



La Norme IFRS pour Les PME et Les Full IFRS : De Quelques Divergences

Préparé et présenté par :

Ahmed ELLEUCH

Expert comptable

Enseignant universitaire

Consultant-Formateur

SOMMAIRE

- **Introduction et champ d'application**
- **Concepts et principes généraux**
- **Présentation des états financiers**
- **Cycle investissement**
- **Cycle exploitation**
- **Autres sujets non traités par ailleurs**
- **Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde**

Introduction et champ d'application

- L'IFRS PME a été publiée par l'IASB en juillet 2009, à l'intention des PME en vue de simplifier le recours au référentiel international et d'éviter à ces entités des coûts jugés trop élevés inhérents à l'application des full IFRS
- L'IASB laisse à chaque pays le soin de définir le critère de taille à partir duquel une société sera autorisée pour l'application de cette norme
- Toutefois, le chiffre de 50 salariés a été évoqué mais de manière non officielle. La norme IFRS PME sera **revue** au terme de deux ans d'application avec une révision périodique tous les trois ans

Introduction et champ d'application

- La norme IFRS pour les PME comporte :
 - 35 sections
 - Un glossaire
 - Une base de conclusion
 - Une table de concordance avec les full IFRS
 - Un guide d'application avec des modèles d'états financiers incluant une annexe et la liste de toutes les informations à fournir, classée par section

Introduction et champ d'application

- La base de conclusions (50 pages) explicite les **positions** prises par l'IASB
- Elle précise notamment les sujets suivants :
 - Les objectifs de la nouvelle norme
 - La définition de la petite et moyenne entité retenue et quelles sont les utilisateurs des états financiers pour les PME
 - Les sujets non abordés, et
 - La base des simplifications souscrites et celles non adoptées

Introduction et champ d'application

- Le guide d'application de la norme IFRS PME (80 pages) comprend deux parties :
 - une présentation illustrée des états financiers (état de la situation financière ou bilan, état du résultat global par fonction et par nature, tableau de flux de trésorerie et notes aux états financiers)
 - une check-list relative aux informations à fournir reprise des différentes sections de la norme

Introduction et champ d'application

- La norme proprement dite comprend une préface, 35 sections, un glossaire et une table de correspondance des sections avec les full IFRS
- Les 35 sections sont organisées comme suit :
 - Section 1 : Notion de petites et moyennes entités
 - Section 2 : Concepts et principes
 - Section 3 : Présentation des états financiers
 - Section 4 à 8 : Eléments des états financiers : état de la situation financière, état du résultat global et compte de résultat, tableau de variation des capitaux propres, tableau de flux de trésorerie et notes annexes

Introduction et champ d'application

- ❑ Section 9 : Etats financiers consolidés et individuels
- ❑ Section 10 : Méthodes comptables, changement d'estimations et erreurs
- ❑ Sections 11 à 29 : Rubriques du bilan et du compte de résultat (actifs et passifs financiers, stocks, immeubles de placement, immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles, contrats de location, provisions et éventualités, revenus des activités ordinaires, subventions publiques, coûts d'emprunt, dépréciation des actifs, impôt sur le résultat, etc.)
- ❑ Sections 30 à 35 : Problèmes spécifiques (conversion des monnaies étrangères, hyperinflation, événements postérieurs à la date de clôture, parties liées, activités spécialisées et première application de la norme IFRS pour PME)

Introduction et champ d'application

- La norme IFRS PME présente trois principales caractéristiques par rapport aux Full IFRS :
 1. **Non prise en compte de certains sujets traités par les Full IFRS. Ces sujets se rapportent aux :**
 - Résultats par action (IAS 33)
 - A l'information financière intermédiaire (IAS 34)
 - Aux règles applicables aux actifs destinés à la vente (IFRS 5) et
 - A l'information sectorielle (IFRS 8)
 2. **Certaines options permises en Full IFRS qui ne sont pas retenues par cette norme**
 3. **Une série de simplification est mise en place par cette norme tant au niveau des règles d'évaluation que pour les recommandations des informations à fournir**

Introduction et champ d'application

- L'IFRS pour les PME est destinée à être appliquée par les petites et moyennes entités (PME)
- Les PME sont des entités qui :
 - a) n'ont pas de responsabilité publique ; et
 - b) publient des états financiers à usage général pour des utilisateurs externes
- Une entité a une responsabilité publique si :
 - a) elle possède une catégorie d'instruments cotée sur un marché public ou elle est sur le point de le faire ; ou
 - b) elle détient des actifs à titre fiduciaire pour un large groupe de tiers extérieurs, tels qu'une banque, une compagnie d'assurance, un fonds de pension, etc.

