrument financier à terme ».



7.2 Dérivés et dérivés incorporés

Texte applicable : IFRS 9

Dérivés

Un dérivé est un instrument financier ou autre contrat entrant dans le champ d'application de la norme sur les instruments financiers, dont la valeur varie en fonction de la variation d'un sous-jacent (autre qu'une variation non financière spécifique à l'une des parties au contrat), qui ne requiert qu'un investissement net initial inférieur à celui qui serait nécessaire pour d'autres types d'instruments réagissant de façon similaire aux variations du sous-jacent, et dont le règlement a lieu à une date future.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de définition conceptuelle des instruments dérivés ou « instruments financiers à terme », mais une définition juridique sous forme de liste. Les principes comptables généraux applicables à ces instruments financiers à terme sont énoncés par le PCG et par la note de présentation du règlement ANC 2015-05. [Code monétaire et financier art. D211-1-III, PCG art. 628-1 à 628-10]

Dérivés incorporés

Un dérivé incorporé est une composante d'un contrat hybride qui a pour effet de faire varier les flux de trésorerie de l'instrument hybride d'une manière similaire à un dérivé autonome.

Un instrument hybride comprend également un contrat hôte non dérivé correspondant à un contrat financier ou non financier.

Un dérivé incorporé avec un contrat hôte qui est un actif financier entrant dans le champ d'application de la norme IFRS 9 n'est pas séparé de ce contrat ; l'instrument financier hybride est évalué dans son ensemble selon la classification d'IFRS 9.

Un dérivé incorporé avec un contrat hôte qui n'est pas un actif financier entrant dans le champ d'application de la norme IFRS 9 doit être analysé pour déterminer s'il doit être séparé du contrat hôte ou non.

Un dérivé incorporé n'est pas comptabilisé séparément du contrat hôte s'il lui est étroitement lié, si un instrument autonome ayant les mêmes caractéristiques que le dérivé incorporé ne répond pas à la définition d'un dérivé, ou si l'intégralité du contrat est évaluée à la juste valeur par le biais du compte de résultat. Dans les autres cas, un dérivé incorporé est comptabilisé séparément du contrat hôte en tant que dérivé.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions particulières relatives aux dérivés incorporés, qui ne sont pas comptabilisés séparément de leur contrat hôte.



7.3 Capitaux propres et passifs financiers

Texte applicable : IFRS 9

Autres textes de référence : IAS 1, IAS 12, IAS 32, IFRIC 2, IFRIC 17, IFRIC 19

Classement

Un instrument (ou ses différentes composantes) est classé lors de sa comptabilisation initiale, en tant que passif financier, actif financier ou instrument de capitaux propres selon la substance de l'accord contractuel et selon les définitions d'un passif financier, d'un actif financier et d'un instrument de capitaux propres.

Lorsqu'un instrument financier présente à la fois une composante capitaux propres et une composante passif, celles-ci sont comptabilisées séparément.

Les obligations d'achat d'actions propres (incluant les participations ne donnant pas le contrôle c'est-à-dire les put sur minoritaires) sont des passifs financiers (voir également 2.5).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, la notion de capitaux propres est juridique. [Code de Commerce R123-190 et R123-191 et PCG art. 934-1]
- Il existe une rubrique intermédiaire « autres fonds propres » entre dettes et capitaux propres, dans laquelle sont classés certains instruments financiers (obligations remboursables en actions, prêts participatifs...). [Code de Commerce R123-190/2 et PCG art. 934-1]
- Les instruments financiers composés sont intégralement comptabilisés soit en dettes soit en « autres fonds propres », et ne sont pas séparés en deux composants. [Avis n°28 de l'OEC]

- Une obligation d'achat d'intérêts minoritaires ne conduit généralement pas à comptabiliser une dette pour la valeur actuelle du prix d'exercice. En fonction des circonstances et de la stratégie suivie, elle peut conduire à comptabiliser un dérivé en position ouverte isolée ou être traitée comme une opération ayant une composante d'optimisation sans prise de risque. Dans tous les cas, des informations doivent être fournies en annexe. [PCG art. 628-16 et 18]

Comptabilisation et évaluation

Les profits ou pertes sur des transactions en instruments de capitaux propres de l'entité sont directement comptabilisés en capitaux propres.

