



**Conseil économique
et social**

Distr.
GENERALE

E/C.10/AC.3/1994/3
12 janvier 1994
FRANCAIS
ORIGINAL : ANGLAIS

COMMISSION DES SOCIÉTÉS TRANSNATIONALES
Groupe de travail intergouvernemental d'experts
des normes internationales de comptabilité et
d'établissement des rapports
Douzième session
Genève, 7-15 mars 1994
Point 4 de l'ordre du jour provisoire*

ETUDE DES GRANDES TENDANCES OBSERVEES RECEMMENT
A L'ECHELON NATIONAL

Rapport établi par le secrétariat de la CNUCED

RESUME

Le présent rapport passe en revue les nouvelles réglementations et normes qui viennent d'être adoptées par divers pays, ainsi que les normes qui sont actuellement à l'étude. Il est exclusivement basé sur les réponses fournies par les pays à un questionnaire envoyé à tous les Etats membres. Vingt-cinq pays ont soumis des rapports sur les activités entreprises à l'échelon national, et divers autres devaient présenter oralement, pendant la douzième session, des informations qui seront rassemblées dans un ouvrage intitulé Questions relatives à la comptabilité et à la publication à l'échelon international, qui sera publié ultérieurement. On trouvera dans les rapports techniques pertinents du Secrétaire général, à titre de documentation pour la session, des informations supplémentaires sur les normes nationales relatives aux quatre questions que le groupe a choisi d'examiner à sa douzième session : pratiques des sociétés en matière de publication pour les questions environnementales, comptabilisation des nouveaux instruments financiers, comptabilisation des subventions et concessions publiques, et comptabilisation des biens et équipements acquis par crédit-bail.

* E/C.10/AC.3/1994/1.

TABLE DES MATIERES

	<u>Paragraphes</u>	<u>Pages</u>
I. NOUVELLES REGLEMENTATIONS ET/OU NORMES APPLICABLES A LA COMPTABILITE DES SOCIETES A L'ECHELON NATIONAL	1 - 3	3
II. TENDANCES OBSERVEES RECEMMENT EN MATIERE DE COMPTABILITE ET DE PUBLICATION	4 - 105	3
Autriche	4 - 8	3
Bahreïn	9 - 10	4
Canada	11 - 19	5
Chypre	20	7
République tchèque	21	7
France	22 - 26	7
Gabon	27 - 30	9
Allemagne	31 - 34	9
Indonésie	35 - 36	10
Jordanie	37	10
Liban	38 - 44	11
Maroc	45 - 46	11
Norvège	47 - 50	12
Oman	51	13
République de Corée	52	13
Fédération de Russie	53 - 57	13
Saint-Marin	58 - 59	14
Singapour	60 - 62	14
Espagne	63 - 67	15
Swaziland	68	16
Suède	69 - 72	17
Suisse	73 - 79	18
Ukraine	80 - 86	19
Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord	87 - 96	20
Etats-Unis d'Amérique	97 - 104	24
Zimbabwe	105	29

/...

I. NOUVELLES REGLEMENTATIONS ET/OU NORMES APPLICABLES
A LA COMPTABILITE DES SOCIETES A L'ECHELON NATIONAL

1. Le présent rapport a été établi sur la base des réponses à une note verbale et à un questionnaire adressés à tous les Etats membres. Au total, 25 pays ont répondu. La Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) remercie vivement les intéressés de lui avoir fourni les renseignements demandés. Le questionnaire a facilité la tâche des responsables de la présentation des informations requises et permis d'améliorer la qualité des renseignements fournis, bien que le pourcentage de réponses ait été moins élevé que les années précédentes. Il semble qu'il y ait un problème en ce qui concerne la rapidité avec laquelle le questionnaire est transmis par les services ministériels qui le reçoivent aux services chargés des questions de comptabilité. La CNUCED a envoyé des lettres faisant suite à l'envoi du questionnaire, pour découvrir dans bien des cas que celui-ci n'avait pas encore été reçu par les autorités compétentes. Les experts voudront peut-être soulever cette question auprès de leurs gouvernements respectifs, en vue d'améliorer le processus de transmission du questionnaire aux personnes intéressées.

2. Ce rapport contient également des informations sur les tendances observées récemment en matière de comptabilité dans la Fédération de Russie; ces renseignements lui ont été communiqués par un membre du Conseil consultatif international sur l'évolution des normes de comptabilité et d'audit en Russie (International Advisory Board on Accounting and Auditing Developments in Russia, ou IAB).

3. Beaucoup de renseignements intéressants ont été fournis, que ce soit en ce qui concerne les tendances observées récemment ou aux fins d'établissement des rapports techniques.

II. TENDANCES OBSERVEES RECEMMENT EN MATIERE
DE COMPTABILITE ET DE PUBLICATION

Autriche

4. En juin 1990, la Rechnungslegungsgesetz (ou RLG, loi régissant l'établissement des états financiers, l'audit et la publication des états financiers) a été adoptée par le Parlement autrichien. D'une façon générale, ce texte est conforme aux quatrième, septième et huitième directives de la Communauté européenne, et la plupart de ses réglementations s'appliquent aux états financiers des entreprises pour les exercices commençant à compter du 31 décembre 1991. Une application antérieure est également autorisée. Les réglementations relatives aux états financiers consolidés entrent en vigueur en 1994.

5. Une autre nouvelle loi, la Bankwesengesetz (ou BWG), a été adoptée en juillet 1993 afin d'adapter la Kreditwesengesetz (ou KWG) aux directives de la Commission européenne applicables aux banques et autres établissements financiers. Entrée en vigueur à compter de 1994, cette loi comprend une directive sur la comptabilité des banques (EWG 86/635). Durant l'année écoulée, un autre texte législatif, régissant les fonds communs de placement (Investmentfondsgesetz) a également été adopté à des fins d'harmonisation avec les dispositions communautaires; il doit également entrer en vigueur à compter de 1994.

/...

6. L'Institut autrichien des experts-comptables a publié trois directives destinées à interpréter les dispositions de la RLG en matière de divulgation d'informations, et la Chambre autrichienne des comptables a publié les directives suivantes, consacrées aux problèmes soulevés par la promulgation de la RLG :

- a) Comptabilisation des réserves pour prestations de retraite;
- b) Comptabilisation des réserves pour engagements contractés au titre des indemnités de licenciement;
- c) Contenu des rapports d'audit (états certifiés).

7. L'Institut autrichien des experts-comptables a publié des exposés-sondages sur : a) la comptabilisation des opérations de crédit-bail et leur traitement dans les états financiers des bailleurs; et b) l'évaluation des titres dans les états financiers des banques et des compagnies d'assurance.

8. La Chambre autrichienne des comptables a publié un projet de mémoire sur le traitement des options dans les états financiers, et des documents de travail sur des procédures d'évaluation harmonisées et la comptabilisation des impôts sur les bénéfices dans le cadre de la préparation d'états financiers consolidés.

Bahreïn

9. Le Gouvernement de Bahreïn élabore actuellement des normes comptables à l'intention des organismes et entreprises de son secteur public. A ce jour, les normes suivantes ont été publiées :

Préface aux normes comptables du secteur public.

1. Détermination et application des méthodes comptables.
2. Différences en matière de publication et de concepts selon les entités.
3. Définition, constatation et évaluation de l'actif.
4. Définition, constatation et évaluation du passif.
5. Définition, constatation et évaluation des réserves.
6. Définition, constatation et évaluation des recettes et des dépenses.
7. Présentation de l'information financière.
8. Etats financiers consolidés et comptabilisation des placements dans les sociétés affiliées.
9. Comptabilisation de l'amortissement.
10. Comptabilisation des activités de recherche et de développement.

/...

11. Comptabilisation des immobilisations corporelles (y compris l'infrastructure et les avoirs obtenus en héritage).
12. Comptabilisation des placements.
13. Comptabilisation des opérations de crédit-bail.
14. Conversions en monnaies étrangères.
15. Comptabilisation des stocks.
16. Eventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice.
17. Eléments exceptionnels, éléments afférents aux exercices antérieurs et changements de conventions comptables.
18. Capitalisation des frais d'emprunt.
19. Comptabilisation des regroupements d'entreprises.
20. Présentation de l'information financière par secteur d'activité.
21. Comptabilisation des placements dans les sociétés apparentées.

10. Ces normes sont fondées sur les normes conceptuelles australiennes ainsi que sur les travaux du Comité du secteur public de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Les normes 1 et 6 à 21 sont en outre conformes à celles publiées par le Comité international de normalisation de la comptabilité (CINC).

