

Exposé-sondage
NORME INTERNATIONALE
D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR
LES PETITES ET MOYENNES ENTITÉS

Commentaires à recevoir au plus tard le
1^{er} octobre 2007

The Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**.

Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Tel : +44 (0)20 7246 6410 Fax : 44 (0)20 7246 6411

Email : iasb@iasb.org Web : www.iasb.org

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

ISBN 978-1-905590-30-8

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language and copies may be obtained from IASCF. Please address publications and copyright matters to :

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone : +44 (0)20 7332 2730 Fax : 44 (0)20 7332 2730

Email : publications@iasb.org Internet : <http://www.iasb.org>

All rights reserved. Copies of the draft standard and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intraorganisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This French translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by IASCF.



The IASB logo/“Hexagon Device”, “IASCF Foundation” “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IASC”, “IASCF”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “International Accounting Standards”, “International Financial Reporting Standards” and “SIC” are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Additional copies of this publication in English, French and Spanish may be obtained from :

IASCF Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel : +44 (0)20 7332 2730 Fax : +44 (0)20 7332 2749

Email : publications@iasb.org Web : www.iasb.org

Exposé-sondage
NORME INTERNATIONALE
D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR
LES PETITES ET MOYENNES ENTITÉS

Commentaires à recevoir au plus tard le 1^{er} octobre 2007

L'Exposé-sondage relatif au projet de *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement.

Les commentaires sur le projet de norme et les documents qui l'accompagnent doivent être envoyés par écrit pour être reçus au plus tard le **1^{er} octobre 2007**.

Il est demandé aux répondants de transmettre leurs commentaires par voie électronique au site de l'IASB (www.iasb.org), en utilisant la page « Ouvert aux commentaires ».

Toutes les réponses seront enregistrées dans des dossiers ouverts au public à moins que le répondant ne demande le respect de la confidentialité. Toutefois, de telles demandes ne seront normalement pas satisfaites à moins d'être appuyées par une bonne raison, telle que le secret commercial.

Les Normes internationales d'information financière (IFRS) et les documents qui les accompagnent sont publiés par l'International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Téléphone : +44 (0)20 7246 6410 Fax : +44 (0)20 7246 6411

Messagerie électronique : iasb@iasb.org Site internet : www.iasb.org

L'IASB, l'IASCF, les auteurs et les éditeurs n'acceptent pas de responsabilité pour toute perte causée à des personnes qui agissent ou s'abstiennent d'agir en se fiant à la présente publication, que ladite perte soit causée par une faute ou d'une autre manière.

Droits d'auteur © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

ISBN 978-1-905590-30-8

Les Normes internationales d'information financière, les Normes comptables internationales, les Interprétations, les Exposés-sondages et autres publications de l'IASB sont protégés par les droits d'auteur de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière, des Normes comptables internationales et des Interprétations est celui qui est publié par l'IASB en langue anglaise. Des exemplaires peuvent être obtenus auprès de l'IASB. Les questions relevant des publications et des droits d'auteur sont à adresser à :

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Téléphone : +44 (0)20 7332 2730 Fax : +44 (0)20 7332 7249

Messagerie électronique : publications@iasb.org Site internet : <http://www.iasb.org>

Tous les droits sont réservés. La prise de copies du projet de Norme et des documents qui l'accompagnent est autorisée, dans le but exclusif de préparer des commentaires à soumettre à l'IASB, à condition que ces copies soient exclusivement réservées à l'usage personnel ou à l'usage d'autres personnes au sein de votre organisation, à condition également que ces copies ne soient ni vendues ni diffusées et que chaque copie signale le droit d'auteur de l'IASCF et mentionne l'adresse complète de l'IASB. En outre, aucune partie de cette publication ne peut être traduite, réimprimée ou reproduite, ou utilisée sous quelque forme que ce soit, intégralement ou en partie, par tout moyen électronique, mécanique ou autre actuellement connu ou inventé ultérieurement, notamment par photocopie ou enregistrement, dans tout système de stockage et de recherche d'information, sans l'autorisation écrite de l'IASCF.

La traduction française de l'Exposé-sondage relatif à la comptabilisation pour les petites et moyennes entités ainsi que du matériel correspondant contenu dans cette publication a été approuvée par un Comité de révision nommé par l'IASCF. La traduction française est protégée par les droits d'auteur de l'IASCF



Le logo IASB /« Hexagon Device », « IASC Foundation » « eIFRS », « IAS », « IASB », « IASC », « IASCF », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « Normes comptables internationales », « Normes internationales d'information financière » et « SIC » sont des marques déposées de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Des exemplaires supplémentaires de cette publication rédigés en anglais, en français et en espagnol peuvent être obtenus en s'adressant à :

IASCF Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Téléphone : +44 (0)20 7332 2730 Fax : +44 (0)20 7332 2749

Messagerie électronique : publications@iasb.org

Site internet : www.iasb.org

SOMMAIRE

	<i>pages</i>
INVITATION À DES COMMENTAIRES	7
[PROJET] NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR LES PETITES ET MOYENNES ENTITÉS (IFRS POUR LES PME)	
Préface	12
1 Champ d'application	16
2 Concepts et principes généraux	17
3 Présentation des états financiers	29
4 Bilan	35
5 Compte de résultat	40
6 État des variations des capitaux propres et compte de résultat et résultats non distribués	43
7 Tableaux des flux de trésorerie	46
8 Notes aux états financiers	53
9 États financiers consolidés et individuels	56
10 Méthodes comptables, estimations et erreurs	62
11 Actifs financiers et passifs financiers	68
Annexe A – Taux d'intérêt effectif	86
Annexe B – Considérations relatives à l'évaluation à la juste valeur	88
12 Stocks	95
13 Participations dans des entreprises associées	101
14 Participations dans des coentreprises	104
15 Immeubles de placement	109
16 Immobilisations corporelles	111
17 Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill	118
18 Regroupements d'entreprises et goodwill	127
19 Contrats de location	134
20 Provisions et éventualités	142
Annexe – Guide d'application de la section 20	147
21 Capitaux propres	153
22 Produit des activités ordinaires	157
Annexe – Exemples de comptabilisation du produit des activités ordinaires selon les principes de la section 22	166
23 Subventions publiques	175

24	Coûts d'emprunt	177
25	Paie ment fondé sur des actions	179
26	Dépréciation d'actifs non financiers	183
27	Avantages du personnel	191
28	Impôts sur le résultat	205
29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	215
30	Conversion des monnaies étrangères	216
31	Information sectorielle	224
32	Événements postérieurs à la période de reporting	225
33	Informations relatives aux parties liées	229
34	Résultat par action	233
35	Activités spécialisées	234
36	Activités abandonnées et actifs détenus en vue de la vente	236
37	Information financière intermédiaire	239
38	Transition à l' <i>IFRS pour les PME</i>	240
	Glossaire	244
	TABLEAU DES SOURCES	268
	BASE DES CONCLUSIONS	271
	GUIDE D'APPLICATION (EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS ET LISTE D'INFORMATIONS À FOURNIR)	323

Invitation à des commentaires

L'International Accounting Standards Board (Le Conseil) invite à des commentaires sur tout aspect de l'Exposé-sondage relatif à son projet de *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)*. Le Conseil accueillerait notamment des réponses aux questions énoncées ci-après. Les commentaires sont particulièrement utiles s'ils indiquent le paragraphe ou le groupe de paragraphes spécifiques auxquels ils se rapportent, s'ils contiennent une logique claire et, le cas échéant, suggèrent une formulation alternative.