Introduction et champ d'application

- La norme IFRS pour les PME ne définit pas de seuils ou de critères quantitatifs à partir duquel une entité est considérée comme étant une PME
- De nombreux pays partout dans le monde ont élaboré leurs propres définitions de ce terme pour un vaste éventail de finalités, y compris la prescription des obligations en matière de présentation de l'information financière
- Souvent, ces définitions nationales incluent des critères quantifiés fondés sur le produit des activités ordinaires, le total des actifs, le personnel ou d'autres facteurs
- Ce terme est fréquemment utilisé pour signifier ou inclure de très petites entités

Introduction et champ d'application

■ **Mise en garde**

- Les développements faites au niveau de cette présentation sont le fruit de l'appréciation personnelle de son rédacteur
- Cette présentation n'a pas pour objectif de faire le tour complet de toutes les divergences entre la norme IFRS pour les PME et les Full IFRS, mais d'en exposer les plus évidentes et les plus pertinentes pour les sujets traités
- Les lecteurs de cette présentation sont donc mis en garde sur d'éventuels erreurs d'appréciation et/ou différences de jugement avec le rédacteur
- Par conséquent, il est préconisé de procéder aux investigations que vous juger utile pour affiner votre compréhension

SOMMAIRE

- Introduction et champ d'application
- **Concepts et principes généraux**
- Présentation des états financiers
- Cycle investissement
- Cycle exploitation
- Autres sujets non traités par ailleurs
- Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde

Concepts et principes généraux

- Au lieu du cadre conceptuel pour les Full IFRS, la norme IFRS pour les PME a prévu la section 2 « Concepts et principes généraux », pour énoncer les principes comptables généraux applicables aux petites entités
- A la lecture de cette section, nous avons pu constater que la quasi-totalité des dispositions de cette section sont pratiquement identiques à celles évoquées au niveau du cadre conceptuel de l'IASB avec seulement **moins de détails**

Concepts et principes généraux

- Ces similitudes concernent notamment :
 - ◆ l'objectif des états financiers
 - ◆ les caractéristiques qualitatives de l'information financière
 - ◆ les éléments des états financiers, leurs définitions et leurs composantes
 - ◆ les règles de comptabilisation des états financiers
- Pour ce qui est des principes comptables généraux (hypothèses sous-jacentes et conventions comptables), la norme IFRS pour les PME fait **référence intégrale** à ceux exposés au niveau de cadre de l'IASB (§35. Section 2 de la norme IFRS pour les PME)

Concepts et principes généraux

- Cela nous amène à exposer la hiérarchie des règles comptables applicables pour les transactions et autres événements économiques d'une PME qui applique cette norme (§ 4 et 5. Section 10 « Méthodes comptables » de la norme IFRS pour les PME) :
 - 1) La norme IFRS pour les PME et ses commentaires
 - 2) Les définitions, les critères de comptabilisation et les concepts d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges ainsi que les principes généraux énoncés dans la section 2 *Concepts et principes généraux*
- La direction **peut** se référer aux solutions préconisées par Les IFRS complètes ou **Full IFRS** traitant de sujets similaires

Concepts et principes généraux

- Les divergences au niveau des concepts de base sont limités aux conventions d'évaluation des éléments des états financiers, ainsi la norme IFRS pour les PME précise qu'il y a deux bases d'évaluation courantes qui sont le **coût historique** et la **juste valeur**
- Alors que le cadre de l'IASB parle des quatre variantes d'évaluation qui sont le *Coût historique*, le *Coût actuel*, la *valeur de réalisation (de règlement)* et la *valeur actualisée*, sans pour autant préciser la notion de la juste valeur alors même qu'elle est fréquemment utilisée au niveau de plusieurs normes techniques

Concepts et principes généraux

- Pour ce qui est du cas particulier des instruments financiers, cette norme préconise l'utilisation du **coût historique amorti** pour la valorisation des actifs et des passifs financiers en tant que traitement de référence et la méthode d'évaluation à la **juste valeur** **exceptionnellement** pour les instruments classiques, non convertibles, cotés sur un marché ou pour les quels la juste valeur peut être évaluée de façon fiable et dont la variation est comptabilisée directement en résultat de l'exercice

SOMMAIRE

- Introduction et champ d'application
- Concepts et principes généraux
- **Présentation des états financiers**
- Cycle investissement
- Cycle exploitation
- Autres sujets non traités par ailleurs
- Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde

Présentation des états financiers

- Le jeu complet des états financiers selon la norme IFRS pour les PME est parfaitement identique à celui retenue par la dernière version révisée applicable à partir du 1^{er} Janvier 2009 de la norme IAS 01, à savoir :
 - ◆ un état de la situation financière à la fin de la période (bilan) ;
 - ◆ un état du résultat global (Statement of comprehensive income) de la période
 - ◆ un état des variations des capitaux propres de la période
 - ◆ un tableau des flux de trésorerie de la période ; et
 - ◆ des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives

Présentation des états financiers

- Selon la norme IFRS pour les PME, Une entité dont les états financiers sont conformes à l'IFRS pour les PME doit faire une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les **notes**
- Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à l'IFRS pour les PME que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la norme IFRS pour les PME (§ 3. Section 3 de la norme IFRS pour les PME)

Présentation des états financiers

L'état de la situation financière : Bilan

- La section 4 de la norme IFRS pour les PME, qui traite de la présentation de l'état de la situation financière (bilan), contient des recommandations qui sont très semblables à celles évoquées par la norme IAS 01, avec seulement de moindres détails qui ne remettent pas en cause cette similitude
- La seule différence qui nous a apparue, est celle relative aux rubriques minimales exigées au niveau du bilan à présenter selon la norme IFRS pour les PME, qui ne contient pas les rubriques « actifs ou groupes d'actifs détenus en vue de la vente et les passifs liés à ces groupes »

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Selon la norme IAS 01.82, L'entité doit présenter tous les postes de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période :
 - dans un état unique de résultat global, ou
 - dans deux états : un état détaillant les composantes du résultat (compte de résultat séparé) et un deuxième état partant du résultat net et détaillant les composantes **d'autres éléments du résultat global** (état de résultat global)