Canada

11. Les organismes réglementaires n'ont publié aucune réglementation, politique ou règle d'importance majeure en matière de présentation de l'information financière et de publication en 1992 et 1993.
12. L'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) a publié une nouvelle norme, Réévaluation globale de l'actif et du passif, qui établit de nouveaux critères de prise en compte, d'évaluation et de publication, par exemple dans le cas des réévaluations effectuées par des entreprises à but lucratif aux fins d'établissement de nouveaux coûts de référence. Avant que l'actif et le passif d'une entreprise puissent faire l'objet d'une réévaluation globale, les conditions suivantes doivent être remplies :
 - a) La totalité ou la quasi-totalité des fonds propres de l'entreprise doit avoir été acquise, dans le cadre d'une ou de plusieurs transactions entre entités non affiliées, par un acquéreur qui détient une majorité du capital de l'entreprise au terme de la ou des transactions; ou
 - b) L'entreprise doit avoir fait l'objet d'une réorganisation financière et être contrôlée, au terme de cette réorganisation, par une entité différente de celle qui la contrôlait auparavant.
13. Dans les deux cas, les nouveaux coûts doivent pouvoir être déterminés d'une manière raisonnable.

/...

14. Cette nouvelle norme entre principalement en jeu dans les deux situations suivantes :

a) L'acquisition d'une entreprise, qui se traduit par une réévaluation de ses comptes ("push-down accounting") consistant à attribuer une nouvelle valeur à l'actif et au passif figurant dans ses états financiers sur la base d'une ou de plusieurs prises de participation. Cette technique revient à imputer le coût de l'acquéreur à l'actif et au passif de l'entreprise acquise; ou

b) Une réorganisation financière, qui est définie comme un réalignement substantiel des participations et des intérêts non participatifs d'une entreprise, au terme duquel les détenteurs d'une ou de plusieurs catégories importantes d'intérêts non participatifs abandonnent une partie (ou l'intégralité) des droits et créances qu'ils ont sur l'entreprise.

15. Les questions d'évaluation, le traitement comptable de l'ajustement effectué au titre de la réévaluation et les règles de publication sont couverts dans chacune de ces deux situations.

16. Une directive comptable, intitulée "Le rapport de gestion", a été publiée en août 1992. Elle a pour objet de donner le point de vue du Comité des normes comptables sur ce que doit contenir, au minimum, un rapport de la direction d'une entreprise dans lequel celle-ci assume la responsabilité de la publication de l'information financière. Elle souligne qu'un rapport de gestion doit reconnaître que la direction d'une entreprise est responsable des états financiers de cette dernière, des rapports d'experts, des autres informations financières et du contrôle interne du processus de présentation de l'information financière.

17. Les exposés-sondages encore en cours d'examen en octobre 1993 portaient sur les sujets suivants :

a) Comptabilisation des créances douteuses et contentieuses : des normes sont proposées pour la constatation, l'évaluation, la présentation et la publication des créances douteuses et contentieuses, qu'il s'agisse de prêts restructurés ou forclos;

b) Incertitudes en matière d'évaluation : certaines règles de publication sont proposées dans les cas où les états financiers ont fait l'objet d'estimations, et une fourchette de montants possibles est aussi proposée si cela peut avoir de l'importance pour les états financiers;

c) Gains et pertes conditionnels : des règles sont proposées pour la constatation et la publication d'éléments conditionnels dans les états financiers;

d) Participation aux coentreprises : il est proposé d'éliminer la possibilité d'utiliser la méthode comptable de mise en équivalence pour les participations aux coentreprises, et de rendre obligatoire la méthode de consolidation proportionnelle;

e) Conversions en monnaies étrangères : il est proposé que les entreprises remplissant certains critères soient tenues de prendre en compte, au niveau de leurs revenus, l'ensemble des gains ou pertes de

/...

change au moment où ils interviennent, à moins que l'élément monétaire soit utilisé comme instrument de couverture;

f) Comptabilisation des nouveaux instruments financiers.

18. Les rapports et études suivants ont été publiés en 1992 et 1993 :

a) Audit en matière d'environnement et profession comptable;

b) Présentation de l'information financière par secteur d'activité;

c) Charges et obligations en matière d'environnement : Questions touchant la comptabilité et la présentation de l'information financière; et

d) Utilisation de ratios financiers et de graphiques en matière de présentation de l'information financière.

19. Des recherches sont en cours sur la présentation de l'information concernant les performances en matière d'environnement, et un rapport devrait être publié au printemps de 1994.

Chypre

20. A Chypre, la comptabilité et la publication sont régies par la loi sur les sociétés. En outre, l'Institut des experts-comptables de Chypre a adopté l'ensemble des normes comptables internationales et attend de ses membres qu'ils se conforment à ces normes dans leurs activités professionnelles. Certaines modifications susceptibles d'être apportées à la loi sur les sociétés sont actuellement examinées par un comité spécial nommé par le Gouvernement. Une des propositions concerne l'abolition des sociétés privées exemptées, qui ne sont pas légalement tenues de soumettre des comptes annuels au registre des sociétés de Chypre.

République tchèque

21. A compter du 1er janvier 1993, de nouveaux principes comptables sont légalement imposés aux entreprises commerciales et autres en République tchèque (Loi comptable No 563/1991). Ces nouvelles règles sont conformes à la quatrième directive de la Commission européenne et aux normes comptables internationales. Une série de règlements s'applique aux entreprises du secteur privé, aux compagnies d'assurance et aux banques; une autre porte sur les organismes sans but lucratif (y compris les entreprises d'Etat, les fondations, les municipalités, les partis politiques et les organisations civiques).

France

22. Le 4 janvier 1993 a été adopté le Décret No 93-9 (portant modification du Décret 69-810 du 12 août 1969), qui régit l'organisation et le statut professionnel des commissaires aux comptes des entreprises. Il a été suivi de deux ordonnances d'application en date du 4 janvier 1993. Ces textes ont essentiellement pour objet d'intégrer à la législation française les dispositions de la huitième directive de la Commission européenne concernant l'homologation des personnes habilitées à vérifier les comptes des sociétés, c'est-à-dire les membres de la Compagnie des commissaires aux comptes.

/...

23. Le Conseil national de la comptabilité (CNC) a émis en 1992 et 1993 les avis suivants sur les dispositions comptables qui s'appliquent à des secteurs d'activité spécifiques :

- a) Plan comptable des organismes agréés par l'Etat aux fins de gestion paritaire des fonds de la formation professionnelle;
- b) Plan comptable professionnel des sociétés coopératives artisanales;
- c) Plan comptable applicable à l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie;
- d) Plan comptable applicable aux instituts universitaires de formation des maîtres;
- e) Plan comptable des établissements publics d'aménagement des villes nouvelles;
- f) Plan comptable des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM);
- g) Recommandations portant sur les dispositions comptables des partis et groupements politiques.

24. Le CNC a achevé une étude destinée à comparer les normes NCI 27 (comptes consolidés et comptabilisation des participations dans les sociétés affiliées) et 28 (comptabilisation des participations dans les sociétés apparentées) du CINC. L'avis qu'il a exprimé à ce sujet a constaté une grande convergence entre le référentiel français en matière de consolidation et les recommandations du CINC.

25. Les questions de comptabilité et de publication suivantes sont actuellement examinées par les organismes concernés en France :

- a) Plan comptable des compagnies d'assurance conforme à la directive européenne sur les entreprises d'assurance (91/674/CEE);
- b) Dispositions comptables spécifiques applicables à la prise en compte et à la publication des transactions immobilières;
- c) Comptabilisation de la taxe à la valeur ajoutée;
- d) Dispositions comptables relatives à l'utilisation de traitements automatisés;
- e) Comptabilisation des instruments financiers;
- f) Dispositions relatives à l'établissement de comptes combinés.

26. Le bulletin du CNC contient chaque année un compte rendu des travaux du Groupe de travail, ainsi que la référence des publications de l'Organisation des Nations Unies concernées. Des informations sur ces travaux sont en outre fournies pour examen à l'Assemblée plénière du CNC.

/...

Gabon

27. Aucune nouvelle disposition légale n'a été adoptée en 1992 et 1993 au Gabon.

28. Dans le cadre de l'harmonisation des normes comptables dans les pays francophones du monde entier, le Gabon a reçu, durant cette période, une mission d'experts français conduite par un membre du Conseil national de la comptabilité (CNC) et destinée à étudier les termes de révision et d'harmonisation des législations et des normes comptables. Un des documents qui ont été soumis pour étude au Gouvernement est un projet de plan comptable des organismes de sécurité sociale.

