

UNRA

**UNION NATIONALE
DES REVISEURS AGRICOLES**

Membres de l'Ordre des Experts Comptables
Commissaires aux Comptes inscrits auprès des Cours d'Appel

Siège social

95, rue Saint-Lazare
75009 PARIS

Téléphone : 01-40-06-02-34
Télécopie : 01-40-06-02-23
e-mail: uneca-unra@wanadoo.fr

JANVIER 2006

UNRA INFORMATION

ETUDE PRATIQUE N° 40

Atelier de Travail
Assemblée Générale
UNRA
6 décembre 2005



COOPERATIVES AGRICOLES
et
NOUVELLES NORMES



DES IFRS AUX ACTIFS PAR COMPOSANTS

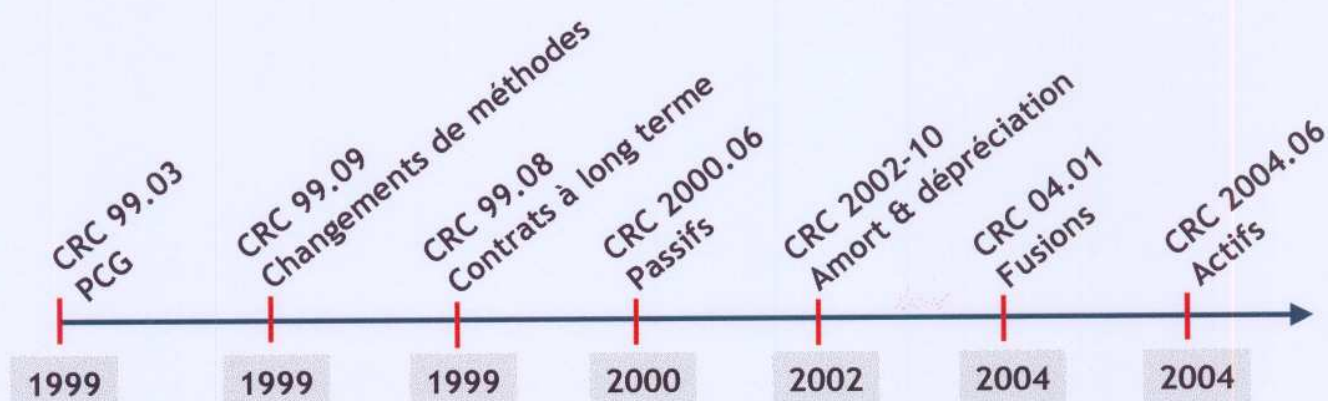
Gérard DUPUIS

Accueil, présentation des participants, rappel des objectifs de cette table Ronde.

LES INTERVENANTS

- **Gérard DUPUIS** Expert comptable Commissaire aux Comptes Président de la Commission Agricole de la CNCC
- **Marie Claude PICART** En charge des IFRS à la CNCC
- **Michel CHIRON** Expert comptable Commissaire aux Comptes
- **Philippe CRUSSON** Expert comptable Commissaire aux Comptes

Principales réformes du PCG depuis 1999



Marie Claude PICART

- Présentation générale des IFRS,
convergence des normes françaises >>
PCG 2005

Marie-Claude PICART

- Présentation générale des IFRS
- Convergence de la réglementation française vers les normes IFRS >> PCG 2005

Caractéristiques du Référentiel IFRS

- **Référentiel permettant la compréhension et la comparabilité des informations financières au niveau international établies à partir de principes comptables identiques pour les besoins des investisseurs**

- **Référentiel déconnecté de tout environnement juridique et fiscal (*suprématie mondiale de la réalité économique sur les spécificités juridiques et fiscales nationales*)**

- **Elaboration du référentiel à partir d'une approche économique traduisant la réalité de l'activité économique de l'entreprise par rapport au marché (*image fidèle*)**
 - Prééminence de la substance sur la forme
 - Evaluation si possible à la valeur de marché