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Le « comprehensive income » (résultat global ou résultat économique) est la variation des capitaux propres (situation nette comptable) d'une entreprise pendant une période qui ne provient pas de sources externes
- Le « comprehensive income » inclut toutes les variations des capitaux propres pendant une période excepté ceux qui résultent de l'investissement par des propriétaires et des distributions aux propriétaires tel que par exemple, les dividendes payés aux propriétaires

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- La notion de « comprehensive income » est plus large que celle du « résultat net » parce que le « comprehensive income » inclut des données qui ne sont pas introduites dans le compte de résultat classique
- On trouve, par exemple, les gains et pertes latents sur valeurs mobilières disponibles à la vente ou les instruments financiers de couverture qui n'apparaissent pas dans le compte de résultat, les réévaluations d'actifs immobilisés corporels et incorporels et les écarts de conversion d'entités étrangères

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Au minimum, l'état du résultat global doit comporter les postes suivants au titre de la période :
 - a) les produits des activités ordinaires
 - b) les charges financières
 - c) la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence
 - d) la charge d'impôt sur le résultat

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Au minimum, l'état du résultat global doit comporter les postes suivants au titre de la période:
 - e) un montant unique représentant le total :
 - i. du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées, et
 - ii. du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée
 - f) le résultat net (perte et profit)

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Au minimum, l'état du résultat global doit comporter les postes suivants au titre de la période:
 - g) **chaque composante des autres éléments du résultat global** classée par nature (à l'exception des montants en (h))
 - h) la quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ; et
 - i) le résultat global total

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- On entend par « **autres éléments du résultat global** » des éléments du résultat comptabilisés directement en capitaux propres : ces éléments concernent notamment :
 - a) Les différences de change liés aux conversions d'entités étrangères (IAS 21 : Effets des variations des cours des monnaies étrangères)
 - b) Les gains et pertes portés en capitaux propres relatifs aux instruments financiers disponibles à la vente, conformément à la norme IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation »
 - c) Les écarts de réévaluations positifs des immobilisations corporelles et incorporelles (IAS 16 et IAS 38), comptabilisées selon le modèle de la réévaluation
 - d) Les impôts sur le résultat (différé et exigible) sur les éléments ci-dessus portés ou transférés en capitaux propres

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- L'entité doit présenter les postes suivants dans l'état du résultat global en tant qu'affectations du résultat de la période :
 - a) résultat net de la période** attribuable :
 - i. aux intérêts minoritaires, et
 - ii. aux porteurs de capitaux propres de la société mère
 - b) résultat global total** pour la période attribuable :
 - i. aux intérêts minoritaires, et
 - ii. aux porteurs de capitaux propres de la société mère.

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- L'entité doit présenter le montant d'impôt relatif à chaque **autre élément du résultat global**, y compris les ajustements de reclassement, soit dans l'état du résultat global soit dans les notes
- L'entité peut présenter les composantes **d'autres éléments du résultat global** :
 - I. nets des effets d'impôt liés, ou
 - II. avant effets d'impôt liés, en présentant par ailleurs le montant total d'impôt relatif à ces éléments

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- L'entité peut présenter les **ajustements de reclassement** dans l'état du résultat global (en prévoyant une rubrique spécifique à cet élément au niveau de cet état) ou dans les notes
- L'entité qui présente ces ajustements dans les notes, présente les autres éléments du résultat global **nets** des ajustements de reclassement
- D'autres IFRS précisent dans quelles conditions des montants antérieurement comptabilisés en **autres éléments du résultat global** sont ultérieurement reclassés dans le **résultat de la période**

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Au niveau de la norme IAS 1, ces reclassements sont appelés « **ajustements de reclassement** »
- Un ajustement de reclassement est présenté avec **l'autre élément du résultat global** auquel il se rapporte sur la période au cours de laquelle l'ajustement est reclassé en résultat
- Les ajustements de reclassement surviennent, par exemple, lors de la sortie d'une activité à l'étranger (voir IAS 21) et de la décomptabilisation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39)

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Par exemple, les profits réalisés sur des actifs disponibles à la vente sont inclus dans le résultat de la période courante
- Ces montants peuvent avoir été comptabilisés en autres éléments du résultat global en tant que profits latents au cours de la période courante ou de périodes antérieures
- Ces profits latents doivent être **déduits** de **l'autre élément du résultat global** concerné sur la période au cours de laquelle les profits réalisés sont reclassés en résultat pour éviter tout **doublon** dans le total du résultat global

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- Par contre, les changements d'écarts de réévaluation comptabilisés selon IAS 16 ou IAS 38 ne donnent pas lieu à des ajustements de reclassement
- Ces composantes sont comptabilisées en autres éléments du résultat global et ne sont pas reclassés dans le résultat lors de périodes ultérieures
- Les variations des écarts de réévaluation peuvent être transférées aux **résultats non distribués** au cours de périodes ultérieures au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif ou lors de sa décomptabilisation (voir IAS 16 et IAS 38)

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

- La norme IFRS pour les PME dans sa section 5 « Compte de résultat global », reprenait pratiquement les mêmes dispositions de la norme IAS 01 en la matière, à quelques exceptions près :
 1. La norme IFRS pour les PME ne prévoit que trois catégories **d'autres éléments du résultats global** à savoir :
 - i. les différences de change liés aux conversions d'entités étrangères (section 30 : conversion de monnaies étrangères)
 - ii. Les gains et pertes portés en capitaux propres relatifs aux instruments financiers de couverture évalués à la juste valeur (section 12)
 - iii. Certains profits ou pertes actuariels (section 28 Avantages du personnel)

