



CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Recommandation n° 99.R.01 du 18 mars 1999 comptes intermédiaires

SOMMAIRE

OBJECTIF

CHAMP D'APPLICATION

CONTENU DES COMPTES INTERMÉDIAIRES

Principes généraux

Notes annexes

IMPORTANCE SIGNIFICATIVE

RÈGLES D'ÉVALUATION

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

Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

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

Évaluation de la charge d'impôts intermédiaire

Décalage entre exercice comptable et exercice fiscal

Crédits d'impôts

Reports déficitaires - Report en arrière

Utilisation d'estimations

COMPARABILITÉ

ANNEXE : EXEMPLES

Le Conseil national de la comptabilité réuni en Assemblée Plénière le 18 mars 1999, a fait les recommandations suivantes concernant les comptes intermédiaires.

OBJECTIF

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

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

CHAMP D'APPLICATION

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

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

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

La présente recommandation s'applique dans son intégralité aux entreprises industrielles et commerciales ; elle s'applique également aux établissements de crédit, aux compagnies financières, aux entreprises d'investissement, aux entreprises d'assurance, mutuelles et institutions de prévoyance, en tenant compte des dispositions spécifiques qui leur sont applicables. Pour les entreprises de ces secteurs, certaines modalités d'application devront être précisées. Entre-temps, ces entreprises appliquent les lignes directrices de cette recommandation.

CONTENU DES COMPTES INTERMÉDIAIRES

Principes généraux

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

Un jeu complet de comptes intègre :

1. un bilan ;
2. un compte de résultat ;
3. un tableau indiquant les variations des capitaux propres ;
4. un tableau des flux de trésorerie ; et
5. une annexe.

Ces comptes peuvent être résumés et l'annexe peut ne comporter qu'une sélection de notes annexes telle que définie aux paragraphes 7 et 8.

1. Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent :
 1. le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;
 2. le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent.
 3. le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ; et
 4. un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent.
2. Un jeu de comptes intermédiaires résumés comporte au minimum chacun des sous-totaux prévus par les règles applicables aux états de synthèse de l'exercice. Il présente également les postes dont l'omission aurait pour effet de fausser la bonne compréhension des comptes intermédiaires résumés.
3. Les comptes intermédiaires sont établis sur une base consolidée si les comptes de l'exercice les plus récents de l'entreprise étaient des comptes consolidés.
4. Si le résultat par action est publié dans les comptes de l'exercice, il l'est également dans les comptes intermédiaires.

Notes annexes

1. Les comptes intermédiaires sont destinés à actualiser les informations fournies dans les comptes de l'exercice les plus récents. Ils retracent essentiellement les activités et les événements de la période et ne reproduisent pas les informations déjà publiées précédemment. A la fin d'une période intermédiaire, il est plus utile, pour comprendre l'évolution de la situation financière et des performances de l'entreprise, d'expliquer les événements et les transactions survenus depuis la publication des derniers comptes de l'exercice que de procéder à une simple mise à jour d'informations qui figuraient déjà dans l'annexe des comptes de l'exercice.
2. L'annexe des comptes intermédiaires doit comporter au minimum les informations relatives aux transactions et événements qui se révèlent importants pour la compréhension des comptes intermédiaires et qui ne sont pas publiés par ailleurs, et notamment :
 1. une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les comptes intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les comptes de l'exercice les plus récents ou, si ces méthodes ou modalités ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur incidence ;
 2. une description des aménagements retenus pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
 3. la nature et le montant des éléments exceptionnels du fait de leur importance ou de leur incidence, affectant l'actif, le passif, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie ;
 4. la nature et le montant des modifications affectant les estimations ayant été utilisées au cours de l'exercice ou de l'exercice précédent, si ces modifications ont un impact significatif sur la période intermédiaire en cours ;
 5. les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres ;
 6. pour les entreprises qui ont l'obligation de publier une information sectorielle : le chiffre d'affaires et le résultat pour la période intermédiaire en retenant l'un des soldes intermédiaires qui apparaît distinctement dans les comptes, selon le mode de segmentation principal retenu par l'entreprise dans ses derniers comptes de l'exercice ;
 7. les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire qui n'ont pas été pris en considération pour l'établissement des comptes intermédiaires ;
 8. l'incidence des changements qui ont affecté le périmètre des activités de l'entreprise au cours de la période intermédiaire, notamment les regroupements d'entreprises, l'acquisition ou la cession de filiales et de participations, les restructurations et décisions d'abandon d'activités ;

