

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
Recommandation n° 2001-R.02 du 26 juin 2001

Relative aux comptes intermédiaires des entreprises
relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière

Le Conseil national de la comptabilité réuni en assemblée plénière le 26 juin 2001, a fait les recommandations suivantes concernant les comptes intermédiaires des entreprises relevant du CRBF.

Sommaire

Objectif

Champ d'application

Contenu des comptes intermédiaires

Principes généraux

Notes annexes

Importance significative

Règles d'évaluation

Adoption de méthodes comptables identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice

Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

Coûts encourus de façon non récurrente au cours de l'exercice

Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

Décalage entre exercice comptable et exercice fiscal

Crédits d'impôt

Reports déficitaires – Report en arrière

Utilisation d'estimations

Comparabilité

Annexe 1

Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

Objectif

La publication de comptes intermédiaires fiables est un élément important d'une bonne information financière. Elle permet aux investisseurs, aux déposants auprès d'établissements de crédit, aux créanciers et autres utilisateurs de l'information de mieux appréhender la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices et de juger de sa situation financière.

Le présent texte recommande aux entreprises qui établissent des comptes intermédiaires de préparer un jeu complet de comptes et d'appliquer les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation définis ci-après.

Champ d'application

1 - Les entreprises publient des comptes intermédiaires, soit parce qu'un texte législatif ou réglementaire les y contraint, soit volontairement.

La présente recommandation ne précise pas les catégories d'entreprises qui doivent publier des comptes intermédiaires ; elle n'indique pas non plus la fréquence ni le délai dans lequel ces comptes doivent être établis.

Elle fixe un certain nombre de règles comptables applicables lorsque des comptes intermédiaires sont publiés. Ces règles pourront être appliquées aux arrêts effectués à l'occasion de situations ou d'événements particuliers, sous réserve de dispositions contractuelles contraires.

En cas de publication d'indicateurs isolés (situations comptables trimestrielles au sens de l'avis 01-04 du 26 juin 2001 du CNC, produit net bancaire, résultat, coût du risque...) ceux-ci doivent être évalués conformément aux règles ci-après exposées.

Contenu des comptes intermédiaires

Principes généraux

2 - Le présent texte recommande aux entreprises qui publient des comptes intermédiaires de préparer les mêmes états de synthèse que ceux établis à la clôture de l'exercice.

Un jeu complet de comptes intègre :

- a) un bilan ;
- b) un hors bilan ;
- c) un compte de résultat ;
- d) et une annexe comprenant notamment un tableau indiquant les variations des capitaux propres.

Ces comptes peuvent être résumés et l'annexe peut ne comporter qu'une sélection de notes annexes telle que définie aux paragraphes 6 et 7.

3 - Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent :

- a) le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;
- b) un hors bilan à ces deux dates ;
- c) le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice

précédent ;

d) une annexe comprenant notamment le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent :

4 - Les comptes intermédiaires sont établis sur une base consolidée ou combinée si, pour l'exercice précédent, l'entreprise a publié des comptes consolidés ou combinés.

Si le résultat par action est publié dans les comptes de l'exercice, il l'est également dans les comptes intermédiaires.

Notes annexes

5 - Les comptes intermédiaires sont destinés à actualiser les informations fournies dans les comptes de l'exercice les plus récents. Ils retracent essentiellement les activités et les événements de la période et ne reproduisent pas les informations déjà publiées précédemment. A la fin d'une période intermédiaire, il est plus utile, pour comprendre l'évolution de la situation financière et des performances de l'entreprise, d'expliquer les événements et les transactions survenus depuis la publication des derniers comptes de l'exercice que de procéder à une simple mise à jour d'informations qui figuraient déjà dans l'annexe des comptes de l'exercice.

6 - L'annexe des comptes intermédiaires doit comporter au minimum les informations relatives aux transactions et événements qui se révèlent importants pour la compréhension des comptes intermédiaires et qui ne sont pas publiés par ailleurs, et notamment :

- a) une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les comptes intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice les plus récents ou, si ces méthodes ou modalités ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur incidence ;
- b) une description des aménagements retenus pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
- c) la nature et le montant des éléments exceptionnels du fait de leur importance ou de leur incidence, affectant l'actif, le passif, les capitaux propres ou le résultat net ;
- d) la nature et le montant des modifications affectant les estimations ayant été utilisées au cours de l'exercice ou de l'exercice précédent, si ces modifications ont un impact significatif sur la période intermédiaire en cours ;
- e) les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres ;
- f) ventilation des agrégats du compte de résultat jugés les plus pertinents pour traduire l'évolution de la performance par secteur d'activité ou métier et par répartition géographique, selon l'organisation de l'établissement ;
- g) les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire qui n'ont pas été pris en considération pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
- h) l'incidence des changements qui ont affecté le périmètre des activités de l'entreprise au cours de la période intermédiaire, notamment les regroupements d'entreprises, l'acquisition ou la cession de filiales et de participations, les restructurations et décisions d'abandon d'activités ;
- i) les changements ayant affecté les engagements depuis la date de clôture des derniers comptes de l'exercice ;

j) une information sur les transactions avec les parties liées ;

k) une indication sur le caractère saisonnier des activités.