Caractéristiques du Référentiel IFRS

- Normes IFRS établies à partir d'un cadre conceptuel qui précise :
 - l'objectif des états financiers (*informer les utilisateurs externes*)
 - les hypothèses de base (*comptabilité d'engagement, continuité d'activité*)
 - les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers pour les utilisateurs (*image fidèle, pertinence, comparabilité...*)
 - la définition des éléments contenus dans les états financiers (*actifs, passifs, capitaux propres, performance, produits, charges*), leur comptabilisation (*bilan, compte de résultat...*) et leur évaluation (*coût historique, valeur de marché...*)

Objectifs des états financiers

- **Informers les utilisateurs externes des états financiers afin de leur permettre de prendre des décisions économiques, sur :**
 - ➔ **la situation financière (*Bilan*)**
 - ➔ **la performance (*Compte de résultat*)**
 - ➔ **les variations de la situation financière (*Tableau des flux de trésorerie*)**
 - ➔ **les variations des capitaux propres (*Etat de variations des capitaux propres*)**
 - ➔ **informations sur les éléments comptabilisés dans les autres états financiers + sur les éléments ne donnant pas lieu à une comptabilisation (*Annexe*)**

Calendrier d'application des normes IFRS en France

- **Obligatoirement, pour les exercices ouverts à compter du 01/01/2005:**
 - ➔ **Comptes consolidés des sociétés cotées**

- **Obligatoirement, pour les exercices ouverts à compter du 01/01/2007 (en option, pour les exercices ouverts à compter du 01/01/2005) :**
 - ➔ **Comptes consolidés des sociétés ayant uniquement des obligations cotées**

- **En option, pour les exercices ouverts à compter du 01/01/2005 (ordonnance n°2004-1382 du 20 décembre 2004) :**
 - ➔ **Comptes consolidés des sociétés non cotés (*soumis par défaut à l'application du Règlement français CRC 99-02*)**

- **Application du PCG (*annexé au Règlement CRC 99-03*) évoluant depuis 1999 vers une convergence avec les normes IFRS, aux comptes annuels de toutes les entités (*comptes individuels*)**

Conclusion

- Toutes les sociétés sont concernées par les normes IFRS
- Tous les CAC sont concernés par les normes IFRS

Convergence du PCG vers les normes IFRS

| <i>Texte français</i> | <i>Thèmes</i> | <i>Contenu</i> | <i>Convergence IFRS</i> |
|--|--|--|--|
| CRC 99-03 : 01/01/1999 | Réécriture du PCG | PCG | Référence au Cadre Conceptuel et à IAS 1 |
| Recommandation n°2003-R.01 : 01/01/2004 | Règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires | Evaluation actuarielle des engagements de retraite | Référence à IAS 19 |
| CRC 99-08 : 01/01/2000 | Contrats à long terme, contrats de construction | | Référence à IAS 11 |

Convergence du PCG vers les normes IFRS

| <i>Texte français</i> | <i>Thèmes</i> | <i>Contenu</i> | <i>Convergence IFRS</i> |
|---|--|---|--|
| CRC 99-09 : 01/01/2000 | Changements de méthodes comptables | | Référence à IAS 8 |
| CRC 2000-06: 01/01/2002 | Passifs | | Référence à IAS 37 |
| CRC 2002-10 : 01/01/2005 (avis 2002-07 et communiqué du 2/09/05) | Amortissement et dépréciation des actifs | Durée d'amortissement Valeur résiduelle Dépréciation en fonction de la valeur d'usage | Référence à IAS 16, IAS 38, IAS 36, IAS 40 |