Les coûts accessoires directement attribuables à l'émission, au rachat d'instruments de capitaux propres ou au versement de dividendes sont comptabilisés directement en capitaux propres.

Les dividendes versés sur des instruments de capitaux propres sont directement imputés sur les capitaux propres.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Dans les comptes sociaux, les frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission ou d'apport peuvent être :

- imputés sur les primes d'émission et de fusion, avec l'excédent comptabilisé en charges en cas d'insuffisance,
- comptabilisés en charges de la période, ou
- comptabilisés à l'actif.

Aucune des trois méthodes ne constitue une méthode de référence. [Règlement ANC n°2018-01 et PCG art. 212-9]

Reclassement des instruments entre passifs et capitaux propres

Le classement d'un instrument s'effectue lors de la comptabilisation initiale et n'est généralement pas revu à la suite de changements de circonstances ultérieurs. Néanmoins, un reclassement entre capitaux propres et passifs, ou inversement, peut être nécessaire dans certains cas.



Présentation

Les actions propres détenues sont présentées en déduction des capitaux propres. Les participations ne donnant pas le contrôle sont classées en capitaux propres dans l'état de la situation financière, séparément des capitaux propres de la société mère (voir également 2.5).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Dans les comptes sociaux, les actions propres détenues sont comptabilisées soit en titres immobilisés soit en valeurs mobilières de placement selon l'objectif du rachat d'action. *[Avis CU CNC 98-D]*
- Dans les comptes consolidés, le traitement des actions propres dépend de leur classement dans les comptes sociaux. Les actions propres classées en titres immobilisés dans les comptes sociaux sont portées en moins des capitaux propres dans les comptes consolidés et celles qui sont classées en valeurs mobilières de placement dans les comptes sociaux sont maintenues à ce poste dans les comptes consolidés. *[CRC 99-02 §271]*

7.4 Classement des actifs financiers

Texte applicable : IFRS 9

Classement

Les actifs financiers sont classés selon trois catégories d'évaluation :

- au coût amorti,
- à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (FVOCI),
- à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL).

Le classement de l'actif permet de déterminer si une réévaluation à la juste valeur doit être comptabilisée et de quelle façon elle doit être comptabilisée.

Les actifs financiers classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL) comprennent deux sous-catégories :

- les actifs obligatoirement évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat (ce qui inclut des dérivés),
- les actifs désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultat lors de leur comptabilisation initiale.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de classement formel par catégories. En pratique, on distingue :

- créances,
- prêts,
- immobilisations financières,
- contrats financiers (instruments financiers à terme).



Reclassement d'actifs financiers

Les reclassements d'actifs financiers ne sont possibles qu'en cas de changement significatif de modèle économique. Ceux-ci doivent rester exceptionnels.

Aucun autre reclassement n'est autorisé.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions particulières en matière de reclassement.

7.5 Classement des passifs financiers

Texte applicable : IFRS 9

Classement

Les passifs financiers sont généralement classés selon deux catégories d'évaluation :

- au coût amorti,
- à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL).

Le classement du passif permet de déterminer si une réévaluation à la juste valeur doit être comptabilisée et de quelle façon elle doit être comptabilisée.

Les passifs financiers classés comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL) comprennent deux sous-catégories :

- les passifs détenus à des fins de transaction (ce qui inclut les dérivés),
- les passifs désignés comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat lors de la comptabilisation initiale.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de classement formel par catégories.
En pratique, on distingue :

- dettes d'exploitation,
- emprunts,
- contrats financiers (instruments financiers à terme).

Reclassement de passifs financiers

Aucun reclassement n'est autorisé.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions particulières en matière de reclassement.

7.6 Comptabilisation et décomptabilisation

Texte applicable : IFRS 9
Autre texte de référence : IFRIC 19

Comptabilisation initiale

Les actifs financiers et les passifs financiers incluant les instruments dérivés sont comptabilisés dans l'état de la situation financière lorsque l'entité devient partie au contrat. Cependant, l'achat et la vente d'actifs financiers normalisés sont comptabilisés soit à la date de la transaction, soit à la date du règlement.