Présentation des états financiers

L'état de résultat global ou comprehensive income

2. Alors même que la norme IFRS pour les PME, donne le choix entre deux méthodes de présentation des charges par nature et par fonction et contrairement à la norme IAS 01, elle n'oblige pas les entités qui ont choisi la méthode de classement des charges par fonction à fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges au niveau des notes aux états financiers

Présentation des états financiers

L'état des variations des capitaux propres

- Pour ce qui est de l'état de variation des capitaux propres, la norme IFRS pour les PME dans sa section 6 reprenait les mêmes recommandations de la norme IAS 01 sur ce sujet, cependant, elle a prévu la possibilité de ne pas établir un état des variations des capitaux propres et se contenter seulement d'un « **état de résultat et résultats non distribués** » si les variations des capitaux propres d'une entité pendant la période de reporting découlent seulement
 - a. du résultat (global)
 - b. du paiement de dividendes, et
 - c. des corrections d'erreurs au titre d'une période précédente et de changements de méthodes comptables

Présentation des états financiers

L'état des variations des capitaux propres

- Une entité doit présenter dans le « compte de résultat et résultats non distribués », les éléments suivants en plus des informations imposées par la section 5 *Compte de résultat global* :
 - 1) les résultats non distribués au début de la période de reporting
 - 2) les dividendes déclarés et payés ou à payer pendant la période
 - 3) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux corrections d'erreurs d'une période précédente
 - 4) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux changements de méthode comptable ; et
 - 5) les résultats non distribués à la fin de la période de reporting

Présentation des états financiers

Le tableau des flux de trésorerie

- La norme IFRS pour les PME dans sa section 7 « **Tableau de flux de trésorerie** » reprenait pratiquement les mêmes recommandations que celles évoquées par la norme IAS 07 avec moins de détails sur les choix de présentation de certains éléments à difficultés
- Cette section 7 à l’instar de la norme IAS 07, prévoit deux méthodes de présentation des flux opérationnels (d’exploitation) :
 - La méthode directe, et
 - La méthode indirecte

Présentation des états financiers

Le tableau des flux de trésorerie

- La norme IAS 07 autorise la présentation d'un flux net pour certaines opérations particulières, tel que notamment l'acquisition et cession de placements courants et obtention et remboursement des emprunts à court terme (inf. à 3 mois)
- Une telle option n'est pas expressément prévue au niveau de la section 7 de la norme IFRS pour les PME

Présentation des états financiers

Les notes aux états financiers

- Les notes aux états financiers prévues par la norme IFRS pour les PME section 8, sont sensiblement identiques à celles préconisées par la norme IAS 01 avec toutefois **moins de détails** sur les informations à transcrire au niveau de ses notes
- En plus des informations générales exigées par la norme IAS 01, les Full IFRS contiennent quant à elles des exigences particulières et très détaillées en matière d'informations à fournir au niveau des éléments des états financiers et/ou au des notes annexes
- Au niveau des sections techniques de la norme IFRS pour les PME, les exigences en la matière sont (par simplification) **nettement** moins rigoureuses

SOMMAIRE

- Introduction et champ d'application
- Concepts et principes généraux
- Présentation des états financiers
- **Cycle investissement**
- Cycle exploitation
- Autres sujets non traités par ailleurs
- Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde

Cycle d'investissement

Les immobilisations corporelles

1. Champ d'application

- La section 17 « immobilisation corporelle » au niveau de la norme « IFRS pour les PME » s'applique à toutes les immobilisations corporelles à l'exception des immeubles de placement pour les quels la juste valeur peut être déterminé facilement **sans coût ni effort excessif**
- Cette section ne s'applique pas aussi aux actifs biologiques agricoles en rapport avec une activité agricole régis par la section 34 de cette norme « activités spécialisées » et aux droits sur des minéraux et des réserves minérales tels que sur le pétrole, le gaz naturel et les autres ressources similaires non renouvelables

Cycle d'investissement

Les immobilisations corporelles

1. Champ d'application

- Par ailleurs, la norme « IFRS pour les PME » et contrairement aux IFRS complètes ne contient pas de section qui traite spécifiquement des actifs non courants détenus en vue de la vente
- Par la suite les immobilisations corporelles détenues en vue d'être cédées restent régies par cette section matière d'évaluation et de présentation

Cycle d'investissement

Les immobilisations corporelles

2. Actif subventionné

- La section 24 relative, aux « subventions publiques » de la norme « IFRS pour les PME », ne prévoit que la **seule** possibilité de comptabiliser l'actif à sa **juste valeur**, et ce, contrairement à la norme IAS 20 « subventions publiques » qui donne le choix entre l'évaluation de l'actif à sa juste valeur ou aux dépenses engagées par l'entreprise
- Toutefois, la contrepartie de la subvention acquise est passée **directement en produits de l'exercice** et ce en fonction des conditions de la subvention et non en produits différés parmi les passifs comme le prévoit la norme IAS 20

Cycle d'investissement

Les immobilisations corporelles

3. Modèle d'évaluation

- La norme IAS 16 prévoit deux modèles d'évaluation des immobilisations corporelles après leur comptabilisation initiale :
 - **Le modèle du coût** : coût historique diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur
 - **Le modèle de la réévaluation** : juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur **ultérieures**