Convergence du PCG vers les normes IFRS

| <i>Texte français</i> | <i>Thèmes</i> | <i>Contenu</i> | <i>Convergence IFRS</i> |
|---|---|---|---|
| CRC 2003-07 : 01/01/2005 | Modifications transitoires du CRC 2002-10 (art. 15) | Comptabilisation des actifs par composants, PGR, PGE | Référence à IAS 16 et IAS 38 |
| CRC 2004-01: 01/01/2005 (avis 2004-01) | Fusions et opérations assimilées | | Référence à IAS 27 et IFRS 3 |
| CRC 2004-06 : 01/01/2005 (avis 2004-15 et communiqué du 2/09/05) | Définition, comptabilisation et évaluation des actifs | Immobilisations corporelles, incorporelles et stocks Charges différées et à étaler Coûts incorporables dans le coût d'entrée Coût de démantèlement | Référence à IAS 16, IAS 38, IAS 2, IAS 23 |

Référentiel IFRS adopté dans l'Union européenne

- Possibilité d'appliquer des normes et interprétations IFRS non adoptées dans l'Union européenne à la date de clôture des comptes mais qui seront adoptées à la date d'arrêté des comptes (ARC 30/11) à condition que ces normes et interprétations IFRS puissent être anticipées et ne soient pas contraires aux normes et interprétations IFRS déjà adoptées

- Normes et interprétations IFRS non encore adoptées au 30/11/2005 :
 - ➔ IFRS 7 Instruments financiers : informations à fournir : adoption prévue Mars 2006 : date d'application 01/01/2007
 - ➔ IFRIC 6 Passifs résultant de la participation à un marché spécifique - Déchets d'équipements électriques et électroniques : adoption prévue Mars 2006 : date d'application 01/12/2005
 - ➔ IFRIC 7 Application de l'approche rétrospective dans IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes

Référentiel IFRS adopté dans l'Union européenne

- Amendements aux normes IFRS non encore adoptés au 30/11/2005 :
 - ➔ IAS 39 Couverture de flux de trésorerie au titre de transactions intra-groupe future : adoption prévue Décembre 2005 : date d'application 01/01/2006

 - ➔ IFRS 1 et IFRS 6 Prospection et évaluation de ressources minérales : adoption prévue Mars 2006 : date d'application 01/01/2006

 - ➔ IAS 39 et IFRS 4 : Contrats de garantie financière : adoption prévue Mars 2006 : date d'application 01/01/2006

 - ➔ IAS 1 Informations sur le capital : adoption prévue Mars 2006

IFRIC 2 : une interprétation fondamentale pour le capital des coopératives

Réponse de la Commission des Etudes comptables de la CNCC

Michel CHIRON

- IFRS 32 : Capital >> dette ou capitaux propres ??

IFRS 32 : Capital >> dette ou capitaux propres ??

- « Les parts des membres qui en l'absence de droit des membres à en demander le rachat, seraient classées en capitaux propres **si et seulement si l'une des deux conditions suivantes est satisfaite:**
- L'émetteur à un droit inconditionnel de refuser de racheter les parts
 - Le rachat des parts est interdit de manière inconditionnelle par la loi, la réglementation ou la charte ou statuts de l'émetteur. »

Philippe CRUSSON

- IFRS 41 Des actifs biologiques aux Produits élaborés

IAS 41 ET IAS 2

IAS 41

IAS 2

Récolte

Filière Substantiellement Intégrée

| Actifs Biologiques | Production agricole | Produits qui résultent de la transformation après récolte |
|---------------------------------------|---------------------|---|
| Moutons | Laine | Fil de tissage, tapis |
| Arbres dans une plantation forestière | Rondins | Bois |
| Vignes | Raisins | Vin |
| Bovins laitiers | Lait | Fromage |
| Porcs | Carcasses | Saucisses, jambons fumés |

Transformation biologique

Ce sont des changements apportés à des actifs par :

- La croissance
- La dégénérescence
- La procréation

Quelques définitions

- **Marché actif :**
 - Éléments négociés sur ce marché sont homogènes
 - On peut trouver des acheteurs et des vendeurs consentants
 - Prix sont mis à disposition du public
- **Juste valeur**
 - Est le montant pour lequel un actif peut être échangé entre des parties bien informées et consentantes dans des conditions de concurrence normales

Quand doit-on comptabiliser un actif biologique ?