Décomptabilisation d'actifs financiers

Un actif financier n'est décomptabilisé que lorsque les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier expirent ou lorsque l'actif financier est transféré et le transfert remplit certaines conditions spécifiques.

Une entité décomptabilise un actif financier transféré lorsqu'elle transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à sa propriété.

Une entité ne décomptabilise pas un actif financier transféré lorsqu'elle conserve pratiquement tous les risques et avantages inhérents à sa propriété.

Une entité continue de comptabiliser un actif financier transféré à hauteur de son implication continue dans l'actif financier si elle a conservé le contrôle de celui-ci et qu'elle n'a ni conservé ni transféré la majorité des risques et avantages inhérents à sa propriété.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Les créances sont décomptabilisées lorsqu'il y a transfert juridique de propriété. Il n'y a pas dans ce cas d'analyse du transfert des risques et avantages. [Code monétaire et financier art. L313-23 à L313-29, Bulletin CNCC n°175 de septembre 2014]



Décomptabilisation de passifs financiers

Un passif financier est décomptabilisé lorsqu'il est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation est acquittée, annulée ou arrivée à expiration, ou quand ses caractéristiques sont substantiellement modifiées.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de dispositions particulières sur les conséquences comptables d'une modification substantielle des conditions d'un passif financier. La CNCC a néanmoins admis la possibilité de retenir une analyse proche de celle des IFRS, selon que les conditions entre l'ancienne et la nouvelle dette renégociée sont ou non substantiellement différentes. [Bull. CNCC n° 134 de 2004]

7.7 Évaluation

Texte applicable : IFRS 9
Autres textes de référence : IFRS 13, IFRS 15, IAS 21

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Lors de leur comptabilisation initiale, les actifs et passifs financiers sont généralement évalués à la juste valeur ajustée des coûts de transaction directement attribuables si les instruments ne sont pas classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les actifs financiers sont généralement comptabilisés à leur coût d'acquisition (valeur de remboursement ou prix de rachat pour les créances), et les passifs au coût amorti, sur la base de l'échéancier contractuel de remboursement. [Code de Commerce L123-18, PCG art. 213-1 et Code civil art. 1895]
- Les frais d'émission des emprunts sont soit inscrits à l'actif et répartis sur la durée de l'emprunt, soit comptabilisés en charges en totalité dans l'exercice où ils sont encourus. Dans les comptes consolidés, l'étalement est la méthode préférentielle. [PCG art. 212-11, CRC 99-02 §300].
- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition de titres sont soit intégrés au coût d'acquisition, ce qui constitue la méthode de référence, soit comptabilisés en charges. Dans les comptes consolidés, ils sont obligatoirement intégrés au coût d'acquisition des titres. [PCG art. 221-1, CRC 99-02 § 300]
- Pour les instruments financiers à terme, les montants nominaux ne sont pas comptabilisés au bilan. En revanche, les primes d'options, soultes, appels de marge et dépôts de garanties sont comptabilisés au bilan. [PCG art. 628-1 à art 628.3]



Évaluation ultérieure

Après leur comptabilisation initiale, les actifs financiers sont évalués soit à la juste valeur, soit au coût amorti.

Si un actif financier est évalué à la juste valeur, alors les variations de juste valeur sont comptabilisées de la manière suivante :

- Instrument de dette à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (FVOCI) : les variations de juste valeur sont comptabilisées dans les autres éléments du résultat global, à l'exception des gains et pertes de change et des dépréciations, qui sont eux comptabilisés au compte de résultat. Lorsque l'instrument est décomptabilisé, les gains et pertes accumulés en autres éléments du résultat global sont reclassés au compte de résultat.
- Instrument de capitaux propres à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (FVOCI) : toutes les variations de juste valeur sont comptabilisées dans les autres éléments du résultat global. Les montants ne sont pas reclassés au compte de résultat. Seuls les dividendes sont comptabilisés dans le compte de résultat (sauf s'ils correspondent à un recouvrement du coût des titres).
- Actifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL) : toutes les variations de juste valeur sont comptabilisées au compte de résultat.