Les commentaires doivent être présentés par écrit afin d'être reçus au plus tard le **1^{er} octobre 2007**.

Question 1 – Document autonome

En décidant du contenu du projet de *l'IFRS pour les PME*, l'IASB s'est concentré sur les types de transactions et autres événements et conditions généralement rencontrés par les PME d'un effectif d'environ 50 employés. Pour de telles entités, le projet de l'IFRS est destiné à être un document autonome, comprenant un nombre minimum de renvois aux IFRS complètes.

Si l'on songe à l'objectif d'un document autonome, y a-t-il des transactions supplémentaires, d'autres événements ou conditions qui devraient être couverts dans la norme proposée afin de la rendre plus indépendante ? À l'inverse, le projet de norme présente-t-il des commentaires qui devraient être supprimés car il est improbable qu'ils soient pertinents pour des PME typiques comprenant environ 50 employés ?

Question 2 – Simplifications dans la comptabilisation et l'évaluation que le Conseil a adoptées

Le projet de *l'IFRS pour les PME* a été élaboré :

- (a) en tirant les concepts fondamentaux du *Cadre* de l'IASB et les principes et les commentaires obligatoires correspondants des IFRS complètes (Interprétations comprises), et
- (b) en considérant les modifications appropriées à la lumière des besoins des utilisateurs et des considérations de coût-avantage.

Les paragraphes BC70 à BC93 de la Base des conclusions décrivent les simplifications des principes de comptabilisation et d'évaluation contenus dans les IFRS complètes, qui ont été effectuées dans le projet de *l'IFRS pour les PME* et expliquent le raisonnement du Conseil.

Y a-t-il d'autres simplifications en matière de comptabilisation ou d'évaluation que le Conseil devrait prendre en considération ? Dans votre réponse, veuillez indiquer :

- (a) les transactions spécifiques, d'autres événements ou conditions qui créent un problème particulier de comptabilisation ou d'évaluation pour les PME selon les IFRS ;
- (b) pourquoi il existe un problème ; et
- (c) comment ce problème pourrait être résolu.

Question 3 – Simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation que le Conseil a examinées mais n'a pas adoptées

Les paragraphes BC94 à BC107 identifient des simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation que le Conseil a examinées mais a décidé de ne pas adopter, pour les raisons indiquées.

Le Conseil devrait-il réexaminer certaines d'entre elles et, si tel est le cas, pour quelles raisons ?

Question 4 – Tous les choix de méthodes comptables dans les IFRS complètes devraient-ils être disponibles aux PME ?

Le projet de *l'IFRS pour les PME* propose que les choix de méthodes comptables disponibles selon les IFRS complètes devraient être disponibles également aux PME. Comme l'expliquent plus en détail les paragraphes BC108 à BC115 de la Base des conclusions, le Conseil a conclu qu'interdire aux PME l'usage d'un choix de méthode comptable disponible aux entités appliquant les IFRS complètes pourrait réduire la comparabilité entre les PME et les entités qui suivent les IFRS complètes. En même temps, le Conseil a reconnu qu'il est probable que la plupart des PME préféreront l'option plus simple dans le projet de *l'IFRS pour les PME*. Par conséquent, le Conseil a conclu que dans six situations dans lesquelles les IFRS complètes autorisent des choix de méthodes comptables, *l'IFRS pour les PME* devrait inclure uniquement l'option la plus simple, et que les autres options (plus complexes) devraient être disponibles aux PME par renvoi aux IFRS complètes.

Êtes-vous d'accord avec les conclusions du Conseil sur les options les plus appropriées pour les PME ? Si non, laquelle (lesquelles) changeriez-vous et pourquoi ?

Certaines de ces options qui seraient disponibles aux PME par renvoi aux IFRS complètes devraient-elles être éliminées du projet de *l'IFRS pour les PME* et, si tel est le cas, pourquoi ?

Question 5 – Coûts d'emprunt

IAS 23 *Coûts d'emprunt* permet actuellement aux entités de choisir soit le modèle de la comptabilisation en charges, soit le modèle de la capitalisation pour la comptabilisation de tous leurs coûts d'emprunt. Au mois de mai 2006, l'IASB a publié un Exposé-sondage proposant d'amender IAS 23 pour interdire l'application de la comptabilisation en charges et imposer le modèle de la capitalisation. La section 24 *Coûts d'emprunt* du projet de *l'IFRS pour les PME* propose de permettre aux PME de choisir entre le modèle de la comptabilisation en charges et le modèle de la capitalisation.

Êtes-vous d'accord ou n'êtes-vous pas d'accord avec la proposition de permettre aux PME de choisir soit le modèle de la comptabilisation en charges, soit le modèle de la capitalisation des coûts d'emprunt, et pour quelles raisons ?

Question 6 – Sujets non abordés dans le projet de *l'IFRS pour les PME*

Certains sujets traités dans les IFRS complètes sont omis du projet de *l'IFRS pour les PME* car le Conseil estime qu'il n'est guère probable que les PME typiques se livrent à de telles transactions ou aient à faire face à de telles conditions. Ils sont discutés dans les paragraphes BC57 à BC65 de la Base des conclusions. Par renvoi, le projet de norme impose aux PME qui se livrent à de telles transactions de suivre l'IFRS complète applicable.

Des sujets supplémentaires devraient-ils être omis de *l'IFRS pour les PME* et remplacés par un renvoi ? Si tel est le cas, lesquels et pour quelles raisons ?