- L'entreprise a le contrôle de l'actif du fait d'éléments passés;
- Il est probable que des éléments économiques futurs iront à cet entreprise;
- La juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable;

Comment évaluer la juste valeur d'un actif biologique ?

Principe un actif biologique doit être évalué à sa juste valeur
(postulat que la juste valeur est toujours déterminable sauf si...)

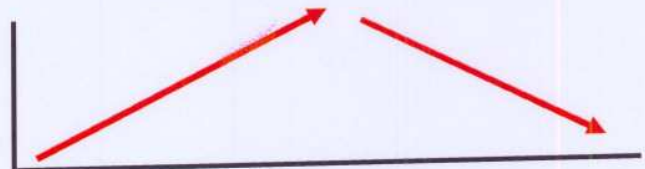
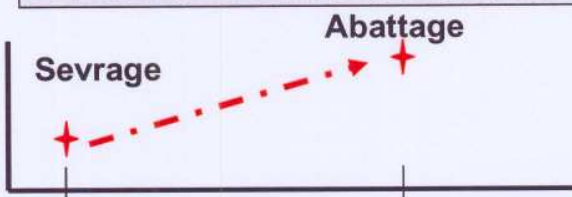
Juste valeur est-elle fiable ?

OUI

NON

Évaluation à la Juste valeur moins coûts de commercialisation

Évaluation à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur

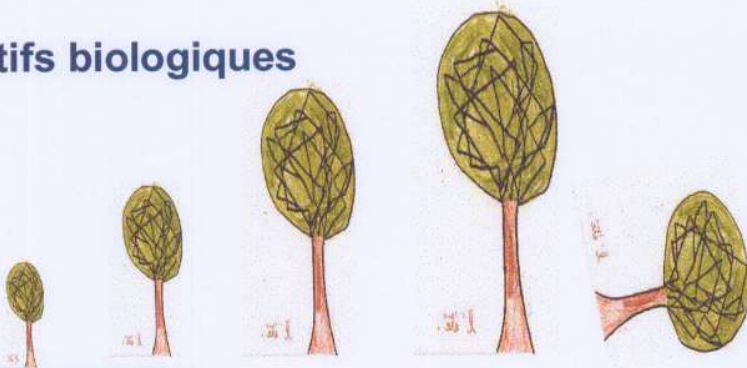


Juste valeur d'un actif

- Valeur sur un marché actif
- Valeur actuelle des flux nets de trésorerie nets attendus de l'actif actualisés à un taux avant impôts déterminé par les conditions actuelles du marché

Exemple actifs forestiers

Actifs biologiques



Coûts des semis

1

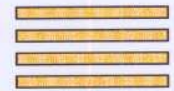
Production agricole

Juste valeur des prix de marché



Produits transformés

Coûts de transformation



Juste valeur des prix de marché – coûts de commercialisation

+ 30

- Coûts d'abattage

Juste valeur des prix de marché à date d'évaluation – coûts de commercialisation

Actualisation des valeurs

+15

Prise en considération d'un modèle d'appréciation de la juste valeur

Juste valeur d'un actif forestier

« Selon un modèle de coût historique fondé sur les transactions, une entreprise de plantations forestières pourra n'enregistrer aucun revenu avant la première récolte et la première vente, soit peut-être 30 ans après la plantation.

Par ailleurs, un modèle comptable qui reconnaît et évalue la croissance biologique en utilisant les justes valeurs actuelles présente les variations de la juste valeur durant toute la période entre la plantation et la récolte ».

Michel CHIRON

- IFRS 41

Conséquences dans la filière Viticole

Gérard DUPUIS

- PCG Actifs par composants Principes

Les composants

- Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Les composants en pratique

- La décomposition d'une immobilisation en composants a pour effet d'établir un plan d'amortissement séparé pour chaque composant.
- Les composants sont amortis en fonction de leur utilisation par l'entreprise sur leur durée réelle séparant deux remplacements ou deux gros entretiens.