Les passifs financiers, autres que ceux classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat, sont généralement évalués au coût amorti.

Si un passif financier est obligatoirement évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL), alors toutes les variations de juste valeur sont comptabilisées au compte de résultat.

Si un passif financier est désigné comme évalué en juste valeur par le biais du compte de résultat (FVTPL), les variations de juste valeur doivent être présentées distinctement en fonction de leur nature. La part de variation de juste valeur liée à la variation du risque de crédit du passif financier est comptabilisée directement en autres éléments du résultat global. Le solde de la variation est comptabilisé au compte de résultat. Le montant comptabilisé en autres éléments du résultat global n'est jamais reclassé au compte de résultat.

Suite à leur comptabilisation initiale, tous les dérivés (y compris les dérivés incorporés comptabilisés séparément) sont évalués à la juste valeur. Les variations de juste valeur sont comptabilisées au compte de résultat (sauf en cas de comptabilité de couverture de flux de trésorerie).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les actifs financiers autres que des instruments financiers à terme ne sont pas évalués à la juste valeur suite à leur comptabilisation initiale. Seules des dépréciations sont le cas échéant comptabilisées (voir 7.8). [PCG art. 221-3, 221-5 et 221-6]

- L'évaluation ultérieure des passifs financiers, autres que des instruments financiers à terme, se fait au coût amorti sur la base de l'échéancier contractuel (voir ci-dessus concernant les frais d'émission d'emprunt). [Avis n°24 de l'OEC]
- Pour les instruments financiers à terme qui ne font pas l'objet de comptabilité de couverture (c'est-à-dire en position ouverte isolée), les variations de juste valeur sont comptabilisées au bilan jusqu'au dénouement et seules les moins-values latentes sont comptabilisées au compte de résultat par le biais d'une provision. [PCG art. 628-3 à 628-5 et 628-18]

Comptabilisation des intérêts et des produits de dividendes

Le produit d'intérêt et la charge d'intérêt sont calculés au moyen de la méthode du taux effectif. Le taux d'intérêt effectif est calculé lors de la comptabilisation initiale selon les estimations de flux de trésorerie, basées sur tous les termes contractuels de l'instrument financier mais sans tenir compte des pertes de crédit attendues. En ce qui concerne les instruments à taux variable, le taux d'intérêt effectif est actualisé afin de refléter l'évolution des taux d'intérêt du marché.

Les produits de dividendes sur des instruments de capitaux propres évalués en juste valeur par les autres éléments du résultat global (FVOCI) sont comptabilisés au compte de résultat, sauf s'il est clair qu'ils représentent le remboursement de l'investissement.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les intérêts liés aux passifs financiers sont comptabilisés sur la durée de vie de l'instrument, en général conformément au plan d'amortissement contractuel. [Avis n°24 de l'OEC]
- Les produits de dividendes sur les titres de sociétés non consolidées sont comptabilisés au compte de résultat. [PCG art. 947-76]



7.8 Dépréciation

Texte applicable : IFRS 9
Autres textes de référence : IFRS 3, IFRS 15

Champ d'application

Le modèle de dépréciation couvre les instruments de dette évalués au coût amorti et à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global, certains engagements de prêt et contrats de garantie financière, les créances locatives et les actifs de contrat.

Les investissements dans des instruments de capitaux propres ne sont pas couverts par les dispositions d'IFRS 9 en termes de dépréciation dans la mesure où ils sont évalués à leur juste valeur par le biais du compte de résultat ou par le biais des autres éléments du résultat global, sans reclassement possible en résultat.

Modèle des pertes de crédit attendues

Une dépréciation est reconnue sur la base d'un modèle de « pertes attendues », ce qui signifie qu'il n'est pas nécessaire qu'un indice de perte de valeur survienne pour procéder à une dépréciation.