29. En 1993, le Président de la République du Gabon a créé un Conseil supérieur de la comptabilité par décret pris en Conseil des ministres. Cet organe vient combler un vide qui existait au niveau national en matière de comptabilité. Il a pour objet de promouvoir et de développer la formation aux procédures comptables et les normes comptables, ainsi que d'adopter des règles et règlements à l'intention des comptables.

30. Les conclusions et recommandations du Groupe de travail relatives à la formation et aux normes comptables, ainsi qu'au renforcement de la profession comptable, ont été transmises aux ministres de l'enseignement supérieur et de l'éducation nationale, de même qu'à la direction de l'Institut national des sciences de gestion, pour leur permettre d'en tirer parti dans l'exercice de leurs responsabilités.

Allemagne

31. L'Ordonnance du 14 février 1992 relative aux organismes de crédit (Gazette de la législation fédérale I, page 203), telle qu'elle a été modifiée par l'Ordonnance du 18 juin 1993 (Gazette de la législation fédérale I, page 924), vient compléter les textes d'application de la loi du 30 novembre 1990 sur la comptabilité des banques, aux fins d'harmonisation avec les directives de la Commission européenne sur les états financiers annuels et les états consolidés des organismes de crédit. Elle contient principalement les dispositions relatives à l'établissement des états financiers et à la publication des comptes de résultats.

32. Le projet de loi relatif à la comptabilité des compagnies d'assurance a été soumis au parlement par le Gouvernement fédéral en mai 1993, en vue de son examen et de son éventuelle adoption. Il est destiné à rendre la législation allemande conforme à la directive de la Commission européenne sur les états financiers annuels et les états financiers consolidés des compagnies d'assurance.

33. Le Ministère fédéral de la justice prépare actuellement les projets de loi visant à incorporer à la législation allemande les directives de la Commission européenne en date du 8 novembre 1990, ayant pour objet d'exonérer les petites et moyennes entreprises du respect des quatrième et septième directives communautaires.

34. Les conclusions et rapports techniques du Groupe de travail sont régulièrement transmis aux principaux organismes allemands actifs en matière de comptabilité et de publication. D'une façon générale, les recommandations de ce Groupe de travail sont conformes aux quatrième,

/...

septième et huitième directives de la Commission européenne et, par conséquent, aux lois en vigueur en Allemagne.

Indonésie

35. Des mesures ont été prises en 1993 à l'échelon national pour promouvoir l'harmonisation des normes comptables par rapport à celles émanant du CINC. Elles se sont traduites par l'adoption des nouvelles normes comptables suivantes, qui sont jugées importantes pour le secteur des entreprises :

- a) Etats de financement (révision);
- b) Comptabilisation des activités de recherche et de développement;
- c) Comptabilisation des contrats de construction;
- d) Constatation des produits (révision);
- e) Comptabilisation des prestations de retraite dans les états financiers de l'employeur;
- f) Comptabilité des régimes de retraite;
- g) Comptabilisation des placements dans des sociétés de capital-risque;
- h) Comptabilité des intérêts dans des coentreprises;
- i) Conversion des états financiers en monnaies étrangères;
- j) Comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies (révision).

36. En matière d'audit, un effort d'harmonisation des normes par rapport à celles publiées par l'Institut américain des experts-comptables est actuellement en cours. Bien qu'une association des experts-comptables des pays de l'Association des nations de l'Asie du Sud-Est (ANASE) ait été constituée, les normes en vigueur dans les différents pays n'ont pas encore été harmonisées. Les nouvelles normes qui ont été publiées en matière d'audit sont les suivantes :

- a) Recherche d'états financiers intérimaires;
- b) Opérations entre certaines personnes apparentées;
- c) Systèmes de contrôle de la qualité pour les entreprises d'audit;
- d) Vérification des comptes des banques.

Jordanie

37. En Jordanie, les méthodes utilisées en matière de comptabilité et de publication sont conformes aux normes publiées par le CINC.

/...

Liban

38. Le Gouvernement libanais a chargé le Conseil supérieur de la comptabilité d'élaborer un projet de mise à jour des dispositions du plan comptable général et des plans sectoriels régissant la pratique comptable dans les entreprises, conformément au Décret No 4665.

39. Le Conseil supérieur de la comptabilité étudie actuellement les possibilités de normalisation dans les domaines suivants :

- a) Etablissement de normes comptables pour les banques islamiques;
- b) Etablissement de normes comptables pour les entreprises, les banques et autres institutions financières;
- c) Etablissement de normes comptables dans une économie inflationniste.

40. Le conseil étudie également un projet de loi visant à restreindre la pratique de l'expertise comptable aux membres de l'Association des experts-comptables agréés du Liban. Presque tous les comptables exerçant à l'heure actuelle sont déjà membres de cette association.

41. En 1992 et 1993, l'association a adopté une règle selon laquelle tout candidat diplômé expert-comptable doit passer un examen d'admission avant d'être accepté à titre de membre de l'association. Pour cela, les normes internationales de comptabilité et d'audit ont été traduites en arabe et font partie du programme d'examen.

42. L'association compte collaborer étroitement avec les universités et autres instituts supérieurs afin d'améliorer le niveau des hautes études en matière de comptabilité, et elle organisera des séminaires de formation concernant les activités des vérificateurs. Elle a en outre l'intention de publier une revue spécialisée en arabe, français et anglais intitulée "Al Mouhasabah", qui comprendra d'importants articles tirés de publications diffusées par divers organismes internationaux, régionaux ou nationaux et présentant un intérêt pour les comptables libanais.

43. L'association envisage également d'organiser au Liban une conférence internationale sur la comptabilité et l'audit, avec l'aide du CNCI et de l'IFAC.

44. Les informations relatives aux conclusions et recommandations du Groupe de travail et aux rapports techniques de ce groupe ont été diffusées par l'association auprès de ses membres. Ceux-ci ont trouvé que ces rapports les aidaient grandement dans leurs activités professionnelles.

Maroc

45. Dans le cadre du processus de réforme engagé en 1982 par le Gouvernement marocain dans le but de promouvoir un système d'information économique et financière moderne pour les entreprises, un degré de priorité élevé a été accordé à l'organisation de la profession des experts-comptables et à la mise en place d'un organisme professionnel à leur intention. La loi établissant cette profession prévoit l'homologation des experts-comptables et donne à ceux-ci le monopole de la certification

/...

des comptes des entreprises. Les nouvelles règles spécifient également les conditions à remplir et les qualifications à posséder pour être admis à porter le titre de "comptable agréé". De nouvelles normes sont en cours d'élaboration, basées sur les quatrième et huitième directives de la Commission européenne. Des lois spécifiques en matière de comptabilité permettront de faire respecter les nouvelles normes comptables, et le Conseil national de la comptabilité a publié des instructions sur la façon d'appliquer ces nouvelles lois.

46. Des règlements spéciaux ont été élaborés pour les institutions financières qui perçoivent des fonds publics; ils prévoient notamment qu'une vérification des comptes de ces institutions devra être effectué par un expert-comptable. De nouvelles lois s'appliquent aux sociétés cotées en bourse, qui sont désormais tenues de publier leurs états financiers dans les six mois suivant la date de clôture de leur exercice.

Norvège

47. La Norvège a adopté les normes comptables suivantes en 1992 et 1993 :

- a) Comptabilisation des stocks;
- b) Comptabilisation des contrats de construction; et
- c) Eventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice.

48. Des normes provisoires ont été publiées dans les domaines suivants :

- a) Impôts différés;
- b) Eléments exceptionnels;
- c) Coût des prestations de retraite;
- d) Coentreprises; et
- e) Placements dans les sociétés affiliées et apparentées.

49. L'établissement de normes est actuellement envisagé en ce qui concerne les questions de comptabilité et de publication suivantes : constatation des produits, comptabilisation des subventions publiques, information concernant les personnes apparentées, états de financement et instruments financiers.

50. A l'heure actuelle, un organisme privé, le Nors Regnskapsstiftelse, est chargé d'établir les normes comptables en Norvège. Il a été proposé de mettre en place, à l'échelon gouvernemental, un organisme auquel cette responsabilité serait désormais confiée, et cette proposition sera soumise au parlement (Storting) au printemps de 1994. Des activités sont également en cours en vue d'harmoniser la législation norvégienne en matière de comptabilité par rapport à la quatrième directive de la Commission européenne et aux directives qui s'appliquent aux banques et aux compagnies d'assurance.

/...