Cycle d'investissement

Les immobilisations corporelles

3. Modèle d'évaluation

- Contrairement à la norme IAS 16 et par simplification, la section 17 « immobilisation corporelle » de la norme IFRS pour les PME, ne prévoit qu'un **unique modèle** d'évaluation en l'occurrence le **modèle du coût historique** récupérable sans possibilité de réévaluation des actifs non courants et non financiers

Cycle d'investissement

Les immobilisations corporelles

3. Amortissement

- La norme IAS 16 exige une **revue** annuelle et systématique de la valeur résiduelle, de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement et si les nouvelles estimations sont différentes par rapport aux anciennes, un changement d'estimation comptable doit être comptabilisée
- La norme « IFRS pour les PME » **limite** la **revue** de ces éléments à l'existence **d'indications** objectives et importantes qu'ils ont pu avoir été modifiés de manière significative par rapport au dernier précédent reporting

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

1. Champ d'application

- Les immobilisations incorporelles sont régies par la section 18 « Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill »
- Comme pour les immobilisations corporelles, la norme « IFRS pour les PME » et contrairement aux IFRS complètes ne contient pas de section qui traite spécifiquement des actifs non courants détenus en vue de la vente
- Par la suite les immobilisations détenues incorporelles en vue d'être cédées restent régies par cette section en matière d'évaluation et de présentation

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

2. Éléments incorporels générés en interne

- Selon la norme IAS 38 « Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si, et seulement si :
 - a. il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise ; et
 - b. le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable »

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

2. Éléments incorporels générés en interne

- Pour un élément incorporel généré en interne, Il est parfois difficile d'apprécier s'il remplit les conditions pour être comptabilisée en raison des problèmes :
 - ◆ d'identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus ; et
 - ◆ de déterminer de façon fiable le coût de l'actif
- C'est pour cette raison qu'une entreprise devrait classer la création de cet élément soit dans la phase de recherche soit dans la phase de développement...

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

2. Éléments incorporels générés en interne

- Toujours d'après la norme IAS 38, il est possible d'activer les dépenses de développement d'un élément incorporel généré en interne lorsque certaines conditions sont satisfaites notamment, la démonstration de la probabilité d'existence d'avantages économiques futurs et de la disponibilité de ressources nécessaires à l'aboutissement du projet
- Par souci de simplification, la norme « IFRS pour les PME » ne reconnaît qu'un seul traitement des immobilisations générées en interne, c'est la comptabilisation en **charges** des dépenses relatives à cet élément incorporel au moment où elles sont encourues, et ce, quelque soit la phase à laquelle le projet appartient

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

2. Éléments incorporels générés en interne

- Ainsi, aux deux conditions précitées, la norme « IFRS pour les PME » ajoute une troisième condition, pour qu'un élément incorporel soit reconnu en tant qu'actif :
- c. l'actif ne résulte pas d'une dépense interne portant sur un élément incorporel

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

3. Modèle d'évaluation

- La norme IAS 38 prévoit deux modèles d'évaluation des immobilisations corporelles après leur comptabilisation initiale :
 - **Le modèle du coût** : coût historique diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur
 - **Le modèle de la réévaluation** : juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur **ultérieures**

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

3. Modèle d'évaluation

- A l'instar de la section sur les immobilisations corporelles, contrairement à la norme IAS 38 et par simplification, la section 18 « immobilisation incorporelle » de la norme IFRS pour les PME, ne prévoit qu'un **unique modèle** d'évaluation en l'occurrence le modèle du **coût historique** récupérable sans possibilité de réévaluation des actifs non courants et non financiers

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

4. Durée d'utilité et amortissement

- La nouvelle version de la norme IAS 38, prévoit qu'une entreprise doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou **indéterminée**
- Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entreprise comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, **il n'y a pas de limite prévisible** à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entreprise des entrées nettes de trésorerie

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

4. Durée d'utilité et amortissement

- D'après cette norme, une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée **ne doit pas être amortie**
- Selon la norme IAS 36 Dépréciation d'actifs, une entreprise est tenue d'effectuer un test de dépréciation d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée en comparant sa valeur recouvrable à sa valeur comptable :
- **annuellement**, et
- chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée

Cycle d'investissement

Les immobilisations incorporelles

4. Durée d'utilité et amortissement

- Par **prudence**, la section 18 de la norme « IFRS pour les PME » considère que dans le cadre de l'application de cette norme, **toutes** les immobilisations incorporelles sont considérées avoir une durée de vie **finie**
- Par ailleurs, si une entité ne peut pas réaliser une estimation fiable de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, elle doit la considérer par **présomption à 10 ans**
- Une telle présomption n'est pas prévue au niveau de la norme IAS 38

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement

1. Champ d'application

- La norme IAS 40 « Immeubles de placement » s'applique à tous les immeubles de placement abstraction faite de la méthode choisie (juste valeur ou coût historique), même si une entité qui choisit d'appliquer le modèle du coût, doit évaluer l'ensemble de ses immeubles de placement selon les dispositions de la norme IAS 16 relatives à ce modèle
- La section 16 « immeubles de placement » au niveau de la norme « IFRS pour les PME » s'applique **seulement** aux immeubles de placement pour les quels la juste valeur peut être déterminé **facilement sans coût ni effort excessif**. Les autres immeubles de placement seront régies systématiquement par la section 17 « Immobilisations corporelles »