L'approche générale repose sur deux bases d'évaluation :

- les pertes attendues sur les 12 prochains mois, ou
- les pertes attendues sur la durée de vie totale de l'actif financier,

selon que le risque de crédit de l'actif financier a augmenté significativement ou non depuis sa comptabilisation initiale.

Le modèle inclut des dispositions spécifiques pour certains types d'actifs financiers et également certains expédients pratiques. En particulier, les créances commerciales sans composante de financement significative sont dépréciées à hauteur des pertes attendues sur leur durée de vie totale, et cette approche est optionnelle en cas de composante de financement significative ainsi que pour les créances locatives.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Pour les créances et prêts, une dépréciation n'est comptabilisée que si une perte probable apparaît (modèle de « pertes avérées »). Il n'existe pas d'indicateurs objectifs de dépréciation formellement définis. [PCG 214-25]
- Les titres sont dépréciés si leur valeur comptable est inférieure à leur valeur actuelle, celle-ci étant définie de façon différente selon la nature des titres. [PCG art. 221-3, 221-5 et 221-6]

Évaluation

La méthode d'évaluation des pertes de crédit attendues doit refléter :

- un montant objectif et fondé sur des pondérations probabilistes,
- la valeur temps de l'argent,
- une information justifiable et raisonnable sur les événements passés, les circonstances actuelles et les prévisions de la conjoncture économique à venir.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Pour évaluer la dépréciation des créances, le recours à l'actualisation des flux de trésorerie futurs n'est pas obligatoire. [PCG art.214-6]



7.9 Comptabilité de couverture

Texte applicable : IFRS 9
Autre texte de référence : IFRIC 16

Introduction

La comptabilité de couverture permet à une entité d'évaluer ses actifs, passifs et engagements fermes de manière sélective sur une base différente de celle prévue par les normes IFRS ou de différer la comptabilisation en résultat net des profits et pertes résultant de dérivés.

La comptabilité de couverture est volontaire. Cependant, elle est uniquement autorisée si l'entité répond à de strictes exigences en matière de documentation et d'efficacité.

La comptabilité de couverture doit être cohérente avec l'objectif de gestion des risques de l'entité. Comme alternative à celle-ci, une entité peut choisir une option de juste valeur pour certaines expositions à des risques de crédit.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

La comptabilité de couverture est obligatoire dès lors qu'une relation de couverture existe en gestion. [PCG art. 628-11]

Modèles de comptabilité de couverture

Il existe trois modèles de comptabilité de couverture :

- la couverture de juste valeur pour l'exposition aux variations de juste valeur,
- la couverture de flux de trésorerie pour l'exposition aux variations de flux de trésorerie, et
- la couverture d'investissement net pour l'exposition au risque de change sur les investissements nets dans des activités à l'étranger.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les mêmes principes s'appliquent à toutes les couvertures.
- Le modèle de comptabilité de couverture concrétise la prééminence du mode de comptabilisation de l'élément couvert sur celui de l'instrument de couverture en généralisant le principe de reconnaissance symétrique dans le compte de résultat des effets de l'élément de couverture avec la réalisation de l'élément couvert. [Note de présentation du règlement ANC 2015-05]

Éléments couverts qualifiés

Les éléments couverts éligibles à la comptabilité de couverture peuvent être :

- des actifs ou des passifs comptabilisés,
- des engagements fermes non comptabilisés,
- des transactions prévues hautement probables,
- des investissements nets dans des activités à l'étranger, ou
- des expositions agrégées (combinaison d'une exposition non dérivée et d'une exposition dérivée).

Les instruments dérivés ne peuvent pas être des éléments couverts sauf lorsqu'ils sont combinés à un élément non dérivé (expositions agrégées).

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Un dérivé peut être un élément couvert éligible à la comptabilité de couverture. [PCG 628-8]

Instruments de couverture qualifiés

Les contrats suivants avec un tiers peuvent être qualifiés d'instruments de couverture :

- les instruments dérivés, à l'exception des options vendues (sauf si elles viennent en compensation d'une option achetée y compris celle incorporée dans un autre instrument financier), et
- certains instruments financiers non dérivés évalués en juste valeur par résultat ou dans le cadre de couverture de change uniquement pour ceux non évalués en juste valeur par résultat.



PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Des options vendues peuvent être qualifiées d'instruments de couverture si elles ne font pas prendre de risque supplémentaire. [PCG art. 628-7]

Risques couverts qualifiés

Le risque couvert doit potentiellement affecter le compte de résultat ou les autres éléments du résultat global si l'élément couvert est un instrument de capitaux propres à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (FVOCI).

Test d'efficacité

Les tests d'efficacité sont réalisés sur une base prospective.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

Il n'existe pas de disposition imposant la mise en œuvre systématique de tests d'efficacité. Toutefois, il doit exister une justification formalisée de la couverture à chaque clôture. [Note de présentation du règlement ANC 2015-05 §2.4]

Abandon de la comptabilité de couverture

La comptabilité de couverture doit être interrompue de manière prospective si après rééquilibrage les critères de qualification ne sont plus satisfaits – par exemple :

- l'objectif de gestion des risques pour la relation de couverture a changé,
- l'instrument de couverture arrive à échéance, est vendu, résilié ou exercé,
- il n'y a plus de relation économique entre l'élément de couverture et l'instrument de couverture, ou
- l'effet du risque de crédit commence à dominer les variations de valeur résultant de la relation économique.

710 Présentation et informations à fournir

Textes applicables : IFRS 7

Autres textes de référence : IFRS 9, IFRS 13, IAS 1, IAS 32

Compensation

Un actif financier et un passif financier doivent être compensés si et seulement si une entité :

- a actuellement un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés, et
- a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

- Les compensations sont interdites sauf lorsqu'elles sont prévues par les dispositions en vigueur. [PCG art. 911-5]
- La compensation est obligatoire pour les dettes et créances réciproques, fongibles, certaines, liquides et exigibles. [Code civil art. 1289 à 1299]

Objectifs des informations à fournir

Une entité est tenue de fournir des informations de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer à la fois :

- l'importance des instruments financiers au regard de la situation financière et de la performance financière de l'entité,
- la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers, ainsi que la façon dont l'entité gère ces risques.



Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières

Les informations spécifiques à fournir concernent notamment :

- les valeurs comptables,
- les justes valeurs,
- les éléments désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultat,
- les investissements dans des instruments de capitaux propres désignés à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global,
- le reclassement d'actifs financiers entre différentes catégories,
- la compensation d'actifs financiers et passifs financiers et l'effet de potentielles conventions-cadres de compensation,
- les garanties,
- la comptabilité de couverture.

Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers

Des informations quantitatives et qualitatives doivent être fournies.

Les informations qualitatives décrivent les objectifs, politiques et processus de la Direction dans le cadre de la gestion des risques relatifs aux instruments financiers.

Les informations quantitatives sur l'exposition aux risques relatifs aux instruments financiers se basent sur les informations fournies en interne aux principaux dirigeants.

De plus, certaines informations relatives à l'exposition de l'entité aux risques de crédit, de liquidité et de marché liés aux instruments financiers sont requises, que ces informations soient ou non fournies à la direction.

Transfert d'actifs financiers

Des informations sont fournies sur les actifs financiers qui ne sont pas décomptabilisés dans leur intégralité.

Des informations sont fournies sur les actifs financiers qui sont décomptabilisés dans leur intégralité mais dans lesquels l'entité a une implication continue.

PRINCIPALES DIVERGENCES EN RÈGLES FRANÇAISES

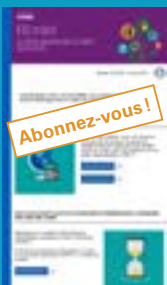
La fourniture d'informations sur les instruments financiers est plus limitée. Le PCG fournit une liste d'informations à fournir dont certaines concernent les instruments financiers (engagements financiers donnés et reçus non comptabilisés, échéances des créances et dettes, informations sur l'ensemble des transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés...). [PCG art. 628-1 à 628-18]



Restez informé

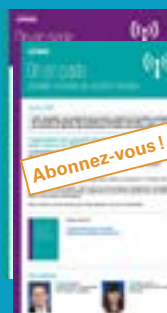
Restez informé des dernières évolutions des IFRS et découvrez nos publications sur kpmg.fr. Que vous soyez néophyte dans le domaine ou déjà utilisateur des IFRS, vous trouverez des résumés faciles à assimiler des évolutions les plus récentes, des explications détaillées des dispositions complexes, ainsi que des outils pratiques.