Question 7 – Renvoi général aux IFRS complètes

Comme indiqué dans la question 1, *l'IFRS pour les PME* est destinée à être un document autonome pour les PME typiques. Elle contient des renvois à des IFRS complètes particulières, dans des circonstances spécifiques, y compris les choix de méthode comptables mentionnés dans la question 4 et les sujets omis visés dans la question 6. Pour d'autres transactions, événements ou conditions non spécifiquement abordés dans *l'IFRS pour les PME*, les paragraphes 10.2 à 10.4 proposent des dispositions concernant la façon dont la direction des PME devrait décider de la comptabilité appropriée. Selon ces paragraphes, il n'est pas obligatoire pour les PME de se tourner vers les IFRS complètes à la recherche d'un guide.

Les dispositions des paragraphes 10.2 à 10.4, s'ajoutant aux renvois explicites à des IFRS particulières dans des circonstances spécifiques, sont-elles appropriées ? Pour quelles raisons le sont-elles ou ne le sont-elles pas ?

Question 8 – Caractère adéquat des commentaires

Le projet de *l'IFRS pour les PME* est accompagné d'un guide d'application, notamment d'un ensemble complet d'exemples d'états financiers et d'une liste d'informations à fournir. Un nombre important de commentaires qui figurent dans les IFRS complètes ne sont pas inclus. En conséquence, des commentaires complémentaires conçus spécifiquement en fonction des besoins des PME appliquant l'IFRS proposée peuvent s'avérer nécessaires.

Y a-t-il des domaines spécifiques au sujet desquels les PME sont susceptibles d'avoir besoin d'une aide complémentaire ? Quels sont-ils et pourquoi ?

Question 9 – Caractère adéquat des informations à fournir

Chaque section du projet de *l'IFRS pour les PME* inclut des dispositions relatives aux informations à fournir. Ces dispositions sont résumées dans la liste des obligations à fournir faisant partie du projet de guide d'application *Exemples d'états financiers* et *Liste des informations à fournir*.

Y a-t-il des informations à fournir qui ne sont pas proposées mais que le Conseil devrait exiger en ce qui concerne les PME ? Si tel est le cas, lesquelles et pour quelles raisons ? Inversement, estimez-vous que l'une quelconque des informations à fournir proposées ne devrait pas être exigée pour les PME ? Si tel est le cas, lesquelles et pour quelles raisons ?

Question 10 – Guide de transition

La section 38 *Transition à l'IFRS pour les PME* fournit un guide de transition pour les PME qui passent (a) du référentiel national antérieur à *l'IFRS pour les PME* et (b) des IFRS complètes à *l'IFRS pour les PME*.

Estimez-vous que ce guide est adéquat ? Si votre réponse est non, comment peut-il être amélioré ?

Question 11 – Mise à jour de *l'IFRS pour les PME*

Le Conseil s'attend à publier environ tous les deux ans un exposé-sondage « d'ordre général » d'amendements proposés à *l'IFRS pour les PME*. En élaborant de tels exposés-sondages, le Conseil prévoit d'examiner de nouvelles IFRS et des IFRS amendées qui ont été adoptées au cours des deux années antérieures ainsi que des questions spécifiques portées à son attention en ce qui concerne de possibles amendements à *l'IFRS pour les PME*. De temps à autre, le Conseil peut identifier une question pour laquelle une modification de *l'IFRS pour les PME* peut nécessiter un examen à un rythme plus rapide que le cycle biennal normal.

Cette façon de tenir à jour *l'IFRS pour les PME* proposée est-elle appropriée ou doit-elle être modifiée ? Si tel est le cas, comment et pour quelles raisons ?

La *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)* [projet] est présentée dans les sections 1 à 38, dans l'Annexe B de la section 11 et dans le Glossaire. Les termes définis dans le Glossaire sont en **caractères gras** la première fois qu'ils figurent dans chaque section. *L'IFRS pour les PME* [projet] est accompagnée d'une Préface, d'un Guide d'application et d'une Base des conclusions.

Préface à l'IFRS pour les PME [projet]

L'IASB

- P1 L'International Accounting Standards Board [Le Conseil des Normes comptables internationales] (IASB) a été établi en 2001 dans le cadre de l'International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation [Fondation du Comité des Normes comptables internationales (IASC)].
- P2 Les objectifs de l'IASC Foundation et de l'IASB sont les suivants :
- (a) élaborer, dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et que l'on puisse faire appliquer dans le monde entier, imposant la fourniture d'informations de haute qualité, transparentes et comparables dans les états financiers et dans les autres informations financières, afin d'aider les différents intervenants sur les marchés internationaux de capitaux, ainsi que les autres utilisateurs, dans leur prise de décisions économiques ;
 - (b) promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ; et
 - (c) remplir les objectifs associés aux points (a) et (b), tenir compte, comme il convient, des besoins spéciaux des petites et moyennes entités et des économies émergentes ; et
 - (d) porter la convergence des normes comptables nationales, des Normes comptables internationales (IAS) et des Normes internationales d'information financière (IFRS) vers des solutions de haute qualité.
- P3 La direction de l'IASC Foundation incombe à vingt-deux administrateurs (Trustees). Les Trustees sont chargés de désigner les membres de l'IASB, des conseils et des comités liés ainsi que de se procurer le financement de l'organisation.
- P4 L'IASB est l'organe normalisateur de l'IASC Foundation. L'IASB comprend douze membres à temps plein et deux membres à temps partiel. Il incombe à l'IASB d'approuver les **Normes internationales d'information financière** (IFRS) et les documents connexes, tels que le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, les exposés-sondages, d'autres documents de réflexion, ainsi que les Interprétations des IFRS. Avant la création de l'IASB, les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations liées étaient établies par le Conseil de l'IASC, qui a pris naissance le 29 juin 1973. Par une résolution de l'IASB, les IAS et les Interprétations connexes restent applicables. Elles ont la même autorité que

les IFRS élaborées par l'IASB, sauf amendement ou retrait par l'IASB et jusqu'à cette date.

Normes internationales d'information financière

- P5 L'IASB atteint ses objectifs principalement par l'élaboration et la publication des Normes (IFRS) et par la promotion de l'application de ces normes dans des **états financiers à usage général** et autres informations financières. Les autres informations financières comprennent les informations fournies en dehors des états financiers qui aident dans l'interprétation d'un jeu complet d'états financiers ou améliorent la capacité des utilisateurs dans leur prise de décisions économiques efficaces. Le terme « information financière » englobe les états financiers à usage général ainsi que d'autres informations financières.
- P6 Les Normes énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation, à l'évaluation, à la présentation et à l'information traitant de transactions et d'événements qui sont importants dans les états financiers à usage général. Elles peuvent aussi stipuler des dispositions relatives à des transactions et des événements qui surviennent principalement dans des industries spécifiques. Les IFRS sont fondées sur le *Cadre*, qui traite des concepts sous-jacents à l'information présentée dans les états financiers à usage général. L'objectif du *Cadre* est de faciliter la formulation cohérente et logique des IFRS. Le *Cadre* fournit aussi un fondement pour l'exercice du jugement pour résoudre les problèmes comptables.