Les composants en pratique

- Selon la nature de l'activité, son importance (principale ou annexe ...), un élément pourra être considéré comme un composant pour une entreprise et pas pour une autre.
- Par ailleurs, le composant doit être significatif et doit garder ce caractère au moment de son remplacement.

Les composants en pratique

- Plus la durée d'utilisation d'une immobilisation donnée est longue et sa valeur importante,
- plus il sera nécessaire de faire apparaître des composants.

Les dépenses de gros entretien et de grandes révisions

- Si option pour les composants
 - Aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions ne doit être constatée
 - Option irréversible

Définition :

Mode d'amortissement

- Le mode d'amortissement doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.
- Il est appliqué de manière constante pour les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.
- Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

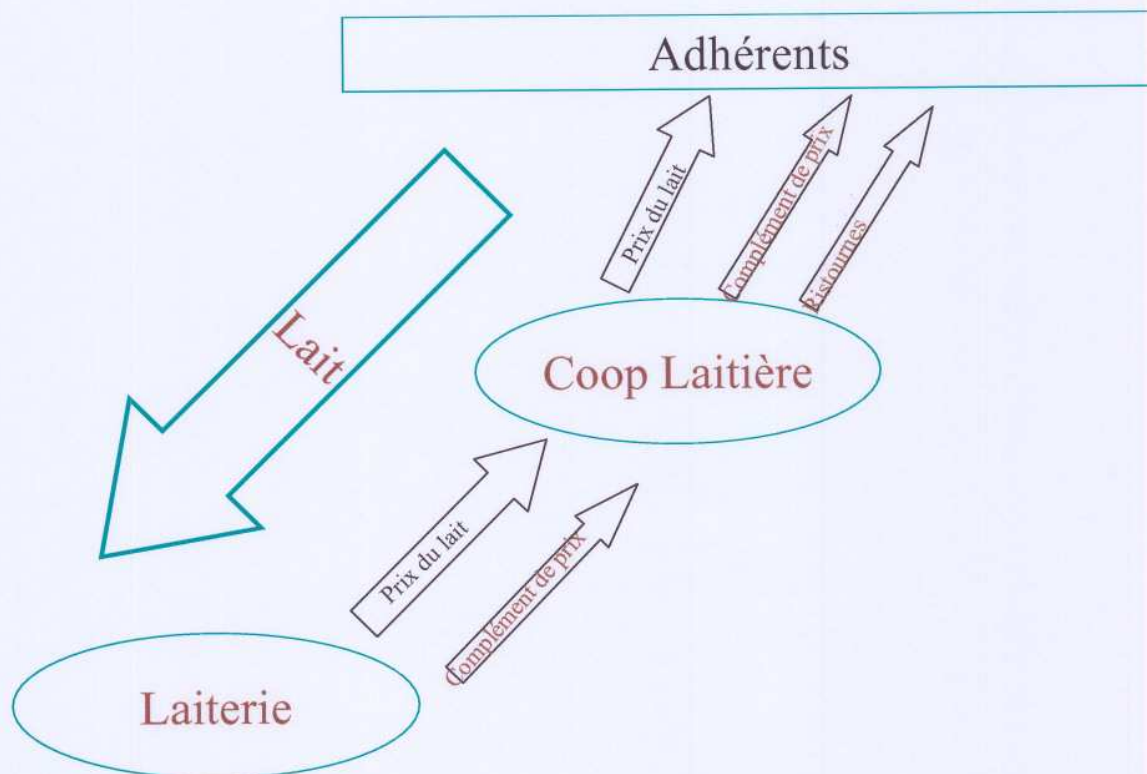
Philippe CRUSSON

- Conséquences dans les filières Lait et Porcs

Sommaire

- Certains particularismes des coopératives laitières
- Conjoncture laitière
- Schéma du flux du lait dans une laiterie / Séparation par composant
- Durée de vie / durée d'utilité des immobilisations
- Equation économique