9. les changements ayant affecté les engagements depuis la date de clôture des derniers comptes de l'exercice ;
10. une information sur les transactions avec les parties liées ; et
11. une indication sur le caractère saisonnier ou cyclique des activités.

IMPORTANCE SIGNIFICATIVE

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

RÈGLES D'ÉVALUATION

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

1. Dans ses comptes intermédiaires, une entreprise doit appliquer, sous réserve d'aménagements, les mêmes méthodes comptables que celles utilisées dans ses comptes de l'exercice les plus récents, sauf en cas de changements de méthodes comptables postérieurs à la date de dernière clôture, qui seront reflétés dans les comptes de l'exercice suivants.
2. Les coûts qui, de par leur nature, ne constitueraient pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constitueront pas non plus des actifs à la date d'établissement des comptes intermédiaires. Les tests de reconnaissance d'actif et de dépréciation de valeur s'appliquent de manière similaire aux dates intermédiaires et à la clôture de l'exercice. Un passif n'est enregistré à la date d'établissement des comptes intermédiaires que s'il correspond à une obligation existant à cette date, de la même façon qu'un passif représente une obligation à la date de clôture des comptes de l'exercice.
3. Le fait d'exiger qu'une entreprise utilise dans ses comptes intermédiaires les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. A titre d'exemple, lorsque les critères de reconnaissance d'un actif incorporel sont réunis en cours d'exercice, les coûts passés en charge au cours des périodes intermédiaires du même exercice sont inscrits à l'actif.
4. Les coûts fixes de fabrication sont pris en compte sur la période d'activité. Ainsi, les dotations aux amortissements des immobilisations utilisées dans le processus de fabrication sont réparties sur onze mois si l'activité de l'usine est arrêtée pendant un mois. Par ailleurs, les dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation sont calculées sur la base des seuls actifs possédés au cours de la période intermédiaire concernée.

Les écarts sur prix, productivité, coûts et quantités constatés par une entreprise industrielle sont enregistrés en résultat dans les comptes intermédiaires de la même façon qu'en fin d'exercice. Il ne convient pas de différer des écarts sur standards, même si l'on espère les absorber sur l'exercice, pour éviter de donner à certains stocks une valeur qui ne correspondrait pas à la proportion qu'ils représentent dans le coût de production réel.

1. Les remises, rabais, ristournes sont pris en compte sur la base du taux annuel rapporté au volume d'affaires réalisé sur la période depuis le début de l'exercice, s'ils sont probables et s'il existe un contrat ou une pratique établie. Les remises discrétionnaires ne sont pas comptabilisées, sauf si elles sont acquises ou accordées au cours de la période.
2. A la fin de la période intermédiaire, les profits et pertes de change sont pris en compte selon les mêmes principes qu'en fin d'exercice.

Lors de la conversion des comptes d'entreprises étrangères, les taux de clôture et taux moyen utilisés

correspondent respectivement au taux de change effectif à la fin de période et au taux moyen de change calculé depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. Les entreprises ne peuvent anticiper les variations ultérieures des taux de change.

Lors de la conversion des créances et des dettes, les profits et pertes de change sont pris en compte sur la base du taux de change de fin de période.