États financiers à usage général

- P7 Les IFRS sont conçues pour s'appliquer aux états financiers à usage général et aux autres informations financières de toutes les entités à but lucratif. Ces états financiers visent à satisfaire les besoins d'information communs à un grand éventail d'utilisateurs, tels que les actionnaires, les créanciers, les membres du personnel et la collectivité. L'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la **situation financière, la performance et les flux de trésorerie** de l'entité qui soient utiles à de tels utilisateurs pour la prise de décisions économiques.
- P8 On entend par états financiers à usage général les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations particuliers. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel ou un prospectus.

L'IFRS pour les PME [projet]

- P9 L'IASB élabore et publie aussi une norme distincte destinée à s'appliquer aux états financiers à usage général et aux autres informations financières d'entités connues dans de nombreux pays sous le nom de **petites et moyennes entités** (PME). Cette norme est la Norme *internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)* [projet].
- P10 Le terme PME, tel qu'utilisé par l'IASB, est défini dans la section 1 *Champ d'application* de la Norme [projet]. De nombreux pays partout dans le monde ont élaboré leurs propres définitions de ce terme pour un vaste éventail de finalités, y compris la prescription des obligations en matière de présentation de l'information financière. Souvent, ces définitions nationales ou régionales incluent des critères quantifiés fondés sur le produit des activités ordinaires, les actifs, le personnel ou d'autres facteurs. Ce terme est fréquemment utilisé pour signifier ou inclure de très petites entités, indépendamment du fait qu'elles publient ou non des états financiers à usage général destinés aux utilisateurs externes.
- P11 Les PME élaborent souvent des états financiers uniquement pour l'utilisation des gérants propriétaires ou à des fins de déclaration fiscale ou à d'autres fins de déclaration réglementaire ne concernant pas les valeurs mobilières. Les états financiers réalisés uniquement à ces fins ne sont pas nécessairement des états financiers à usage général.
- P12 Les lois fiscales sont spécifiques à chaque pays et les objectifs des états financiers à usage général diffèrent de ceux de la déclaration du revenu imposable. Ainsi, il est improbable que les états financiers préparés selon la présente Norme [projet] se conforment pleinement à tous les critères imposés par les lois et réglementations fiscales. Les juridictions peuvent être en mesure de réduire la « charge de la double présentation d'états financiers » sur les PME en structurant les rapports fiscaux comme des rapprochements découlant du résultat déterminé conformément à *l'IFRS pour les PME* et par d'autres moyens.

Autorité de l'IFRS pour les PME [projet]

- P13 Les décisions concernant quelles entités sont tenues d'appliquer les Normes de l'IASB ou autorisées à le faire relèvent des autorités nationales de réglementation et des normalisateurs comptables nationaux. Cela est vrai en ce qui concerne les IFRS complètes et *l'IFRS pour les PME* [projet]. Toutefois, une définition claire de la classe d'entité à laquelle *l'IFRS pour*

les PME [projet] est destinée – comme énoncé dans la section 1 de la Norme [projet] – est essentielle afin que (a) le Conseil puisse décider des normes appropriées pour cette classe d'entité et (b) que les autorités de réglementation nationales, les normalisateurs et les entités présentant les états financiers ainsi que leurs auditeurs soient informés du champ d'application prévu de *l'IFRS pour les PME*. Une définition claire est essentielle également afin que les entités qui ne sont pas des PME, et qui donc ne sont pas habilitées à utiliser la Norme [projet], n'affirment pas qu'elles se conforment à *l'IFRS pour les PME* (voir le paragraphe 1.3).

Organisation de *l'IFRS pour les PME* [projet]

- P14 La Norme [projet] est organisée par sujets, chaque sujet étant présenté dans une section numérotée distincte. Les renvois aux paragraphes sont identifiés par un numéro de section suivi d'un numéro de paragraphe. Les renvois aux Normes internationales d'information financière (IFRS) sont identifiés par l'intitulé complet et le numéro de l'IFRS.
- P15 Tous les paragraphes de la Norme [projet] ont la même autorité. Certaines sections comprennent des annexes de guide d'application qui ne font pas partie intégrante de la Norme [projet] mais qui, plutôt, sont des commentaires pour sa mise en œuvre.

Mise à jour de *l'IFRS pour les PME* [projet]

- P16 Le Conseil s'attend à proposer des amendements à la Norme [projet] en publiant un exposé-sondage d'ordre général environ tous les deux ans. En élaborant cet exposé-sondage, le Conseil s'attend à examiner les nouvelles IFRS et les IFRS amendées qui ont été adoptées au cours des deux années antérieures ainsi que des questions spécifiques portées à son attention en ce qui concerne de possibles amendements à *l'IFRS pour les PME* [projet]. Parfois, le Conseil peut identifier une question pour laquelle un amendement de *l'IFRS pour les PME* peut nécessiter un examen à un rythme plus rapide que le cycle biennal normal. Jusqu'à ce que *l'IFRS pour les PME* soit amendée, les modifications que l'IASB peut apporter ou proposer en ce qui concerne les IFRS complètes ne s'appliquent pas à *l'IFRS pour les PME*.

Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME) **[Projet]**

Section 1

Champ d'application

- 1.1 *L'IFRS pour les PME* est destinée à être appliquée par les **petites et moyennes entités** (PME). Les PME sont des entités qui :
- (a) n'ont pas de **responsabilité publique** ; et
 - (b) publient des **états financiers à usage général** pour des utilisateurs externes. Les utilisateurs externes comprennent par exemple les propriétaires qui ne participent pas à la gestion de l'activité, les créanciers existants et potentiels et les agences de notation de crédit.
- 1.2 Une entité a une responsabilité publique si :
- (a) elle dépose ses **états financiers** auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation, ou est sur le point de le faire, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; ou si
 - (b) elle détient des actifs à titre fiduciaire pour un large groupe de tiers extérieurs, tels que banque, entité d'assurance, courtier en valeurs mobilières / société de bourse, fonds de pension, fonds commun de placement ou entité de banque d'investissement.
- 1.3 Si une entité publiquement responsable applique la présente Norme [projet], ses états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant à *l'IFRS pour les PME* – même si la législation ou la réglementation nationale permet ou impose que la présente Norme [projet] soit appliquée par des entités publiquement responsables.