Certain particularismes de coopératives laitières

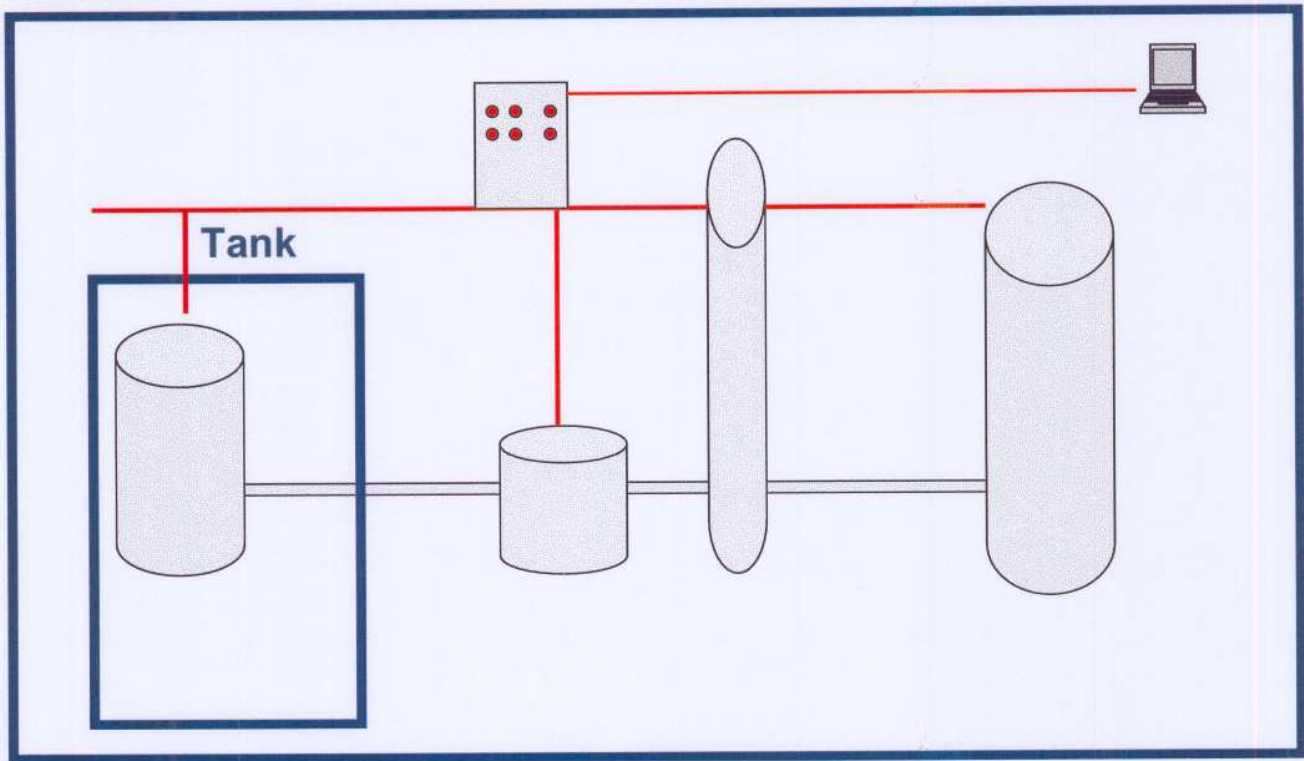


Conjoncture laitière

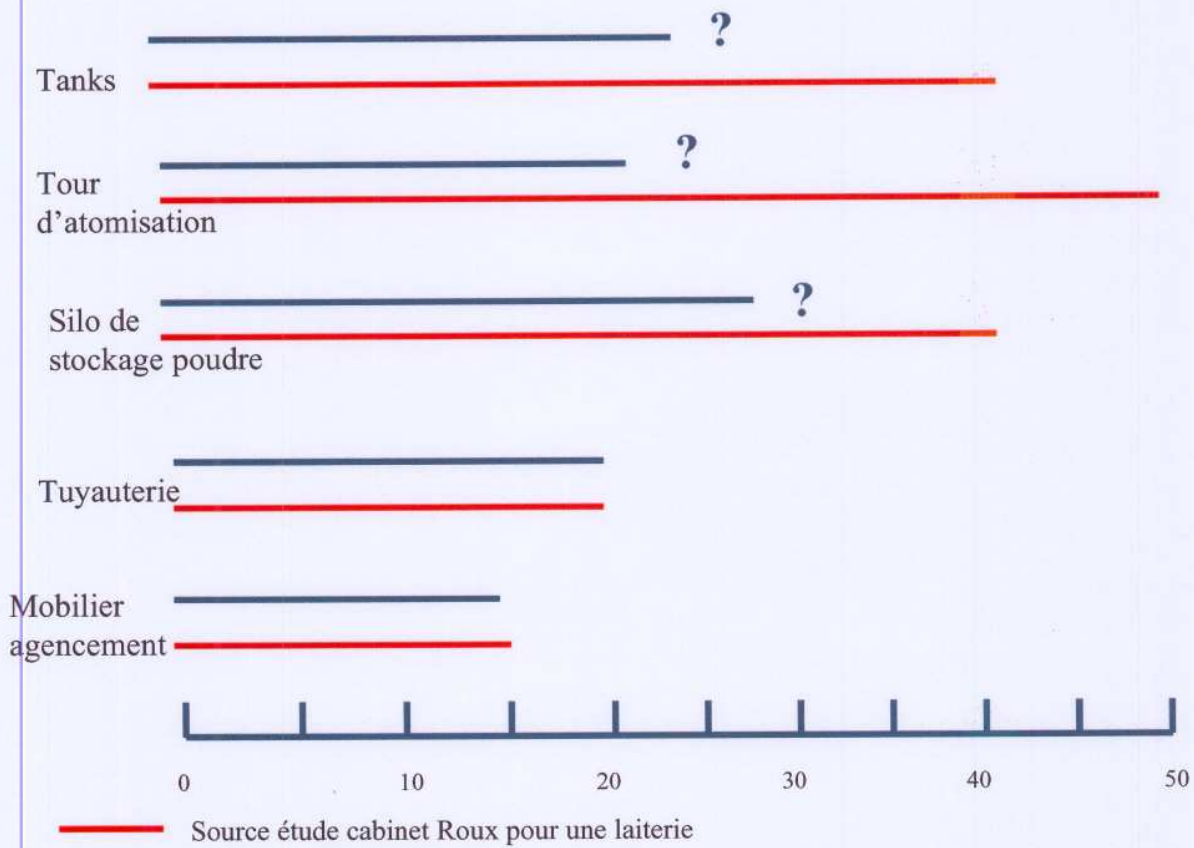
- Le renforcement de la concentration en Europe...
...rend la restructuration de l'industrie française inéluctable....
.....pour faire face à une nouvelle donne sur le marché.
- Chute des prix du lait en amont...
tassement des prix en aval....
qui n'a toutefois pas permis de dynamiser la demande.

Illustration de composants

Laiterie



Durée de vie, durée d'utilité



Gérard DUPUIS

- Tests de dépréciation

Dépréciation : nouvelles règles

- A la clôture, l'entreprise apprécie s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre notablement de la valeur

Dans ce cas : un test de dépréciation est effectué

- Une dépréciation est constatée pour un actif dont la valeur actuelle est devenue $<$ à la VNC