Produits reçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

1. Les produits qu'une entreprise reçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice sont comptabilisés dans les comptes intermédiaires dans les mêmes conditions qu'à la clôture de l'exercice.
2. Certaines entreprises réalisent parfois un chiffre d'affaires supérieur à la moyenne annuelle au cours d'une période déterminée : c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces recettes sont comptabilisées à la date à laquelle elles se produisent et ne sont pas réparties sur l'exercice. Les dividendes et subventions reçues sont de même généralement comptabilisés lorsqu'ils sont acquis. En revanche, les royalties seront réparties sur les périodes auxquelles elles correspondent.

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

1. Les coûts qu'une entreprise encourt de manière non récurrente durant l'exercice ne sont anticipés ou différés dans les comptes intermédiaires que dans la mesure où ils le seraient à la clôture de l'exercice.
2. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, une prime ou une obligation est comptabilisée en charges à payer si la pratique passée rend probable un paiement par l'entreprise, et si le montant correspondant à la période intermédiaire peut être estimé de façon fiable.

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

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

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

Évaluation de la charge d'impôt intermédiaire

1. Le taux d'impôt est déterminé sur une base annuelle. La charge d'impôt relative aux périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période le taux effectif moyen estimé pour l'exercice, comprenant les modifications des taux d'impôt déjà votées à la fin de la période et devant prendre effet après la date de fin de période. Le taux d'impôt moyen estimé pour l'exercice doit être réestimé sur une base cumulée à la date de fin de période. Les modifications des taux d'impôt votées après la fin de la période et affectant de façon rétroactive la totalité de l'exercice font l'objet d'une information en annexe, au titre des événements post-clôture.
 1. Dans la mesure du possible, un taux d'impôt annuel moyen est déterminé pour chaque territoire fiscal, ce taux étant appliqué pour chaque territoire au résultat avant impôt de la période intermédiaire. De même, si différentes catégories de revenus sont soumises à des taux d'impôts différents (ce qui est le cas, par exemple, des plus values de cessions), chacun des taux sera, dans la mesure du possible, appliqué au résultat lié à la catégorie de

revenus correspondante. Si ce calcul détaillé ne peut être mis en place, une moyenne pondérée des taux d'impôt des différents territoires ou des différentes catégories de revenus sera utilisée (deux exemples chiffrés sont donnés en annexe).

Décalage entre exercice comptable et exercice fiscal

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

Crédits d'impôt

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

Reports déficitaires - Report en arrière

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

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

Utilisation d'estimations

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

A titre d'exemple :

- 1. Stocks** - Il n'est en général pas nécessaire de mettre en place, à la fin des périodes intermédiaires, les procédures d'inventaire et d'évaluation des stocks de clôture. Une estimation fiable peut être effectuée sur la base des marges brutes, aux dates intermédiaires.
- 2. Provisions** - La détermination du montant d'une provision (provision pour garanties, pour environnement et remise en état d'un site, ...) peut être complexe. Les entreprises ont parfois recours à des experts extérieurs pour les aider à effectuer ce genre de calcul à la clôture de l'exercice. A la fin d'une période intermédiaire, une simple mise à jour des calculs effectués lors de la dernière clôture sera souvent suffisante.
- 3. Retraites** - La valeur actuelle des engagements de retraite est souvent déterminée par des actuaires ou sur la base d'études actuarielles à la clôture de l'exercice. Pour l'établissement des comptes intermédiaires, ces engagements pourront être évalués par extrapolation de l'évaluation actuarielle la plus récente.

1. Les modifications significatives d'estimations utilisées dans les comptes intermédiaires déjà

publiés au titre de l'exercice sont prises en compte lors de l'établissement des comptes de la période suivante, sans qu'elles fassent l'objet de retraitements rétroactifs.

COMPARABILITÉ

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

Annexe

Évaluation de la charge d'impôt intermédiaire

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

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

Le taux effectif moyen estimé pour l'exercice s'établit à 32,5 %

(2 600/8000). Ce taux effectif est appliqué au résultat avant impôt de la période.

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

	Total prévu pour l'exercice	1^{er} trimestre	2^{ème} trimestre	3^{ème} trimestre	4^{ème} trimestre
Charge d'impôt	0	2.400	(800)	(800)	(800)