Section 2

Concepts et principes généraux

Objectif des états financiers des PME

- 2.1 L'**objectif des états financiers** d'une petite ou moyenne entité est de fournir une information sur la **situation financière, la performance** et les **flux de trésorerie** de cette entité, qui soit utile pour la prise de décisions économiques d'un large éventail d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports adaptés à leurs besoins d'information particuliers. Pour répondre à cet objectif, les états financiers présentent également les résultats de la gestion par la direction des ressources qui lui sont confiées.

Caractéristiques qualitatives de l'information dans les états financiers

Intelligibilité

- 2.2 L'information fournie dans les états financiers doit être présentée d'une façon qui la rend compréhensible par les utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des affaires, des activités économiques et de la comptabilité et sont disposés à étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Toutefois, le besoin d'intelligibilité ne permet pas d'omettre une information pertinente au seul motif qu'elle pourrait être trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs.

Pertinence

- 2.3 L'information fournie dans les états financiers doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de **pertinence** lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

Importance relative

- 2.4 L'information est **significative** si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille de

l'élément ou de l'erreur, appréciée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. Toutefois, il est inapproprié de faire, ou de ne pas corriger, des écarts non significatifs par rapport à *l'IFRS pour les PME* en vue de parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

Fiabilité

- 2.5 L'information fournie dans les états financiers doit être **fiable**. Une information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreur et de parti pris significatif et présente une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait raisonnablement s'attendre à la voir représenter. Les états financiers ne sont pas exempts de parti pris si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils sont destinés à influencer la prise de décision ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé(e).

Prééminence de la substance sur la forme

- 2.6 Les transactions et autres événements et conditions doivent être comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité économique et non pas seulement de leur forme juridique. Cela rehausse la fiabilité des états financiers.

Prudence

- 2.7 Les incertitudes qui inévitablement entourent de nombreux événements et circonstances sont prises en compte à travers une information sur leur nature et leur étendue ainsi que par l'exercice de la **prudence** dans la préparation des états financiers. La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations requises dans des conditions d'incertitude, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. Toutefois, l'exercice de la prudence ne permet pas la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ni la surévaluation délibérée des passifs ou des charges. En bref, la prudence ne permet pas le parti pris.

Exhaustivité

- 2.8 Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

Comparabilité

- 2.9 Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière et de sa performance. Les utilisateurs doivent pouvoir également comparer les états financiers d'entités différentes afin d'évaluer leur situation financière, leur performance et leurs flux de trésorerie relatifs. En conséquence, l'évaluation et la présentation de l'impact financier de transactions et autres événements et conditions semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente par une même entité et au fil du temps pour cette entité et de façon cohérente pour différentes entités. En outre, les utilisateurs doivent être informés des **méthodes comptables** appliquées dans la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Célérité

- 2.10 Pour être pertinente, l'information financière doit pouvoir influencer les décisions économiques des utilisateurs. La **célérité** implique la fourniture de l'information dans le délai de la prise de décision. L'information peut perdre de sa pertinence si elle est fournie avec un retard excessif. La direction peut avoir à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs dans leur prise de décisions économiques.

Rapport coût / avantage

- 2.11 Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est, en grande partie, affaire de jugement. En outre, les coûts ne sont pas nécessairement supportés par les utilisateurs qui bénéficient des avantages. En appliquant un test coûts / avantages, une entité doit comprendre qu'un large éventail d'utilisateurs externes peut aussi tirer parti des avantages de cette information.

Situation financière

- 2.12 La **situation financière** d'une entité est constituée de ses actifs, ses passifs et ses capitaux propres à un moment donné. **Les éléments des états financiers directement** liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ils sont définis comme suit :
- (a) Un **actif** est une ressource contrôlée par l'entité à la suite d'événements passés et dont on s'attend à ce que des avantages économiques futurs aillent à l'entité.
 - (b) Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés, dont on s'attend à ce que le règlement implique une sortie de ressources de l'entité représentative d'avantages économiques.
 - (c) Les **capitaux propres** sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
- 2.13 Il se peut que certains éléments répondant à la définition d'un actif ou d'un passif ne soient pas comptabilisés au bilan en tant qu'actifs ou passifs car ils ne satisfont pas aux critères de **comptabilisation** des paragraphes 2.24 à 2.29. En particulier, l'attente que des avantages économiques futurs iront à une entité ou en proviendront doit être suffisamment certaine pour satisfaire au critère de probabilité avant de comptabiliser un actif ou un passif.

Actifs

- 2.14 L'avantage économique futur d'un actif est son potentiel à contribuer directement ou indirectement au flux de trésorerie et **d'équivalents de trésorerie** allant à l'entité. Ces flux de trésorerie peuvent provenir de l'utilisation de l'actif ou de sa cession.
- 2.15 Bon nombre d'actifs, par exemple, les immobilisations corporelles, ont une forme physique. Cependant, la forme physique n'est pas essentielle à l'existence d'un actif. Certains actifs sont incorporels.
- 2.16 En déterminant l'existence d'un actif, le droit de propriété n'est pas essentiel. Ainsi, par exemple, un bien détenu en location est un actif si l'entité contrôle les avantages que l'on s'attend à voir découler du bien.

Passifs

- 2.17 Une des caractéristiques essentielles d'un passif est que l'entité a une obligation actuelle d'agir ou d'exécuter certaines activités d'une certaine façon. L'obligation peut être soit une obligation légale, soit une **obligation implicite**. Une obligation légale est juridiquement exécutoire en vertu d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :
- (a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et que
 - (b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.
- 2.18 L'extinction d'une obligation actuelle implique généralement un paiement en trésorerie, le transfert d'autres actifs, une prestation de services, le remplacement de cette obligation par une autre obligation ou la conversion de l'obligation en capitaux propres. Une obligation peut également être éteinte par d'autres moyens tels l'abandon ou la déchéance de ses droits par un créancier.

Capitaux propres

- 2.19 Les capitaux propres sont le montant résiduel des actifs comptabilisés diminué des passifs comptabilisés. Ils peuvent faire l'objet d'une sous-classification dans le bilan. Par exemple, dans une entité commerciale, les sous-classifications peuvent inclure des fonds apportés par les actionnaires, le résultat non distribué ainsi que les profits ou pertes comptabilisés directement en capitaux propres.