Oman

51. Selon la loi régissant les pratiques en matière de comptabilité et d'audit, les normes édictées par le CINC sont les seules normes approuvées dans ce pays.

République de Corée

52. Les règles applicables aux états financiers consolidés des entreprises sont le principal changement intervenu dans les réglementations comptables en 1992 et 1993, dans la République de Corée. Aux termes de la Règle de travail 15 de la législation sur les opérations de bourse, révisée en 1992, les états financiers consolidés des entreprises doivent inclure les sociétés affiliées et autres entreprises sous le contrôle de l'entreprise concernée.

Fédération de Russie

53. Le Conseil consultatif international sur l'évolution des normes de comptabilité et d'audit en Russie (International Advisory Board on Accounting and Auditing Developments in Russia, ou IAB) s'est réuni en session plénière à deux reprises, en janvier et juin 1993, et a en outre organisé plusieurs réunions de groupes d'experts de moins grande envergure, en Russie et en Europe. Ses activités sont menées avec la participation de ses six membres russes, deux représentant le Parlement et deux autres le Ministère des finances, qui travaillent en étroite collaboration avec les conseillers internationaux. Les membres étrangers de l'IAB sont la Commission européenne, l'Organisation de coopération et de développement économiques, l'IFAC, le CINC, l'Organisation des Nations Unies et la Banque mondiale.

54. Les activités de l'IAB ont principalement porté sur le projet de loi en matière d'audit, dont le Parlement a achevé la deuxième lecture. Le Président a recommandé diverses modifications, qui devaient être incorporées au projet avant que celui-ci ne soit de nouveau soumis au Parlement en troisième lecture, ce qui était prévu pour octobre ou novembre 1993. Ce calendrier a cependant été retardé d'au moins six mois du fait des événements politiques intervenus à Moscou. Les travaux relatifs à cette loi ont été suspendus jusqu'à ce que la crise constitutionnelle ait été résolue et le texte de loi adopté. Une fois cela fait, les travaux relatifs à l'organe de supervision des activités d'audit débuteront.

55. Le projet de loi en matière de comptabilité est actuellement à l'étude au niveau des commissions parlementaires, avant d'être examiné en première lecture. Il est également possible que les travaux du Parlement à cet égard soient retardés. Il en est de même des activités d'établissement de normes comptables, qui ont besoin d'être menées dans un cadre juridique. Néanmoins, un travail important a été accompli en ce qui concerne le projet de loi en matière de comptabilité, qui est désormais prêt à être examiné par toutes les parties concernées.

56. La mise au point de programmes de formation est pour ainsi dire terminée, et leur application devrait débuter à bref délai, sur financement de la Commission européenne. Ces programmes ont été conçus de façon à tenir compte des connaissances existantes et des traditions russes en

/...

matière de comptabilité. La formation sera assurée par un consortium dirigé par l'Institut de Wirtschaftsprüfer, organisme allemand. Les premiers bénéficiaires seront l'Académie nationale de sciences économiques, l'Institut commercial et économique de Saint-Petersbourg et l'Académie russe de sciences économiques Plekhanov. Trois séries de programmes ont été conçues, destinées respectivement aux professionnels de niveau supérieur, aux professionnels de niveau subalterne (aides-comptables) et aux professeurs d'université. Un effort considérable d'élaboration de matériels pédagogiques est prévu, mais il tirera parti des divers matériels déjà mis au point dans le cadre d'autres programmes de formation.

57. A l'heure actuelle, environ 1,5 million de personnes exercent des activités dans le secteur comptable dans la Fédération de Russie : 1 million d'entre elles sont de rang subalterne, et 500 000 de niveau supérieur. En outre, les universités russes comptent environ 6 000 enseignants en comptabilité (maîtres de conférence, professeurs associés ou chargés de cours). La priorité sera accordée au programme destiné aux professionnels de haut niveau et aux enseignants, dans la mesure où ces deux groupes sont ceux pour lesquels il y a des chances pour que l'effort de formation et de perfectionnement ait le meilleur effet multiplicateur.

Saint-Marin

58. Les dispositions relatives à la comptabilité des entreprises sont contenues dans la Legge Tributaria (loi fiscale, articles 20 et suivants) et la loi sur les sociétés (articles 71 et suivants). Ces textes régissent l'établissement des budgets, la comptabilité et la préparation des états financiers. Les états financiers annuels peuvent être vérifiés, et ils doivent être publiés sous les auspices de la Cour de Saint-Marin.

59. Saint-Marin a conclu avec la Communauté européenne un accord commercial et douanier qui est en vigueur à compter de 1993, et son Gouvernement a entrepris de réexaminer les dispositions de ses lois et normes pour faire en sorte qu'elles soient conformes à cet accord.

Singapour

60. A ce jour, l'Institut des experts-comptables de Singapour (ICPAS) a publié 26 notifications de normes comptables (SAS), parmi lesquelles 25 ont été adoptées par le Comité de normalisation de la comptabilité du CINC.

61. Le Conseil de l'ICPAS a publié un exposé-sondage fondé sur la NCI 31 du CINC, Publication des participations à des coentreprises, et étudie actuellement les autres exposés-sondages suivants :

- a) Constatation des produits (E41);
- b) Contrats de construction (E42);
- c) Immobilisations corporelles (E43);
- d) Effets des variations du cours des monnaies (E44);
- e) Regroupements d'entreprises (E45);

/...

f) Eléments exceptionnels, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (E46);

g) Charges pour prestations de retraite (E47).

62. Il est en outre envisagé d'établir des normes dans les domaines suivants :

a) Etats de financement (sur la base de la NCI 7);

b) Comptabilisation de l'impôt sur les biens et services;

c) Comptabilisation des instruments financiers;

d) Informations contenues dans les états financiers des banques et autres institutions financières analogues.

Espagne

63. L'Espagne a adopté les directives de la Commission européenne en matière de législation commerciale et comptable. Les principales lois concernant les entreprises sont les suivantes : Décret législatif royal 1564/1989 portant approbation de l'avenant au texte de loi relatif aux aspects commerciaux des sociétés; Décret législatif royal 1643/1990 portant adoption du Plan comptable général; Ordonnance du Ministère de l'économie et des finances, en date du 27 janvier 1993, portant adoption du Plan comptable général pour les entreprises du bâtiment et des travaux publics; et Décret législatif royal 1815/1991 portant adoption des normes relatives à l'établissement des états financiers consolidés.

64. L'Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (Institut de comptabilité et d'audit), qui dépend du Ministère de l'économie et des finances, est chargé d'établir les normes de comptabilité générale en Espagne; la Dirección General de Seguros (Direction générale des assurances) du Ministère de l'économie et des finances publie les normes comptables applicables aux compagnies d'assurance; la Comisión Nacional del Mercado de Valores (Commission nationale du marché des valeurs) fixe les normes applicables aux courtiers, aux maisons de titres et aux sociétés de placement; enfin, la Banque d'Espagne publie les normes applicables aux organismes de crédit.

65. Au cours des deux dernières années, l'Institut a publié les résolutions suivantes en ce qui concerne les méthodes de comptabilité et d'audit en vigueur en Espagne :

a) Critères de détermination du volume net d'activités d'une entreprise;

b) Normes d'évaluation des immobilisations corporelles;

c) Critères de comptabilisation des paiements d'impôts anticipés à titre de provisions pour les prestations de retraite et autres obligations analogues;

d) Normes d'évaluation des immobilisations non corporelles;

/...

e) Normes de comptabilisation des impôts sur les bénéfices des sociétés;

f) Normes d'évaluation des parts de capital tirées des contributions non monétaires à la formation ou à l'augmentation du capital d'une entreprise;

g) Critères de comptabilisation des parts des Fondos de Inversion en Activos del Mercado Monetario (Fonds de placement en actions du marché monétaire, ou FIAMM);

h) Critères d'évaluation et de comptabilisation de l'impôt général indirect des îles Canaries.

66. L'Institut étudie actuellement des normes de comptabilisation des regroupements et scissions d'entreprises, des contrats à terme et des options, ainsi que des normes permettant d'adapter le Plan comptable général aux secteurs suivants :

- a) Sociétés immobilières;
- b) Centres de soins de santé;
- c) Compagnies d'électricité;
- d) Concessionnaires d'autoroutes à péages;
- e) Sociétés sportives; et
- f) Groupements d'intérêt économique.

67. Les conclusions du Groupe de travail et de ses rapports techniques sont étudiées par l'Institut au moment de la formulation des normes, et leurs recommandations sont, dans toute la mesure du possible, incorporées aux normes comptables destinées aux entreprises espagnoles.