Importance significative

7 - Le seuil de signification doit être apprécié par rapport aux chiffres des comptes intermédiaires, que ce soit pour la présentation, la prise en compte, l'évaluation ou l'indication en annexe d'informations financières.

Règles d'évaluation

Adoption de méthodes comptables identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice

8 - Dans ses comptes intermédiaires, une entreprise doit appliquer, sous réserve d'aménagements, les mêmes méthodes comptables que celles utilisées dans ses comptes de l'exercice les plus récents, sauf en cas de changements de méthodes comptables postérieurs à la date de dernière clôture, qui seront reflétés dans les comptes de l'exercice suivants.

9 - Les coûts qui, de par leur nature, ne constitueraient pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constitueront pas non plus des actifs à la date d'établissement des comptes intermédiaires. Les tests de reconnaissance d'actif et de dépréciation de valeur s'appliquent de manière similaire aux dates intermédiaires et à la clôture de l'exercice. Sauf en ce qui concerne les opérations bancaires et les opérations connexes au sens des articles 1^{er} et 5 de la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 modifiée, relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, un passif n'est enregistré à la date d'établissement des comptes intermédiaires que s'il correspond à une obligation existant à cette date, de la même façon qu'un passif représente une obligation à la date de clôture des comptes de l'exercice.

10 - Le fait d'exiger qu'une entreprise utilise dans ses comptes intermédiaires les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. A titre d'exemple, lorsque les critères de reconnaissance d'un actif incorporel sont réunis en cours d'exercice, les coûts passés en charge au cours des périodes intermédiaires du même exercice sont inscrits à l'actif.

Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

11 - Les produits qu'une entreprise reçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice sont comptabilisés dans les comptes intermédiaires dans les mêmes conditions qu'à la clôture de l'exercice.

12 - Le montant des dividendes perçus sur une période déterminée peut être supérieur à la moyenne annuelle. Ces produits sont comptabilisés à la date à laquelle ils se produisent et ne sont pas répartis sur l'exercice. En revanche, les royalties seront réparties sur les périodes auxquelles elles correspondent.

Coûts encourus de façon non récurrente au cours de l'exercice

13 - Les coûts qu'une entreprise encourt de manière non récurrente durant l'exercice ne sont anticipés ou différés dans les comptes intermédiaires que dans la mesure où ils le seraient à la clôture de l'exercice.

14 - Pour l'établissement des comptes intermédiaires, une prime ou une obligation est comptabilisée en charges à payer si la pratique passée rend probable un paiement par l'entreprise, et si le montant

correspondant à la période intermédiaire peut être estimé de façon fiable.

Par exemple, le coût prévu des droits à absence rémunérée cumulables (droits reportés qui peuvent être utilisés lors de périodes futures s'ils ne sont pas intégralement utilisés à la fin de la période en cours) doit être pris en compte dans les comptes intermédiaires, de la même façon qu'il le serait dans les comptes de l'exercice.

De même, les bonus de fin d'année, la participation ou l'intéressement versés aux salariés ou aux intermédiaires sont répartis sur l'exercice, s'il est probable de les verser.

15 - Les charges discrétionnaires, même si elles sont prévues et si elles se répètent d'une année sur l'autre, doivent généralement être prises en compte au moment où elles sont payées (cotisations à des œuvres de bienfaisance prévues au budget par exemple).

Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

16 - Le taux d'impôt est déterminé sur une base annuelle. La charge d'impôt relative aux périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période le taux effectif moyen estimé pour l'exercice, comprenant les modifications des taux d'impôt déjà votées à la fin de la période et devant prendre effet après la date de fin de période. Le taux d'impôt moyen estimé pour l'exercice doit être réestimé sur une base cumulée à la date de fin de période. Les modifications des taux d'impôt votées après la fin de la période et affectant de façon rétroactive la totalité de l'exercice font l'objet d'une information en annexe, au titre des événements post-clôture.