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement

2. Evaluation postérieure

- La norme IAS 40 donne le choix entre deux méthodes : Une méthode encouragée à la juste valeur et une méthode résiduelle au coût
- Si une méthode étant choisie, elle devrait être appliquée à **l'ensemble** des immeubles de placement
- Dans le cas où la méthode de la juste valeur aurait été choisie, il se peut, dans des cas exceptionnels, que celle-ci ne puisse être déterminée pour un bien particulier. Son évaluation devra alors être réalisée au coût historique jusqu'à sa cession, avec une valeur résiduelle supposée nulle
- Lorsque l'entreprise a commencé à évaluer un immeuble de placement à sa juste valeur, elle doit continuer à le faire jusqu'à ce que cet actif sorte de l'entreprise ou cesse d'être un immeuble de placement, même si l'estimation de la juste valeur devient plus difficile

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement


2. Evaluation postérieure

- La section 16 « immeubles de placement » au niveau de la norme « IFRS pour les PME » préconise que si la juste valeur d'un immeuble de placement peut être déterminée facilement sans coûts ni efforts excessifs, cet actif **devrait** être comptabilisé à sa **juste valeur** à chaque date de clôture avec comptabilisation des variations en résultat
- Tous les autres immeubles de placement doivent être comptabilisés selon le modèle du coût amorti

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement


2. Evaluation postérieure

- **Implication**  On peut trouver au sein d'une entité appliquant la norme IFRS pour les PME :
 1. Des immeubles de placement évalués au coût et d'autres à la juste valeur
 2. Un immeuble de placement peut éventuellement changer plusieurs fois de méthodes d'évaluation au cours de sa détention au sein d'une entité avec tous les problèmes que ça pourrait engendrer pour la délimitation des valeurs (notamment le coût) et des charges d'amortissement, etc.

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement

2. Evaluation postérieure

- **Implication**  On peut trouver au sein d'une entité appliquant la norme IFRS pour les PME :
 3. Une délicatesse de l'interprétation de la notion « **sans coûts ni efforts excessif** » et du pouvoir laissé aux dirigeants dans ce cas, qui peut s'avérer fatal sur la qualité des informations financières divulguées ; et
 4. Le caractère **obligatoire** d'utilisation de la juste valeur si elle est disponible facilement

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement

2. Changement de classification

- Pour IAS 40, Lorsqu'un actif devient un immeuble de placement évalué à sa juste valeur, l'écart entre celle-ci et la valeur comptable au moment de l'évaluation est traitée différemment selon l'origine de l'actif :
 - a. si ce dernier figurait en stocks, l'écart est enregistré *en résultat de l'exercice* ;
 - b. si l'immeuble figurait dans les immobilisations corporelles, l'opération est considérée comme **une réévaluation** et traitée conformément à l'autre traitement autorisé de la norme IAS 16
- Par contre, lorsqu'un actif cesse d'être un immeuble de placement, par exemple parce que l'entreprise cesse de le louer pour l'occuper elle-même, il doit être comptabilisé à son **coût**. Ce dernier correspond à la **juste valeur** de l'immeuble à la date du changement

Cycle d'investissement

Les immeubles de placement

2. Changement de classification

- La section 16 « immeubles de placement » au niveau de la norme « IFRS pour les PME » a évoqué le cas de changement de classification des immeubles de placement, mais sans pour autant préciser les règles d'évaluation y relatifs
- Il semble que les traitement dans ces cas peut être emprunté de la norme IAS 40 mais **avec précaution**



Cycle d'investissement

Les immeubles de placement

2. Changement de classification

- Si l'immeuble figurait dans les immobilisations corporelles, l'opération ne peut pas être considérée comme une réévaluation du fait que ce modèle est interdit au niveau de la section 17 « Immobilisations corporelles » de la norme « IFRS pour les PME », et que par conséquent, pour une immobilisation corporelle qui devient pour la première fois un immeuble de placement évalué à sa juste valeur, il semble que l'écart dégagé entre celle-ci et la valeur comptable au moment de l'évaluation devrait être porté directement en **résultat**

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

1. Champ d'application

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 27 « Dépréciation d'actifs non financiers » reprenait pratiquement le même champ d'application que la norme IAS 36, mais à quelques différences près, notamment celles ayant trait :
 - A la dépréciation des stocks qui est régie par cette section ; et
 - Aux actifs non courants détenus en vue de la vente qui ne sont pas régies par une section spécifique et par la suite reste dans le champ d'application de la présente section

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

2. Indices de dépréciation

- Selon la norme IAS 36, une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit effectuer, quelque soit l'actif, une estimation formalisée de la valeur recouvrable
- Elle n'a pas à effectuer cette estimation s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur sauf dans les cas suivants :
 - ❑ Une immobilisation incorporelle à durée de vie indéterminée ;
 - ❑ Une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service ; ou
 - ❑ Un goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

2. Indices de dépréciation

- La section 27 « Dépréciation d'actifs financiers » de la norme « IFRS pour les PME » ne prévoit pas d'exceptions à la nécessité d'existence d'indices de perte de valeur, en raison de :
 - L'obligation d'amortissement de toutes les immobilisations incorporelles comptabilisées conformément à cette norme ; et
 - L'impossibilité d'activation des dépenses internes relatives aux éléments incorporels

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

2. Indices de dépréciation

- Ainsi pour les besoins des tests de dépréciation du goodwill acquis, que ce soit de façon individuelle ou d'un le cadre de l'unité génératrice de trésorerie au quelle il peut être affecté, il est nécessaire de rechercher un indice de perte de valeur avant de calculer de façon formalisée la valeur recouvrable
- Il en est de même pour les reprises éventuelles de pertes de valeur