Swaziland

68. Le Swaziland a adopté les normes en matière de comptabilité et d'audit qui ont été promulguées par le Comité international de normalisation de la comptabilité et la Fédération internationale des experts-comptables. En outre, cinq autres normes ont été publiées à ce jour :

- a) Publicité des méthodes comptables;
- b) Comptabilisation des immobilisations;
- c) Evaluation et présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique;
- d) Informations à fournir dans les états financiers;
- e) Comptabilisation des contrats de construction.

/...

Suède

69. Au cours des deux dernières années, le Conseil suédois de la comptabilité (Bokforingsnamnden, ou BFN), organisme d'Etat, a publié les recommandations suivantes :

- a) Comptabilisation des obligations à coupon zéro;
- b) Comptabilisation du coût des améliorations apportées aux habitations locatives.

Par ailleurs, l'Office de supervision financière (Finansinspektionen), autre organisme d'Etat, a publié les nouvelles réglementations suivantes en ce qui concerne les rapports annuels et intérimaires des organismes de crédit :

- a) Contenu du rapport statutaire;
- b) Comptabilisation des prêts de titres;
- c) Comptabilisation de l'accumulation des intérêts sur obligations à intérêt fixe, à prime et à coupon émises et acquises.

70. Le Conseil suédois des normes de comptabilité financière (Redovisningsradet), organisme privé, a publié les recommandations suivantes :

- a) Comptabilisation des stocks;
- b) Comptabilisation des effets à recevoir et à payer comportant une rémunération masquée au titre d'intérêts assortis de taux différents des taux du marché;
- c) Comptabilisation des éléments exceptionnels et informations à fournir aux fins de comparaisons;
- d) Comptabilisation des modifications apportées aux méthodes comptables.

71. Les questions de comptabilité et de publication suivantes sont actuellement étudiées en vue de l'établissement de normes :

- a) Conseil suédois de la comptabilité :
 - i) Comptabilisation des fusions juridiques;
 - ii) Conditions d'utilisation des techniques électroniques de traitement des données dans les systèmes comptables;
- b) Conseil suédois des normes de comptabilité financière :
 - i) Comptabilisation des immobilisations corporelles;
 - ii) Comptabilisation des opérations de crédit-bail;
 - iii) Comptabilisation des charges pour prestations de retraite;

/...

iv) Comptabilisation des contrats de construction et des prestations de services.

72. Deux comités gouvernementaux analysent actuellement la question de savoir s'il convient d'apporter des modifications majeures au droit de la comptabilité et au droit des sociétés à des fins d'harmonisation par rapport aux directives de la Commission européenne et aux normes recommandées par le CNCI. Leurs premières propositions devraient être publiées au début de 1994.

Suisse

73. En 1992 et 1993, une nouvelle législation sur les sociétés a été adoptée, qui met l'accent sur les réglementations applicables aux sociétés à responsabilité limitée. Les règles de présentation de l'information financière et d'audit ont notamment changé et été adaptées, dans bien des cas, aux conditions fixées par la Commission européenne. Les états financiers devront être présentés d'une certaine façon, et les règles d'évaluation seront plus strictes qu'auparavant. L'obligation de présenter des états financiers consolidés a été introduite pour les exercices qui commencent à compter du 30 juin 1993.

74. En outre, les règles relatives aux vérifications statutaires des comptes ont été renforcées. Selon une ordonnance publiée par le Gouvernement suisse et applicable aux moyennes et grandes entreprises, seuls les experts-comptables suisses agréés (ou les personnes possédant un diplôme équivalent) seront admis à effectuer des vérifications statutaires. Plusieurs formules nouvelles d'audit ont été introduites au titre des émissions de nouvelles parts de capital et pour certains cas où une telle vérification sera demandée par un groupe d'actionnaires.

75. En 1993, les recommandations relatives à la présentation des états financiers (FER) ont été modifiées. Ces recommandations sont formulées selon un processus analogue à celui suivi par l'Office de normalisation de la comptabilité financière des Etats-Unis (Financial Accounting Standards Board, ou FASB). Les règles concernant les comptes de groupes ont été sensiblement modifiées, et les nouvelles méthodes utilisées en la matière sont conformes à la directive de la Commission européenne. La préparation d'états de financement est désormais obligatoire, au terme des méthodes de publication recommandées par les FER.

76. Au cours de l'année 1993, la bourse des valeurs suisse doit achever ses travaux concernant les nouvelles règles de cotation, et l'on s'attend à ce qu'il soit désormais obligatoire de publier des rapports intermédiaires semestriels. Si les exposés-sondages actuellement en cours d'examen sont finalement adoptés, les méthodes de comptabilité et de publication des sociétés cotées en bourse seront entièrement basées sur les notions comptables figurant dans les FER. Bien que les principales sociétés cotées en Suisse se conforment, à titre volontaire, aux règles et normes fixées aussi bien par la Commission européenne que par le CINC, les nouvelles règles proposées dans le domaine boursier amélioreront sensiblement les méthodes de publication des sociétés cotées. Bon nombre de moyennes entreprises seront en outre affectées par ces nouvelles règles.

77. Par ailleurs, une nouvelle ordonnance concernant les états financiers des banques doit également être publiée par le Gouvernement suisse avant la

/...

fin de 1993. L'exposé-sondage qui a été publié vise à modifier les méthodes de publication actuelles non seulement en adoptant les directives appropriées de la Commission européenne, mais aussi en introduisant d'autres nouvelles règles très importantes en matière de publication. D'autre part, on s'attend à ce qu'une nouvelle recommandation similaire aux règles des FER soit publiée en ce qui concerne les états financiers des compagnies d'assurance.

78. Des exposés-sondages devraient être offerts aux commentateurs du public avant la fin de 1993 en ce qui concerne la comptabilisation des immobilisations incorporelles (ED FER 9) et la comptabilisation des impôts dans les comptes de groupes (ED FER 10).

79. Les rapports du Groupe de travail sont diffusés par les organismes publics suisses auprès des divers groupes concernés. En outre, la délégation suisse au sein du Groupe de travail organise, tous les deux ou trois ans, une réunion qui donne l'occasion aux représentants du Gouvernement suisse, d'entreprises industrielles et d'autres entités concernées de discuter des activités de ce groupe, de l'OCDE et d'autres organisations internationales actives dans le domaine de l'harmonisation des normes comptables.

Ukraine

80. La législation actuelle est axée sur la réforme de l'économie et, dans cette perspective, sur l'établissement des informations pertinentes en matière de comptabilité et de publication. D'importants efforts sont actuellement menés, à tous les échelons des pouvoirs législatif et exécutif, pour assurer dans de bonnes conditions la transition vers une économie de marché.

81. En 1992, le Conseil suprême de l'Ukraine a adopté une série de lois régissant les politiques fiscales et les questions de comptabilité correspondantes. En 1993, des règles ont été promulguées en ce qui concerne les procédures et formulaires trimestriels de comptabilité applicables aux entreprises et aux organisations (Lettre No 18-408 du Ministère ukrainien des finances, en date du 3 février 1993). Dans le nouveau modèle de bilan des entreprises, le solde net des fonds propres ne tient pas compte de l'amortissement des immobilisations ou des avoirs non corporels, des éléments de faible valeur ou des biens échangeables.

82. Un programme public de transition vers un système international de comptabilité et de statistique a été approuvé en Conseil des ministres le 4 mai 1993 (Décision No 326). Il comprend une section intitulée "Réforme comptable", qui doit s'appliquer jusqu'en 1995. Le Gouvernement a donné des instructions au Ministère des finances pour qu'il prenne des dispositions en vue du financement de ce programme.

83. En avril 1993 ont été adoptées la législation sur les services d'audit et les réglementations en matière de comptabilité et de publication en Ukraine (Décision No 250 du Conseil des ministres ukrainien, en date du 3 avril 1993). Ces réglementations s'appliquent à l'ensemble des entreprises, organismes et institutions autres que les banques. Un certain nombre de réglementations ont été modifiées du fait du passage aux systèmes de comptabilité et de publication statistique généralement reconnus au plan international.

/...

84. Des instructions destinées à l'Organisation de la comptabilité en Ukraine ont été approuvées par l'Ordonnance No 25 du Ministère ukrainien des finances, en date du 7 mai 1993.