17 - Dans la mesure du possible, un taux d'impôt annuel moyen est déterminé pour chaque territoire fiscal, ce taux étant appliqué pour chaque territoire au résultat avant impôt de la période intermédiaire. De même, si différentes catégories de revenus sont soumises à des taux d'impôts différents (ce qui est le cas, par exemple, des plus values de cessions), chacun des taux sera, dans la mesure du possible, appliqué au résultat lié à la catégorie de revenus correspondante. Si ce calcul détaillé ne peut être mis en place, une moyenne pondérée des taux d'impôt des différents territoires ou des différentes catégories de revenus sera utilisée (deux exemples chiffrés sont donnés en annexe).

Décalage entre exercice comptable et exercice fiscal

18 - En cas de décalage entre l'exercice comptable et l'exercice fiscal, la charge d'impôt calculée pour chacune des périodes intermédiaires de l'exercice comptable est évaluée en utilisant l'un des deux taux d'impôts estimés, selon que la période se situe dans une année fiscale ou dans l'autre.

Crédits d'impôt

19 - Les crédits d'impôt liés aux investissements, à la recherche ou à l'exportation et prévus pour l'ensemble de l'exercice se reflètent dans le calcul du taux d'impôt effectif estimé pour l'exercice, ces crédits étant généralement accordés et calculés sur une base annuelle. En revanche, les avantages fiscaux liés à un événement particulier sont constatés dans le calcul de la charge d'impôt de la période intermédiaire concernée (ces crédits étant assimilables à des subventions).

Reports déficitaires – Report en arrière

20 - Les avantages liés au report en arrière sont comptabilisés au cours de la période intermédiaire où se produit la perte fiscale correspondante.

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé en cas de report de pertes fiscales et de crédits d'impôt inutilisés, selon les mêmes critères que ceux appliqués à la clôture de l'exercice. Si les critères sont réunis, l'incidence du report déficitaire est prise en compte dans le calcul de la charge d'impôt de la période. Si le montant correspondant est significatif, il est mentionné distinctement.

Utilisation d'estimations

21 - Les procédures d'évaluation doivent permettre l'établissement d'une information intermédiaire fiable, complète et transparente. Les évaluations effectuées, tant dans les comptes de l'exercice que dans les comptes intermédiaires, reposent cependant souvent sur des estimations. Le recours à des estimations sera en général plus important dans les comptes intermédiaires que dans les comptes de l'exercice ; mais la signification de l'information donnée ne doit pas être dénaturée.

A titre d'exemple, la valeur actuelle des engagements de retraite est souvent déterminée par des actuaires ou sur la base d'études actuarielles à la clôture de l'exercice. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, ces engagements pourront être évalués par extrapolation de l'évaluation actuarielle la plus récente.

22 - Les modifications significatives d'estimations utilisées dans les comptes intermédiaires déjà publiés au titre de l'exercice sont prises en compte lors de l'établissement des comptes de la période suivante, sans qu'elles fassent l'objet de retraitements rétrospectifs.

Comparabilité

23 - En cas de changement de méthode comptable décidé au cours de l'exercice et reflété dans les comptes intermédiaires publiés, l'information comparative présentée doit être retraitée pro-forma.

Annexe 1

Evaluation de la charge d'impôt intermédiaire

Exemples

1/ A titre d'exemple, une entreprise établissant des comptes trimestriels prévoit de réaliser un résultat avant impôt de 2.000 pour chacun des 4 trimestres et exerce une activité dans un territoire où le taux d'imposition est de 30 pour cent jusqu'à concurrence d'un plafond de 6.000 et de 40 pour cent au-delà. Les résultats effectifs sont conformes aux résultats escomptés. Le tableau ci-après indique le montant d'impôt comptabilisé pour chaque trimestre :

	Total prévu pour l'exercice	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre
Charge d'impôt	2 600	650	650	650	650

Le taux effectif moyen estimé pour l'exercice s'établit à 32,5 % (2 600/8000). Ce taux effectif est appliqué au résultat avant impôt de la période.

2/ A titre d'exemple, une entreprise publiant des comptes trimestriels, qui réalise un bénéfice avant impôt de 6.000 au premier trimestre mais prévoit de réaliser une perte de 2.000 au cours de chacun des trois trimestres suivants (ce qui donne pour l'ensemble de l'exercice un résultat nul). Cette société exerce une activité dans un territoire, où le taux d'impôt effectif moyen estimé pour l'exercice est de 40 pour cent. Le tableau ci-après montre la charge d'impôt qu'elle va comptabiliser pour chaque trimestre.

	Total prévu pour l'exercice	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre
--	-----------------------------------	------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Charge d'impôt	0	2 400	(800)	(800)	(800)
-----------------------	---	-------	-------	-------	-------

©Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, juillet/2001