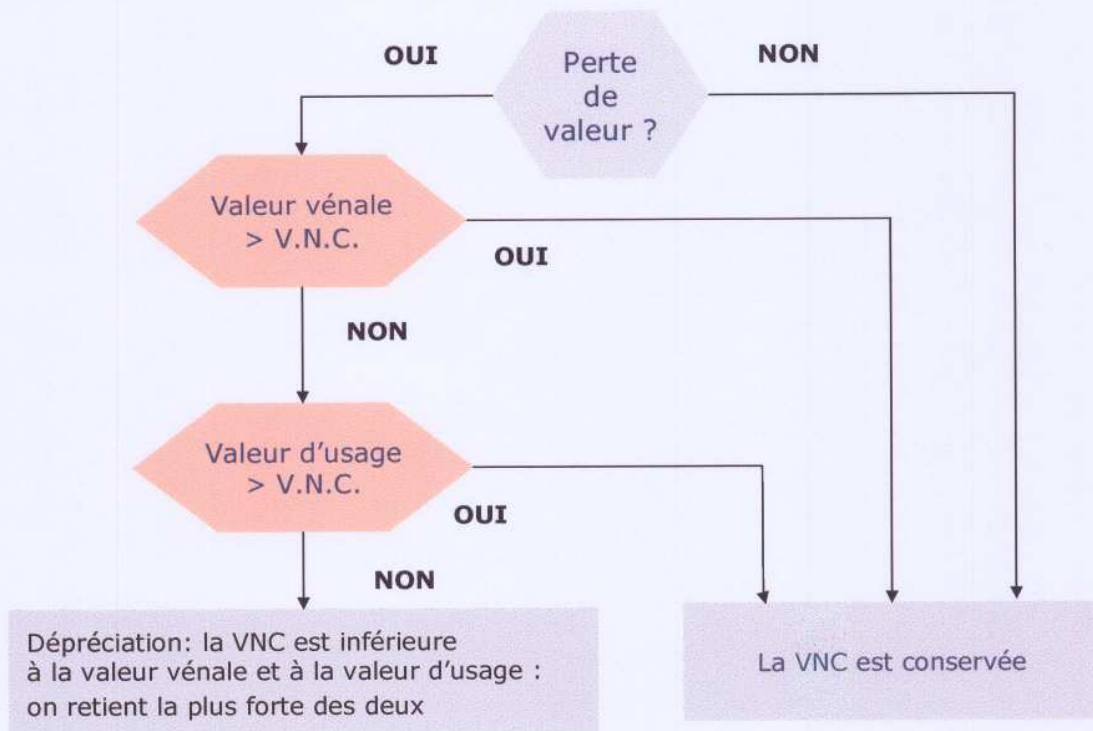
Les dépréciations en pratique

- Méthodologie de détermination de la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice en 2 étapes :
 - recherches d'indices de perte de valeur : indices externes et/ou indices internes
 - mise en œuvre du test de dépréciation qui consiste à comparer la VNC avec la valeur actuelle

Les dépréciations en pratique

- Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :
- **Externes :**
 - valeur de marché (ex : Rupture technologique)
 - changements importants dans les perspectives, les activités futures
- **Internes :**
 - obsolescence ou dégradation physique
 - changements importants dans le mode d'utilisation
 - performances inférieures aux prévisions

Le test de dépréciation



Avantages économiques futurs

- Définition :
 - Les flux nets de trésorerie proviennent directement de l'exploitation de l'actif ou de l'ensemble des actifs affectés directement ou indirectement à l'activité concerné. Ainsi, un actif non exploité mais qui dégagera un flux net de trésorerie lors de sa revente doit être maintenu à l'actif alors que le même actif qui ne pourra être revendu devra sortir de l'actif de l'entité.

Gérard DUPUIS

- Conséquences sur les participations agricoles

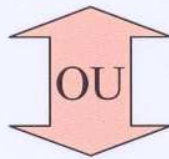
PARTICIPATIONS AGRICOLES

- Quel flux de trésorerie actuel ou futur provient des investissements dans des UNION, SICA, COOPERATIVES.... ?
- Ne convient t il pas de s'interroger sur la valeur de ces actifs en terme d'utilité effective ?

Equation économique

Somme des flux actualisés $>$ à la valeur des actifs immobilisés

- Flux actualisés – Doit-on prendre en compte les flux de compléments de prix et ou ristournes qui remontent à l'adhérent (politique de distribution) ?



- Doit-on tenir compte des spécificités coopératives dans la détermination du taux d'actualisation ?