85. Comme indiqué dans la revue Business Eastern Europe du 29 novembre 1993, le Gouvernement ukrainien a publié un nouveau règlement selon lequel les coûts historiques des immobilisations et leur amortissement doivent être ajustés pour tenir compte des effets de l'hyperinflation dans le pays. Les avoirs des entreprises doivent être classés dans trois catégories : ceux acquis avant le 1er mai 1992; ceux acquis entre le 1er mai et le 31 décembre 1992; et ceux acquis après le 31 décembre 1992. L'indice qui doit être utilisé pour ces ajustements est promulgué par le Ministère des statistiques et sera mis à jour tous les trois mois. Le principal effet de ce changement s'est fait sentir sur les immeubles mis en service entre mai et décembre 1992, dont la valeur devra être multipliée par 667.

86. Cette publication indique par ailleurs que la Chambre ukrainienne des commissaires aux comptes met la dernière main aux réglementations qui s'appliqueront aux qualifications des personnes officiellement admises à porter le titre de commissaire aux comptes. Cet organisme met actuellement au point un examen dans ce sens.

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord

Modifications de la législation intervenues en 1992 et 1993

87. Directive relative aux petites et moyennes entreprises : La Directive de la Commission européenne relative aux exonérations destinées aux petites et moyennes entreprises a été incorporée à la législation britannique en 1992. Outre un relèvement des seuils financiers définissant les petites et moyennes entreprises, cette directive prévoit une série d'exonérations des règles de publication existantes en ce qui concerne les comptes établis par les petites entreprises et communiqués aux actionnaires. Bien que les exonérations permises par la directive n'aient pas toutes été appliquées, la législation établit désormais une distinction entre les règles de publication applicables aux petites entreprises et celles concernant les autres sociétés. Jusqu'à présent, la loi permettait aux petites entreprises (et, dans une moindre mesure, aux moyennes entreprises) de divulguer moins d'informations que les grandes entreprises. Mais c'est la première fois qu'une distinction est introduite en ce qui concerne l'étendue des informations que doit fournir une société à ses actionnaires, en fonction de sa taille.

88. Onzième directive de la Commission européenne et directive relative aux agences bancaires : En 1992 ont aussi été mises en oeuvre les deux directives de la Commission européenne relatives aux règles de publication concernant les succursales bancaires. Elles ont trait aux comptes que doivent fournir les sociétés non britanniques qui ouvrent des agences au Royaume-Uni. Des dispositions distinctes s'appliquent aux banques et aux autres entreprises.

89. Etats financiers récapitulatifs : Depuis plusieurs années, les sociétés cotées en bourse sont autorisées à communiquer à leurs actionnaires des états financiers récapitulatifs et non pas le rapport complet des directeurs ou les états financiers intégraux. A la suite de

/...

l'application, en 1991, de la directive de la Commission européenne relative aux comptes des banques et autres institutions financières, les dispositions légales applicables au contenu minimum des états financiers récapitulatifs ont été modifiées pour ce qui est des banques, afin d'être conformes au nouveau contenu qui est prévu pour les comptes intégraux de ces établissements.

90. Directive de la Commission européenne concernant les sociétés de personnes : En juillet 1993 a été appliquée cette directive de la Commission européenne étendant le champ couvert par les quatrième et septième directives. Elle s'applique aux sociétés de personnes dans lesquelles tous les partenaires ayant une responsabilité illimitée à l'égard des dettes contractées par la société prennent la forme de sociétés à responsabilité limitée. Ces sociétés de personnes sont tenues de publier et de faire vérifier leurs comptes, selon les modalités applicables aux sociétés à responsabilité limitée de droit britannique (c'est-à-dire conformes aux quatrième et septième directives de la Commission européenne). Cependant, les sociétés de personnes sont exemptées de cette règle si une ou plusieurs des sociétés constituant le ou les partenaires ont elles-mêmes rempli certaines règles en ce qui concerne la comptabilisation et la publication de leur participation dans cette société.

Modifications des normes comptables intervenues en 1992 et 1993

91. L'Office de normalisation de la comptabilité (Accounting Standards Board, ou ASB) a publié les normes de publication financière (FRS) suivantes durant cette période :

a) FRS 2 : Comptabilisation des entreprises affiliées - cette norme remplace une norme antérieure publiée par l'organisme précédent. Elle simplifie et interprète les règles juridiques sur l'établissement de comptes consolidés qui ont été modifiées lorsque la septième directive de la Commission européenne a été appliquée. Entre autres particularités, cette norme traite des notions d'"influence dominante" et de "gestion sur une base unifiée", qui sont deux éléments (parmi d'autres) de la prise de contrôle d'une autre entreprise aboutissant à la nécessité de consolider celle-ci. La norme FRS 2 introduit le principe de départ selon lequel toutes les sociétés affiliées doivent être consolidées, quelle que soit la nature de leurs activités. On s'attend ainsi à ce qu'il y ait moins de cas qu'auparavant d'entreprises affiliées exclues des comptes consolidés, sous prétexte que, leurs activités étant nettement différentes, le fait de les y inclure poserait des problèmes au regard du principe selon lequel les comptes consolidés doivent donner une image fidèle et juste de la réalité.

b) FRS 3 : Publication des résultats financiers - cette norme a trait aux informations devant figurer au compte de résultats. Elle exige notamment que des informations distinctes soient fournies au titre des activités en cours et des activités qui ont cessé. Par ailleurs, elle modifie à deux égards les normes antérieures. D'une part, la définition des "éléments exceptionnels" est à présent plus étroite, de sorte que cette catégorie devrait se rencontrer très rarement. Les éléments qui auraient pu être traités auparavant en tant qu'éléments "exceptionnels" doivent désormais figurer séparément dans le compte de résultats, avant l'établissement du montant des profits et pertes sur les activités ordinaires de l'entreprise. D'autre part, cette norme dispose que le

/...

montant du bénéfice par action que sont tenues de publier les sociétés cotées en bourse doit être calculé sur la base des bénéfices attribuables aux actionnaires (c'est-à-dire après les éventuels éléments exceptionnels et une fois déduits les participations minoritaires et éventuels dividendes privilégiés). Si une société décide de publier d'autres montants au titre du bénéfice par action, ceux-ci ne doivent pas être mis davantage en évidence et doivent correspondre aux montants calculés suivant cette norme. Par ailleurs, celle-ci prévoit l'introduction d'un nouvel état principal, l'"état des profits et pertes reconnus", qui vient s'ajouter aux autres documents que sont le bilan, le compte de résultats et l'état de financement. Cet état a pour objet d'indiquer dans quelle mesure les fonds des actionnaires ont augmenté ou diminué du fait de l'ensemble des profits et pertes reconnus durant l'exercice.

c) Modification d'une norme existante relative aux impôts différés - cette modification résulte de l'application de la norme relative aux charges pour prestations de retraite et, plus récemment, de la décision du Groupe de travail britannique sur les questions urgentes au sujet des prestations d'après-retraite autres que les pensions (voir ci-après). Selon la nouvelle règle, les entreprises doivent utiliser les mêmes critères de prise en compte pour les implications fiscales des pensions et autres prestations d'après-retraite que dans la comptabilisation des obligations qu'elles ont de fournir ces prestations.

92. Bien que cela n'ait pas valeur de norme comptable, l'ASB a publié, en juillet 1993, une recommandation visant à ce que les sociétés cotées en bourse publient, en plus de leurs états financiers, un état appelé "Operating and Financial Review" (OFR). Celui-ci a pour but de fixer un cadre pour la fourniture d'informations supplémentaires qui permettront au lecteur de mieux comprendre les états financiers. Il s'agit d'examiner les tendances et aléas auxquels fait face l'entreprise, sans aller jusqu'à faire des prévisions. Cette recommandation doit servir de guide au lieu de fixer des règles de présentation impératives; elle donne aux sociétés la latitude voulue pour décider par elles-mêmes comment ces informations supplémentaires pourront être présentées de la meilleure façon possible.

93. D'une façon générale, le mode de présentation de l'OFR comprendra deux sections. Celle relative au compte d'exploitation traitera notamment des résultats de l'exercice, en indiquant les principaux facteurs susceptibles d'avoir une incidence pour l'avenir. Celle relative aux éléments financiers portera sur des aspects tels que la structure du capital, les politiques de trésorerie adoptées, les flux de trésorerie, ainsi que les besoins de liquidités et d'emprunts.