Performance

- 2.20 La **performance** est la relation entre les produits et les charges d'une entité, tels qu'ils sont présentés dans le compte de résultat. Le **résultat** est fréquemment utilisé comme mesure de la performance ou comme base pour d'autres mesures telles que le retour sur investissement ou le résultat par action. Les éléments des états financiers directement liés à l'évaluation du résultat sont les produits et les charges. Ils sont définis comme suit :
- (a) Les **produits** sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la **période de reporting**, sous forme d'entrées ou

d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres, autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

- (b) Les **charges** sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période de reporting sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

2.21 La comptabilisation des produits et des charges dans le compte de résultat résulte directement de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs. Les critères de comptabilisation des produits et des charges sont commentés dans les paragraphes 2.24 à 2.29.

Produits

2.22 La définition des produits inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits.

- (a) Les **produits des activités ordinaires** sont les produits générés par les activités ordinaires d'une entité et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyer.
- (b) Les **profits** sont d'autres éléments qui répondent à la définition de produits mais ne sont pas des produits des activités ordinaires. Lorsque des profits sont comptabilisés dans le compte de résultat, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.

Charges

2.23 La définition des charges comprend les pertes aussi bien que les charges qui résultent des activités ordinaires de l'entité.

- (a) Les **charges** qui surviennent au cours des activités ordinaires de l'entité comprennent, par exemple, le coût des ventes, les salaires et les amortissements. Elles prennent habituellement la forme d'une sortie ou d'une diminution d'actifs tels que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les stocks, les immobilisations corporelles.

- (b) Les **pertes** représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition de charges et peuvent ou non survenir au cours des activités ordinaires de l'entité. Lorsque des pertes sont comptabilisées dans le compte de résultat, elles sont habituellement présentées séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.

Comptabilisation des éléments des états financiers

- 2.24 La comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un élément qui répond à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères de comptabilisation suivants :
 - (a) il est **probable** que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ; et
 - (b) l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- 2.25 La non comptabilisation d'un élément qui satisfait à ces critères n'est corrigée ni par la mention des méthodes comptables appliquées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.

Probabilité des avantages économiques futurs

- 2.26 Le concept de probabilité est utilisé dans les critères de comptabilisation par référence au degré d'incertitude selon lequel les avantages économiques futurs associés à l'élément iront à l'entité ou en proviendront. Les appréciations du degré d'incertitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs sont faites sur la base des éléments probants relatifs aux conditions disponibles à la fin de la période de reporting lorsque les états financiers sont préparés. Ces évaluations sont faites individuellement pour des éléments qui, pris individuellement, sont significatifs, et pour un groupe pour une vaste population d'éléments qui, pris individuellement, sont non significatifs.

Fiabilité de l'évaluation

- 2.27 Le second critère de comptabilisation d'un élément est qu'il possède un coût ou une valeur pouvant être évalué de façon fiable. Dans de nombreux cas, le coût ou la valeur d'un élément est connu. Dans d'autres cas, il/elle doit être estimé(e). Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

Quand une estimation raisonnable ne peut pas être faite, l'élément n'est pas comptabilisé dans le bilan ou le compte de résultat.

- 2.28 Un élément qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut satisfaire à ces critères plus tard, à la suite d'événements ou de circonstances ultérieurs.
- 2.29 Un élément qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une information dans les notes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Ceci est approprié lorsque la connaissance de cet élément est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entité par les utilisateurs d'états financiers.

Évaluation des éléments des états financiers

- 2.30 L'**évaluation** est le processus de détermination des montants monétaires auxquels une entité évalue les actifs, les passifs, les produits et les charges dans ses états financiers. L'évaluation implique le choix d'une base d'évaluation. La présente Norme [projet] spécifie quelle base d'évaluation une entité doit appliquer pour de nombreux types d'actifs, de passifs, de produits et de charges.
- 2.31 Deux bases d'évaluation courantes sont le coût historique et la juste valeur :
- (a) Pour les actifs, le **coût historique** est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir l'actif au moment de son acquisition. Pour les passifs, le coût historique est le montant du produit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie reçus ou la juste valeur d'actifs sans effet de trésorerie reçus en échange de l'obligation au moment où celle-ci est encourue.
 - (b) La **juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Principes généraux de comptabilisation et d'évaluation

- 2.32 Les dispositions de comptabilisation et d'évaluation des actifs, passifs, produits et charges dans la présente Norme [projet] sont fondées sur des principes généraux qui proviennent du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASB. En l'absence d'une disposition

de la présente Norme [projet] qui s'applique spécifiquement à une transaction ou à un autre événement ou condition y compris par renvoi à une **Norme internationale d'information financière (IFRS)** complète, le paragraphe 10.3 établit une hiérarchie qu'une entité doit suivre lorsqu'elle décide de la méthode comptable appropriée en fonction des circonstances. Le second niveau de cette hiérarchie impose à une entité de prendre en compte les principes généraux de comptabilisation et d'évaluation énoncés dans les paragraphes 2.33 à 2.43.

Comptabilité d'engagement

- 2.33 Une entité doit établir ses états financiers selon la méthode de la **comptabilité d'engagement** sauf pour les informations relatives aux flux de trésorerie. Selon la méthode de la comptabilité d'engagement, les éléments sont comptabilisés en tant qu'actifs, passifs, capitaux propres, produits ou charges (les éléments des états financiers) lorsqu'ils satisfont aux définitions et aux critères de comptabilisation de ces éléments.

Comptabilisation dans les états financiers

Actifs

- 2.34 Une entité doit comptabiliser un actif au bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable. Un actif n'est pas comptabilisé au bilan quand une dépense a été encourue, pour laquelle il est considéré comme improbable que des avantages économiques futurs iront à l'entité au-delà de la période de reporting en cours. Une telle transaction, au contraire, a pour conséquence la comptabilisation d'une charge dans le compte de résultat.

Passifs

- 2.35 Une entité doit comptabiliser un passif au bilan lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques résultera du règlement d'une obligation actuelle et que le montant de ce règlement peut être mesuré de façon fiable.

Produits

- 2.36 La comptabilisation des produits résulte directement de la comptabilisation des actifs et des passifs. Une entité doit comptabiliser un produit dans le compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à l'accroissement d'un actif ou à la diminution d'un passif s'est produit et qu'il peut être mesuré de façon fiable.

Charges

- 2.37 La comptabilisation des charges résulte directement de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs. Une entité doit comptabiliser des charges dans le compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif s'est produite et peut être évaluée de façon fiable.

Résultat

- 2.38 Le résultat est la différence arithmétique entre les produits et les charges. Ce n'est pas un élément séparé des états financiers, et un principe de comptabilisation distinct n'est pas nécessaire en ce qui le concerne.
- 2.39 La présente Norme [projet] ne permet pas la comptabilisation d'éléments au bilan qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs indépendamment du fait qu'ils résultent ou non de l'application de la notion couramment désignée par « le concept de rattachement ».