Dépréciation des actifs non financiers

3. Valeur d'utilité

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 27 « Dépréciation d'actifs financiers » **n'a pas explicité** une démarche détaillée et pratique du calcul de la valeur d'utilité alors même qu'elle exigeait sa détermination pour les besoins de la détermination de la valeur recouvrable
- Par exemple pour ce qui est des bases d'estimation des cash-flows, cette section s'est contentée de donner les mêmes recommandations que la norme IAS 36, sans pour autant fixer une limite pour la période d'utilisation des prévisions financières issus des budgets à 5 ans, ce qui peut faire entendre qu'une période plus longue pourrait être utilisée, ce ci semble ne pas être raisonnable pour une PME qui dispose logiquement d'un système d'information prévisionnel moins fiable que celui d'une grande entité

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

3. Valeur d'utilité

- Il convient à notre avis de revenir aux détails fournis par la norme complète IAS 36 pour mieux appréhender les approches pratiques de calcul de la valeur d'utilité

Dépréciation des actifs non financiers

3. Actifs de support

- La norme IAS 36 réservait un traitement comptable détaillé et assez compliqué pour le cas des pertes de valeur des actifs de support (siège social, centre de recherche, etc.) en raison de leurs caractéristiques :
 - Pas d'entrées de trésorerie de façon indépendante des autres actifs de l'entité; et
 - Valeur comptable ne peut être attribuée en totalité à l'unité génératrice de trésorerie examinée

Dépréciation des actifs non financiers

3. Actifs de support

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 27 « Dépréciation d'actifs financiers » n'évoque pas le problème de la répartition de la valeur comptable des actifs de support sur les différentes unités génératrices de trésorerie aux quels ils se rapportent, alors même qu'une entité qui applique la présente norme peut en être confrontée
- Kifkif à notre avis, il convient de revenir aux recommandations de la norme complète IAS 36 dans de telles situations pour rechercher la solution

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

4. Informations à fournir

- Les recommandations de la norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 27 « Dépréciation d'actifs financiers » en matière des informations à fournir sont beaucoup plus simples que celles prévues par la norme IAS 36
- En fait cette norme préconise de fournir les informations suivantes :
- Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir les informations suivantes :

le montant des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur comptabilisées en résultat et le poste du compte de résultat dans lequel ces pertes de valeur ou reprises sont incluses

Cycle d'investissement

Dépréciation des actifs non financiers

4. Informations à fournir

- En plus l'entité doit défalquer les montants prévus ci-dessus entre les catégories d'actifs suivantes :
 - A. les stocks
 - B. les immobilisations corporelles
 - C. les immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill
 - D. le goodwill
 - E. les participations dans les entreprises associées ; et
 - F. les participations dans les coentreprises

SOMMAIRE

- Introduction et champ d'application
- Concepts et principes généraux
- Présentation des états financiers
- Cycle investissement
- Cycle exploitation
- Autres sujets non traités par ailleurs
- Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde

Cycle d'exploitation

Stocks

Pertes de valeur des stocks

- La section 12 « Stocks » de la norme IFRS pour les PME reprenait pratiquement les mêmes recommandations de la norme IAS 02 et stipule qu'une entité doit évaluer ses stocks au plus faible du coût et du prix de vente diminué des coûts d'achèvement et de vente
- Mais contrairement à la norme IAS 02 :
 - ❑ elle a fourni moins de détails sur les modalités pratiques d'estimation et de calculs ; et
 - ❑ a omis de s'expliquer sur le cas particulier des matières premières pour les quelles la meilleure estimation de la valeur de réalisation nette peut être leur coût de remplacement, ainsi que ses propres modalités de constatation de la perte subie (en fonction de la répercussion de la diminution des prix de la matière première sur la rentabilité ou non du produit fini y relatif)

Cycle d'exploitation

Stocks

Techniques d'évaluation du coût

- Comme au niveau de la norme IAS 02, la section 12 « Stocks » de la norme IFRS pour les PME autorise d'autres techniques d'évaluation du coût, telle que la méthode du coût standard et la méthode du prix de détail, mais cette section a prévu une troisième méthode de substitution au coût réel non autorisée par la norme IAS 02, c'est la technique du **dernier prix d'achat**

Cycle d'exploitation

Coûts d'emprunt

Principe de comptabilisation

- Selon la norme IAS 23, les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif selon l'autre traitement autorisé
- Par souci de simplification, la norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 25 « Coûts d'emprunt » ne prévoit qu'une seule méthode, c'est la comptabilisation des coûts d'emprunt en **charges** dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel ils sont encourus

Cycle d'exploitation

Subventions publiques

Principe de comptabilisation

- La norme IAS 20 distingue entre deux types de subventions publiques, des subventions liées à des actifs et d'autres liées au résultat avec un traitement comptable différent :
 - Les subventions liées à des actifs, sont prises en compte dans les résultats pendant les exercices où sont constatées les charges liées à ces actifs, et ce **proportionnellement** à ces charges
 - Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance, soit en compensation de charges ou de pertes déjà encourues, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entité sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en **produits** de la période au cours de laquelle la créance devient **acquise**