94. Les exposés-sondages suivants sur la présentation de l'information financière ont été publiés :

a) FRED 3 : Comptabilisation des instruments de capital - le projet de norme propose les méthodes à adopter pour la détermination des montants à affecter aux instruments de capital et aux coûts correspondants. Il prévoit en outre la divulgation de certaines informations à cet égard. Il propose que les dettes convertibles figurent constamment au "Passif" (comptes créditeurs) du bilan, qu'elle aient ou non des chances d'être converties en fonds propres. Les coûts directs afférents à l'émission d'instruments de capital devront être déduits du produit de cette émission pour donner le montant net de l'émission. Les coûts de financement

/...

afférents aux éléments du passif et aux actions non participantes doivent être affectés aux exercices à un taux constant pour le montant de conservation, qui sera initialement le montant net du produit des émissions. Les parts émises par des sociétés affiliées autres que celles détenues au sein du groupe devront être traitées comme des éléments du passif si l'un quelconque des membres du groupe a une obligation, comme par exemple au titre d'une garantie vis-à-vis d'éventuels paiements à effectuer pour ces parts.

b) FRED 4 : Présentation d'informations concernant la substance des transactions - cet exposé-sondage fait un certain nombre de propositions quant au traitement des éléments dits "de financement hors-bilan", notamment : la détermination de la substance d'une transaction; la question de savoir si les éléments de l'actif ou du passif pouvant en résulter doivent être inclus dans le bilan; et les informations qu'il convient de divulguer. Il indique également la façon de traiter les éventuelles sociétés liées (filiales, quasi-filiales, etc.) dans le cadre d'une transaction. Il montre en outre comment les propositions doivent être appliquées à certains types de transactions particuliers. Il introduit notamment la notion de "présentation liée" pour certains types de transactions de financement sans recours. Le montant attribuable aux avoirs qui sont financés et la déduction au titre des montants sans recours perçus, dont la différence indique le montant résiduel des avoirs, figurent au recto du bilan à titre d'informations supplémentaires.

c) FRED 5 : Modification de la norme FRS 3 (Présentation des informations relatives aux résultats financiers) : Compagnies d'assurance - cette norme spécifie les modalités d'application de la norme FRS 3 aux compagnies d'assurance.

d) FRED 6 : Acquisitions et fusions - le projet de norme propose de limiter l'application de la comptabilité des fusions au nombre assez restreint de cas constituant de véritables fusions de deux sociétés, et non pas à l'absorption d'une société par une autre. Il spécifie les critères à remplir pour pouvoir appliquer les règles de comptabilité propres aux fusions.

95. Un document de travail sur la notion de juste valeur en matière de comptabilisation des acquisitions a été publié en avril 1993 dans l'objectif d'une réforme des pratiques en vigueur. Les questions majeures qui y sont abordées concernent les principes à suivre pour procéder, en matière de consolidation, aux "ajustements de juste valeur" par rapport aux valeurs des actifs acquis et des éléments du passif pris en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Il y est proposé :

a) de ne pas comptabiliser au titre du passif les provisions pour pertes futures au niveau des entreprises acquises et pour frais de réorganisation à la suite d'une acquisition;

b) de ne prendre en compte, parmi les éléments de l'actif et du passif, que ceux en place à la date de l'acquisition, et de ne pas préjuger des éventuelles intentions de l'acquéreur pour ce qui d'apporter des changements aux activités de l'entreprise acquise;

c) de faire en sorte que les principes d'évaluation au lieu d'acquisition suivent le principe dit de "la valeur pour l'entreprise".

/...

96. Outre le suivi des questions soulevées dans les exposés-sondages et les documents de travail déjà publiés, les questions actuellement à l'ordre du jour de l'ASB portent sur : la comptabilisation des fonds de commerce; les opérations entre personnes apparentées; et la comptabilisation des coentreprises et des entreprises associées. L'ASB continue de mettre au point une déclaration de principes, dont diverses parties ont déjà été publiées sous forme d'avant-projets. Il s'est en outre engagé dans un programme consistant à réexaminer toutes les normes qui ont été publiées par l'organisme qui l'a précédé.

Etats-Unis d'Amérique

Modifications des normes de comptabilité et de publication intervenues en 1992 et 1993

97. Les paragraphes qui suivent décrivent les normes de comptabilité et de publication qui ont été publiées durant cette période par les divers organismes qui ont la charge des règles de publication financière par les entreprises.

98. Les normes publiées par l'Office de normalisation de la comptabilité financière (Financial Accounting Standards Board, ou FASB), organe indépendant du Gouvernement et de la profession comptable aux Etats-Unis, sont applicables à la publication de l'information financière de toutes les entreprises. Elles sont appelées normes de comptabilité financière (Statements of Financial Accounting Standards, ou SFAS) et portent sur les questions suivantes :

a) SFAS 107 : Informations à fournir sur la juste valeur des instruments financiers - cette norme étend l'application des méthodes actuelles de divulgation de la juste valeur pour certains instruments financiers en obligeant toutes les entités à divulguer la juste valeur des instruments financiers, qu'il s'agisse d'éléments de l'actif ou du passif pris ou non en compte au niveau du bilan, pour lesquels une telle valeur peut valablement être estimée. Si cela n'est pas possible, la norme oblige ces entités à divulguer les informations descriptives sur lesquelles pourrait reposer l'estimation de la valeur d'un instrument financier.

b) SFAS 108 : Comptabilisation des impôts sur les bénéfices - report de la date d'entrée en vigueur de la norme SFAS 96 (Comptabilisation des impôts sur les bénéfices).

c) SFAS 109 : Comptabilisation des impôts sur les bénéfices - cette norme remplace la norme SFAS 96 susmentionnée et établit en la matière des critères de comptabilité et de publication fondés sur la méthode dite "de la responsabilité". Elle fournit des indications en ce qui concerne à la fois les impôts sur les bénéfices qui sont exigibles ou remboursables pour l'exercice en cours et les éléments de l'actif et du passif faisant l'objet d'impôts différés, et pour ce qui est des conséquences fiscales à venir d'événements qui ont déjà été pris en compte dans les états financiers ou les déclarations de revenus de l'entreprise.

d) SFAS 110 : Publication des contrats d'investissement par les régimes de retraite à prestations déterminées - en vertu de cette norme, les régimes à prestations déterminées sont tenus de divulguer, sur la base d'une juste valeur, les contrats d'investissement passés par des compagnies

/...

d'assurance et autres entités. Les régimes de retraite sont admis à divulguer sur la base de la valeur du contrat uniquement les contrats incluant les risques de mortalité ou de morbidité.

e) SFAS 111 : Révocation de la norme SFAS 32 et corrections techniques - cette norme a été rendue nécessaire du fait que l'Institut américain des experts-comptables (American Institute of Certified Public Accountants, ou AICPA) a publié la norme d'audit (Statement on Auditing Standards) SAS 69, intitulée "The Meaning of Presents Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles" (Signification de la notion de représentation fidèle dans le cadre des principes comptables généralement reconnus), qui établit un ordre hiérarchique entre les normes comptables généralement reconnues aux Etats-Unis.

f) SFAS 112 : Comptabilisation des prestations post-emploi par les employeurs - cette norme définit des critères de comptabilisation à l'intention des employeurs qui accordent des prestations à d'anciens employés, ou à des employés qui ne travaillent plus, après la cessation de leur emploi mais avant leur retraite. Ces prestations comprennent, sans s'y limiter, les éléments suivants : le versement continu du salaire, des prestations de chômage supplémentaires, des indemnités de licenciement, et le maintien de prestations telles que l'assurance maladie ou l'assurance-vie.

g) SFAS 113 : Comptabilisation et publication dans les cas de réassurance de contrats de courte ou longue durée - cette norme spécifie les critères de comptabilisation applicables aux compagnies d'assurance en cas de cession (réassurance) de contrats d'assurance. Elle modifie la norme précédente (No 60) de façon à éliminer la méthode qui permettait aux compagnies d'assurance de publier les éléments de l'actif et du passif relatifs aux contrats de réassurance après déduction des effets de la réassurance. Elle fixe en outre les conditions en vertu desquelles un contrat passé avec un réassureur doit être comptabilisé en tant que contrat de réassurance, et définit les critères de comptabilité et de publication applicables à ces types de contrats.

h) SFAS 114 : Comptabilisation, par les créanciers, des créances douteuses et contentieuses - cette norme s'applique à tous les créanciers et, à quelques exceptions près, à tous les prêts, qu'ils soient ou non garantis. Elle exige que les créances douteuses et contentieuses soient évaluées sur la base de la valeur actuelle des flux de trésorerie prévisionnels qui sont actualisés au taux d'intérêt effectif du prêt, ou au prix du marché constaté pour ce prêt, ou encore à partir de la juste valeur de la garantie.