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

- 2.40 Lors de la comptabilisation initiale, une entité évalue les actifs et les passifs au coût historique à moins que la présente Norme [projet] n'impose l'évaluation initiale sur une autre base telle que la juste valeur.

Évaluation ultérieure

Actifs financiers et passifs financiers

- 2.41 Après la comptabilisation initiale, une entité évalue en règle générale les **actifs financiers** et les **passifs financiers** à la juste valeur à moins que la présente Norme [projet] n'impose ou n'autorise l'évaluation selon une autre base d'évaluation telle que le coût ou le coût amorti.

Actifs non financiers

- 2.42 La plupart des actifs non financiers qu'une entité a comptabilisés initialement au coût historique sont évalués par la suite selon d'autres bases d'évaluation. Par exemple, une entité évalue une **immobilisation corporelle** à la valeur la plus faible entre le coût amorti et la juste valeur diminuée des frais de la vente et évalue les stocks à la valeur la plus faible entre le coût et le prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de la vente. L'évaluation des actifs à ces montants inférieurs est destinée à s'assurer qu'un actif n'est pas évalué à un montant supérieur à celui que l'entité s'attend à obtenir de sa vente ou de son utilisation.
- 2.43 Pour certains actifs non financiers qu'une entité a initialement comptabilisés au coût historique, la présente Norme [projet] permet ou impose une évaluation ultérieure à la juste valeur. On peut citer, à titre d'exemples :
- (a) les participations dans des **entreprises associées** et des **coentreprises** qu'une entité évalue à la juste valeur (voir les paragraphes 13.6 et 14.12 respectivement) ;
 - (b) les **immeubles de placement** qu'une entité évalue à la juste valeur (voir le paragraphe 15.5) ;
 - (c) les immobilisations corporelles qu'une entité évalue au montant réévalué (voir le paragraphe 16.13) ;
 - (d) les **immobilisations incorporelles** qu'une entité évalue au montant réévalué (voir le paragraphe 17.23) ; et
 - (e) les actifs agricoles (**actifs biologiques** et **produits agricoles** au moment de la récolte) qu'une entité évalue à la juste valeur diminuée des frais de vente estimés (voir le paragraphe 35.1).

Passifs autres que les passifs financiers

- 2.44 La plupart des passifs autres que les passifs financiers sont évalués à la meilleure estimation du montant qui aurait été requis pour éteindre l'obligation à la **date de reporting**.

Compensation

- 2.45 Une entité ne doit pas compenser les actifs et les passifs ou les produits et charges sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par la présente Norme [projet].
- (a) L'évaluation d'actifs nets des réductions de valeur (par exemple, des réductions de valeur au titre de l'obsolescence des stocks et des créances douteuses) ne constitue pas une compensation.
 - (b) Si les activités d'exploitation normale d'une entité n'incluent pas l'achat et la vente d'actifs non courants, y compris titres de participation et actifs opérationnels, dans un tel cas, l'entité présente les profits et les pertes lors de la cession de tels actifs en déduisant du produit de la cession, la **valeur comptable** de l'actif et les frais de vente liés.

Section 3

Présentation des états financiers

Présentation d'une image fidèle

- 3.1 Les **états financiers** doivent présenter une image fidèle de la **situation financière**, de la **performance** financière et des **flux de trésorerie** d'une entité. La **présentation d'une image fidèle** impose de donner une représentation fidèle des effets des transactions, des autres événements et conditions selon les définitions et les critères de **comptabilisation** des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans la Section 2 *Concepts et principes généraux*.
- (a) L'application de la présente Norme [projet] par les PME, accompagnée d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie des PME.
- (b) Comme l'explique le paragraphe 1.3, l'application de la présente Norme [projet] par une entité ayant une responsabilité publique n'aboutit pas à la présentation d'une image fidèle selon la présente Norme [projet].

Les informations supplémentaires visées au (a) sont nécessaires lorsque le respect des dispositions spécifiques de la présente Norme [projet] est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements et conditions sur la situation financière et la performance financière de l'entité.

Conformité à l'IFRS pour les PME [projet]

- 3.2 Une entité dont les états financiers sont conformes à *l'IFRS pour les PME* [projet] doit faire une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. Les états financiers ne doivent être déclarés conformes à *l'IFRS pour les PME* que s'ils sont conformes à toutes les dispositions de la présente Norme [projet].
- 3.3 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect de la présente Norme [projet] serait trompeur au point d'être contraire à l'**objectif des états financiers** des PME décrit dans la Section 2, l'entité doit s'écarter de cette disposition de la manière décrite au paragraphe 3.4, si le cadre réglementaire pertinent impose ou n'interdit pas un tel écart.

- 3.4 Lorsqu'une entité s'écarte d'une disposition de la présente Norme [projet] selon le paragraphe 3.3, elle doit indiquer :
- (a) que la direction estime que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie ;
 - (b) qu'elle s'est conformée à *l'IFRS pour les PME*, à l'exception d'une disposition particulière dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle ;
 - (c) la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par *l'IFRS pour les PME*, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers défini dans la Section 2, et le traitement adopté ; et
 - (d) pour chaque période présentée, l'incidence financière de l'écart sur chaque élément des états financiers qui aurait été présenté si la disposition avait été respectée.
- 3.5 Lorsqu'une entité s'est écartée d'une disposition de la présente Norme [projet] au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période en cours, elle doit fournir les informations définies aux paragraphes 3.4(c) et (d).
- 3.6 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition de la présente Norme [projet] serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers des PME décrit dans la Section 2, mais où le cadre réglementaire pertinent interdit un tel écart, l'entité doit réduire, autant que possible, le caractère trompeur du respect de cette disposition, tel qu'il peut être perçu, en fournissant les informations suivantes :
- (a) la nature de la disposition de la présente Norme [projet] et la raison pour laquelle la direction a conclu que le respect de cette disposition est trompeur, en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers énoncé dans la Section 2 ; et
 - (b) pour chaque période présentée, les ajustements de chaque élément des états financiers qu'il serait nécessaire de faire selon la direction, pour donner une image fidèle.

Continuité d'exploitation

- 3.7 Lors de l'établissement des états financiers, la direction d'une entité appliquant la présente Norme [projet] doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son **exploitation**. Une entité est en continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes **significatives** liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'entité doit indiquer ces incertitudes. Quand une entité n'établit pas ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation, elle doit indiquer ce fait ainsi que la base sur laquelle elle a préparé ses états financiers et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation.