Cycle d'exploitation

Subventions publiques

Principe de comptabilisation

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 24 « Subventions publiques » ne prévoit qu'une seule méthode de comptabilisation qui consiste à enregistrer une subvention publique en **produits** dès qu'elle est **acquise** pour la juste valeur de la contrepartie en tenant compte bien évidemment des conditions y afférentes, mais sans tenir compte de sa destination (pour financier ou non des actifs)

Cycle d'exploitation

Revenus

Champs d'application et contenu

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 23 « Produits des activités ordinaires » s'applique aussi bien aux revenus qu'aux contrats de construction
- Cette section reprenait les mêmes recommandations que celles des normes IAS 18 et IAS 11, mais avec moins de détails, notamment pour les contrats de construction et les autres contrats à long terme, par exemple :
 - Pas de distinction entre contrats à forfait et contrats en régie
 - Pas de développement sur les types de revenus d'un contrat (prix initial, modification, réclamation, etc.) et leurs règles de prise en compte respectives
 - Pas de développement sur les types de charges incorporables et non incorporables dans les coûts d'un contrat, etc.

Cycle d'exploitation

Locations

Cas particulier d'un ensemble immobilier

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 20 « Contrats de location » reprenait le même traitement préconisé par la norme IAS 17 sauf que cette section ne semble pas contenir des recommandations particulières concernant les locations immobilières contrairement à IAS 17 qui a bien développé le sujet délicat des locations des ensembles immobiliers

Cycle d'exploitation

Provisions et éventualités

Sujets traités

- La norme « IFRS pour les PME » au niveau de sa section 21 « Provisions et éventualités » énonçait les mêmes règles de comptabilisation, d'évaluation et de présentation que celles évoqués par sa grande sœur la norme IAS 37, avec bien évidemment moins de détails sur les différents passages traités ; et
- Contrairement à IAS 37 certains sujets n'ont pas été abordés de manière explicite par cette section, ce ci concerne notamment :
 - Les provisions pour restructuration
 - Les contrats déficitaires ; et
 - La prise en compte des évènements futurs (changement imminent de législation, progrès technologiques, etc.)

SOMMAIRE

- Introduction et champ d'application
- Concepts et principes généraux
- Présentation des états financiers
- Cycle investissement
- Cycle exploitation
- **Autres sujets non traités par ailleurs**
- Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde

Autres sujets

Activités spécialisées

- La section 34 « activités spécialisées » de la norme IFRS pour les PME traite de sujets non évoqués par les autres sections de cette norme
- Ce ci concerne l'agriculture, les industries extractives et les contrats de concession de services

Autres sujets

Agriculture

Evaluation

- La norme IAS 41 recommande d'évaluer **touts** les actifs biologiques agricoles et **toute** la production agricole à la date de récolte à la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente
- Une seule exception est prévue par cette norme en qui concerne les actifs biologiques et seulement à la date de comptabilisation initiale, si la juste valeur à cette date ne peut être estimée de façon fiable pour un actif particulier, son évaluation devrait être faite à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur
- Mais dès qu'elle devient déterminable de manière fiable, on devrait balancer définitivement à la juste valeur

Autres sujets

Agriculture

Evaluation

- La section 34 « activités spécialisées » de la norme IFRS pour les PME recommande de recourir obligatoirement à la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente pour évaluer les actifs biologiques et la production agricole à la date de récolte, lorsque la juste valeur peut être déterminée de **facilement sans coûts ni efforts excessifs**, sinon ça sera le coût amorti qui doit être utilisé
- Comme pour les immeubles de placement, cette règle laisse entendre qu'un actif biologique peut éventuellement changer plusieurs fois de méthodes d'évaluation au cours de sa détention au sein d'une entité et qu'on peut trouver au sein d'une seule entité agricole des actifs biologiques évalués au coût et d'autres à la juste valeur

SOMMAIRE

- Introduction et champ d'application
- Concepts et principes généraux
- Présentation des états financiers
- Cycle investissement
- Cycle exploitation
- Autres sujets non traités par ailleurs
- Adoption de la norme IFRS pour les PME dans le monde

Adoption de IFRS pour les PME

- En Grande Bretagne, il existait déjà une norme applicable aux petites et moyennes entités, intitulée FRSSSE – *Financial Reporting Standard for Smaller Entities* (depuis novembre 1997, la dernière version étant applicable à compter du 1er janvier 2007)
- Le contenu de la norme FRSSSE est très proche de la norme IFRS pour PME et un exposé sondage vient d'être publié pour éliminer les divergences encore existantes
- En France, pour l'instant, il ne semble pas que l'autorité des normes comptables adopte cette norme en l'état. Par contre, il est probable que dans les prochaines révisions du PCG et du règlement relatif aux comptes consolidés, que cette autorité prendra en considération les dispositions de la norme IFRS pour PME

Adoption de IFRS pour les PME

- L'Égypte a récemment préparé un exposé sondage d'une norme pour les PME fortement inspirée de la norme IFRS pour les PME avec quelques divergences par rapport à cette norme. La date d'application effective n'est pas encore fixée. Il en est de même pour la Malaisie
- En avril 2010, l'autorité de normalisation comptable au Hong Kong a publié une norme quasi-identique à l'IFRS pour les PME et d'application immédiate
- En Tunisie, il semble que dans l'état actuel des choses, le législateur a pris officieusement l'option de l'adoption des IFRS à l'échéance de 2014 y compris très probablement la norme IFRS pour les PME. Reste à savoir maintenant, de quelle manière : Adoption pure et simple ou avec une certaine adaptation ?

Merci pour votre attention