i) SFAS 115 : Comptabilisation de certains placements dans des titres obligataires ou participatifs - cette norme a trait aux règles de comptabilité et de publication des placements dans des titres participatifs qui ont une valeur marchande pouvant être aisément déterminée, et de tous les placements dans des titres obligataires. Elle nécessite le classement des titres obligataires et des titres participatifs ayant une valeur marchande dans trois différentes catégories, selon que le titre est détenu jusqu'à sa date d'échéance, échangé ou prêt à être vendu. Les titres détenus jusqu'à échéance sont comptabilisés sur la base du coût amorti. Les titres échangés et prêts à être vendus sont comptabilisés sur la base de leur juste valeur, mais les profits ou pertes non réalisés sont pris en

/...

compte dans les recettes de l'exercice financier en cours pour les titres échangés, et comme éléments distincts des fonds propres dans le cas des titres prêts à être vendus.

j) SFAS 116 : Comptabilisation des contributions perçues ou effectuées - cette norme fixe les critères de comptabilité applicables aux contributions et vaut pour toutes les entités qui perçoivent ou effectuent des contributions. D'une façon générale, les contributions perçues ou effectuées, y compris les promesses inconditionnelles, sont prises en compte sur la base de leur juste valeur et comptabilisées à titre de recettes ou de dépenses au cours de l'exercice durant lequel elles sont perçues ou effectuées.

k) SFAS 117 : Etats financiers d'organismes sans but lucratif - cette norme fixe les critères applicables aux états financiers externes à caractère général publiés par les organismes sans but lucratif. Elle oblige ces derniers à fournir des états de leur situation financière (bilan), de leurs activités et de leurs flux de trésorerie, en indiquant notamment le montant total de leur actif et de leur passif et leurs avoirs nets. Les organismes sont en outre tenus de classer leurs avoirs nets, recettes, dépenses, profits et pertes en se basant sur l'existence ou l'absence de restrictions de la part des donateurs.

l) Interprétation No 39 : Compensation des montants afférents à certains contrats - cette interprétation définit le droit de compensation et spécifie les conditions à remplir pour se prévaloir de ce droit.

m) Interprétation No 40 : Applicabilité des principes comptables généralement reconnus aux compagnies mutuelles d'assurance-vie et autres - cette interprétation précise que toute entreprise, y compris les compagnies mutuelles d'assurance-vie, qui publie des états financiers en indiquant qu'ils ont été établis "conformément aux principes comptables généralement reconnus", est tenue d'appliquer l'ensemble des normes comptables applicables et faisant autorité dans l'établissement desdits états financiers.

99. Aux Etats-Unis, l'AICPA est l'organisme qui représente la profession comptable à l'échelon national. Les normes qu'il publie à l'intention de ses membres sont appelées SOP et sont considérées comme les principes de comptabilité et de publication généralement reconnus sur le territoire américain. Les SOP suivantes ont été publiées ces deux dernières années :

91-1 : Constatation des recettes afférentes aux programmes logiciels - le principe de base est que les recettes afférentes aux programmes logiciels doivent être prises en compte à la date de livraison des programmes.

92-1 : Comptabilisation du revenu des syndications immobilières - cette norme s'applique aux entreprises qui parrainent, d'une façon directe ou indirecte, la création d'entités qui prennent des participations dans des projets immobiliers en mobilisant des fonds auprès des investisseurs.

92-2 : Questions et réponses au sujet de l'expression "base raisonnablement objective", et autres questions concernant les états financiers prospectifs.

/...

92-3 : Comptabilisation des actifs foreclos - indications concernant l'évaluation des actifs foreclos et des actifs foreclos en substance une fois qu'il y a eu foreclosure.

92-4 : Audit des provisions pour pertes des compagnies d'assurance - principes directeurs pour l'élaboration d'une méthode efficace d'audit des provisions pour pertes.

92-5 : Comptabilisation des biens étrangers et de la réassurance responsabilité - une distinction est établie entre les situations justifiant l'utilisation de la méthode de comptabilité en cours de période par rapport à la méthode de comptabilité en début d'exercice.

92-6 : Comptabilisation et publication des régimes de prestations d'assurance maladie et d'assurance sociale.

92-7 : Audit des organismes publics qui, à l'échelon des Etats ou à l'échelon local, perçoivent une assurance financière du Gouvernement fédéral.

92-8 : Audit des états financiers statutaires des organismes d'assurances-dommages.

92-9 : Audit des organismes sans but lucratif recevant des aides fédérales.

93-1 : Comptabilisation financière et publication pour les titres obligataires à haut rendement émanant de sociétés de placement.

93-2 : Constatation, divulgation et présentation dans les états financiers des revenus, des plus-values et du rendement des distributions de capitaux des sociétés d'investissement - directives sur la présentation de l'information financière des sociétés de placement au titre des montants distribués à leurs actionnaires, y compris les remboursements de capital.

93-3 : Révocation de normes comptables - cela concerne les normes qui avaient été publiées par un organisme précédent et qui ne sont plus applicables.

93-4 : Comptabilisation des transactions en monnaies étrangères et présentation des états financiers des sociétés de placement - cette norme fait obligation de publier tous les profits et pertes réalisés sur les transactions en monnaies étrangères, en dehors de ceux afférents aux investissements.

93-5 : Publication des informations supplémentaires obligatoires accompagnant les états financiers établis ou vérifiés des associations immobilières d'intérêt commun.

100. Aux Etats-Unis, toutes les sociétés de capitaux doivent observer non seulement les normes comptables du FASB et les directives de l'AICPA, mais aussi les règles et règlements publiés par la Commission américaine des opérations de bourse (Securities and Exchange Commission, ou SEC). En 1992 et 1993, celle-ci a publié un SAB (Staff Accounting Bulletin) et trois FRR (Financial Reporting Releases).

101. Le SAB No 92, concernant les principes de comptabilisation et de publication applicables aux provisions pour pertes, a été publié pour répondre à diverses questions dans ce domaine, et principalement à celles soulevées par les provisions pour responsabilité en matière d'environnement ou du fait des produits. Il fournit une interprétation des articles et ouvrages publiés à ce jour sur les sujets suivants : utilisation des recouvrements probables pour compenser les passifs conditionnels probables; constatation des obligations afférentes aux coûts attribués à d'autres éventuelles parties responsables; incertitudes concernant l'estimation de l'étendue des responsabilités environnementales ou des responsabilités du fait des produits; taux d'actualisation approprié pour les engagements au titre de ces responsabilités, si cela est admis; comptabilisation des coûts de sortie; états financiers nécessaires; et autres informations à fournir.

102. Le FRR No 38, concernant les opérations de report de position, impose des règles de publication accrues en ce qui concerne les changements fondamentaux et les risques d'effets négatifs auxquels donnent lieu les regroupements d'entreprises. Il contient des instructions au sujet des conflits d'intérêts, des raisons de ces transactions et des options pouvant s'y substituer, et de leur équité. Il nécessite la publication de certaines informations, et notamment des méthodes d'évaluation et d'états financiers pro forma.

103. Le FRR No 39, concernant les initiatives des petites entreprises, fixe des règles destinées à permettre à ces dernières de mobiliser plus facilement des capitaux. Ces nouvelles règles simplifient les critères d'enregistrement et de publication auxquels doivent satisfaire les entreprises concernées.

Questions de comptabilité actuellement à l'étude aux Etats-Unis

104. Le FASB examine actuellement les questions suivantes :

a) Comptabilisation des plans de compensation en actions, prévoyant l'octroi de droits à des actions aux employés d'une entreprise;

b) Politiques et méthodes de consolidation, traitement comptable sur une base nouvelle, entités non consolidées et publication d'informations désagrégées;

c) Comptabilisation des actifs de longue durée, lorsqu'une entité n'est pas en mesure de recouvrer les frais de conservation de ces avoirs;

d) Comptabilisation des instruments financiers et des éléments financiers hors-bilan, notamment pour ce qui est de distinguer entre les engagements et les fonds propres, et de prendre en compte et d'évaluer les transactions;

e) Utilisation d'instruments financiers à titre de couverture, et comptabilisation des éléments utilisés à titre de couverture;

f) Comptabilisation des transactions de financiérisation et autres transferts d'avoirs financiers;

/...

g) Mesures comptables basées sur la valeur actualisée d'avantages ou de sacrifices économiques futurs et faisant appel à la méthode des intérêts;

h) Comptabilité des organismes sans but lucratif.

Zimbabwe

105. Le Zimbabwe adopte les normes de comptabilité et d'audit publiées par le Comité international de normalisation de la comptabilité (CINC) et la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), en publiant le cas échéant des directives pour assurer leur application au plan national. En 1993, les IAS 7, 27, 29 et 31 et les ISA 30 et 31 du CINC ont été adoptées.