Pour vous tenir informé :



IFRS en Bref

Une Newsletter mensuelle sur les derniers développements à l'IASB et son comité d'interprétation.



On en parle

Newsletters sur les sujets d'actualité comptable et réglementaire :

- Actualité réglementaire des sociétés cotées,
- Actualité comptable des sociétés françaises.



ABONNEZ-VOUS À LA page LinkedIn IFRS

de KPMG à l'international afin d'être tenu au courant des dernières actualités sur les IFRS.



LES MATINALES DE KPMG

Une émission mensuelle de Radio KPMG pour décrypter l'essentiel de l'actualité comptable & financière.

Pour approfondir certains sujets et résoudre des problèmes pratiques



Insights Into IFRS

Publication détaillant l'application pratique des IFRS et présentant les analyses de KPMG sur de nombreux sujets posant des problèmes d'interprétation.



IFRS Handbooks

Collection d'ouvrages dédiés à l'application et l'interprétation de certaines normes avec de nombreux exemples concrets d'application (ex. : résultat par action IAS 33 et rémunération à base d'actions IFRS 2).



Q&A Fair Value Measurement

Publication sous forme de questions-réponses portant sur l'évaluation de la juste valeur selon IFRS 13.



Pour préparer vos états financiers



États financiers IFRS illustrés

Exemples d'états financiers IFRS annuels et intermédiaires pour un groupe industriel et commercial, une banque, un fonds d'investissement. Guides complémentaires pour les nouvelles normes.



Disclosure checklist IFRS

Liste des informations à fournir dans les états financiers IFRS annuels et intermédiaires.



Combined and/or carve-out financial statements

Guide fournissant une vue d'ensemble des pratiques suivies lors de la préparation d'états financiers IFRS combinés et/ou « carve-out ». Exemples de notes annexes tirés d'exemples réels.

Comparatif de normes



IFRS compared to US GAAP

Principales différences entre les IFRS et les US GAAP. Version longue et version courte à l'attention des comités d'audit et organes de direction.



Le département *Global Assurance* de KPMG conçoit des solutions innovantes pour vous apporter du confort face à vos enjeux dans de multiples domaines (fiscalité, systèmes d'information, gestion des risques et contrôle interne...).

Au sein de *Global Assurance*, l'équipe Normes comptables et Reporting vous accompagne au quotidien sur vos enjeux liés à l'application des normes comptables : mise en œuvre de nouvelles normes IFRS et du reporting ESEF, conversion aux normes IFRS, consultations techniques dans le cadre d'opérations complexes, refonte d'annexes aux états financiers, formation, mise à jour de manuel comptable...

Votre contact *Global Assurance*

Catherine Porta

Associée

Tél. : +33 1 55 68 71 45

cporta@kpmg.fr

Vos contacts

Normes comptables et reporting

Shiong Ho Wang Yin

Senior Manager

Tél. : +33 1 55 68 71 98

showangyin@kpmg.fr

Camille Martin

Senior Manager

Tel. : +33 1 55 68 67 01

E-mail : camillemartin@kpmg.fr

Astrid Montagnier

Associée

Tél. : +33 1 55 68 63 96

amontagnier@kpmg.fr

Aurélie Souchon

Senior Manager

Tel. : +33 1 55 68 65 93

E-mail : asouchon@kpmg.fr

Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. Elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG S.A. est le membre français du réseau KPMG International constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse (« KPMG International »). KPMG International ne propose pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2019 KPMG S.A., société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, membre français du réseau KPMG constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse. Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo sont des marques déposées ou des marques de KPMG International. Imprimé en France. Conception - Réalisation : Markets - OLIVER - Avril 2019.