Fréquence de la présentation des états financiers

- 3.8 Une entité doit présenter un jeu complet d'états financiers (y compris une information comparative) au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie la date de clôture de sa **période de reporting** et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit indiquer :
- (a) ce fait ;
 - (b) la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte ; et
 - (c) le fait que les montants comparatifs du **compte de résultat**, de l'**état des variations des capitaux propres**, du **compte de résultat et résultats non distribués**, du **tableau des flux de trésorerie** et des **notes** liées ne sont pas totalement comparables.

Permanence de la présentation

- 3.9 Une entité doit conserver la présentation et la classification des postes dans les états financiers d'une période à l'autre, à moins :
- (a) qu'il ne soit apparent, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou à un examen de ses états financiers, qu'une autre présentation ou classification ne soit plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des **méthodes**

comptables de la Section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs* ; ou

- (b) que la présente Norme [projet] n'impose une modification de la présentation.
- 3.10 Lors d'une modification de la présentation ou de la classification des postes dans les états financiers, une entité doit reclasser les montants comparatifs sauf si ce reclassement est **irréalisable**. Lorsqu'elle reclasse des montants comparatifs, une entité doit fournir des informations sur :
- (a) la nature du reclassement ;
 - (b) le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments reclassé(e) ; et
 - (c) la raison du reclassement.
- 3.11 Lorsque le reclassement des montants comparatifs est irréalisable, l'entité doit donner des informations sur :
- (a) la raison du non reclassement des montants ; et
 - (b) la nature des ajustements qui auraient été apportés si les montants avaient fait l'objet d'un reclassement.

Informations comparatives

- 3.12 Sauf autorisation ou disposition contraire de la présente Norme [projet], une entité doit donner des informations comparatives au titre de la période précédente comparable pour tous les montants figurant dans les états financiers (y compris l'information figurant dans le corps des états financiers et dans les notes). Une entité doit inclure des informations comparatives sous forme narrative et descriptive lorsqu'elles sont pertinentes pour la bonne compréhension des états financiers de la période.

Importance relative et regroupement

- 3.13 Une entité doit présenter séparément chaque catégorie significative d'éléments similaires. Une entité doit présenter séparément des éléments de nature ou de fonction dissemblables, sauf s'ils sont non significatifs.
- 3.14 Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de

l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

Jeu complet d'états financiers

- 3.15 Les états financiers d'une entité doivent inclure :
- (a) un **bilan** ;
 - (b) un compte de résultat ;
 - (c) un état des variations des **capitaux propres** indiquant :
 - (i) soit l'ensemble des variations des capitaux propres ;
 - (ii) soit les variations des capitaux propres autres que celles qui résultent de transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité ;
 - (d) un tableau des flux de trésorerie ; et
 - (e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.
- 3.16 Si les seules variations des capitaux propres d'une entité au cours des périodes au titre desquelles les états financiers sont présentés découlent du résultat, du paiement de dividendes, des corrections d'**erreurs** d'une période précédente et de changements de méthode comptable, l'entité peut présenter un compte de résultat et résultats non distribués au lieu du compte de résultat et de l'état des variations des capitaux propres.
- 3.17 Du fait que le paragraphe 3.12 impose des montants comparatifs au titre de la période précédente pour tous les montants figurant dans les états financiers (que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes), un jeu complet d'états financiers signifie qu'une entité doit présenter, au minimum, deux de chacun des états financiers imposés et des notes afférentes.
- 3.18 Une entité doit présenter, chaque état financier en lui accordant la même importance dans un jeu complet d'états financiers.
- 3.19 Une entité peut utiliser pour les états financiers des titres autres que ceux utilisés dans la présente Norme [projet] pour autant qu'ils ne soient pas trompeurs.

Identification des états financiers

- 3.20 Une entité doit clairement identifier chacun des états financiers et les notes et les distinguer des autres informations figurant dans le même document. En outre, une entité doit présenter de façon bien évidente les informations énumérées ci-après et les répéter, si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées :
- (a) le nom de l'entité présentant les états financiers et toute modification de sa dénomination depuis la fin de la période de reporting précédente ;
 - (b) le fait que les états financiers concernent l'entité seule ou un groupe d'entités ;
 - (c) la date de clôture de la période de reporting et la période couverte par les états financiers ;
 - (d) la monnaie de présentation, telle que définie dans la Section 30 *Conversion de monnaies étrangères* ; et
 - (e) le niveau d'arrondi retenu, s'il y a lieu, pour la présentation des montants dans les états financiers.

Section 4

Bilan

Objet

- 4.1 Le **bilan** présente les **actifs**, les **passifs** et les **capitaux propres** d'une entité à un moment donné.

Informations à présenter au bilan

- 4.2 Au minimum, une entité doit présenter au bilan les postes présentant les montants suivants :
- (a) la trésorerie et les **équivalents de trésorerie** ;
 - (b) les clients et autres débiteurs ;
 - (c) les **actifs financiers** (à l'exclusion des montants indiqués selon (a), (b) et (h)) ;
 - (d) les **stocks** ;
 - (e) les **immobilisations corporelles** ;
 - (f) les **immobilisations incorporelles** ;
 - (g) les **actifs biologiques** ;
 - (h) les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
 - (i) le total des actifs non courants classés comme **détenus en vue de la vente** et des actifs inclus dans des **groupes destinés à être cédés** classés comme détenus en vue de la vente selon la Section 36 *Activités abandonnées et actifs non courants détenus en vue de la vente* ;
 - (j) les fournisseurs et autres créditeurs ;
 - (k) les **passifs financiers** (à l'exclusion des montants indiqués selon (j) et (o)) ;
 - (l) les passifs et actifs d'**impôt exigible** ;
 - (m) les **passifs** et **actifs d'impôt différé** (ceux-ci doivent toujours être classés comme étant non courants) ;

- (n) les passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente.
 - (o) les **provisions** ;
 - (p) les **intérêts minoritaires**, présentés au sein des **capitaux propres** séparément des capitaux propres de l'**entité mère** ; et
 - (q) les capitaux propres attribuables aux actionnaires de l'entité mère.
- 4.3 Une entité doit présenter des postes, des rubriques et des sous-totaux supplémentaires au bilan lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la **situation financière** de l'entité.
- 4.4 La présente Norme [projet] ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des postes du bilan.

Distinction entre les éléments courants et non courants

- 4.5 Une entité doit présenter séparément au bilan les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 4.6 à 4.9, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être présentés par ordre de liquidité.

Actifs courants

- 4.6 Une entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque :
- (a) elle s'attend à réaliser l'actif ou a l'intention de le vendre ou de le consommer dans le cadre de son cycle normal d'exploitation ;
 - (b) elle détient l'actif principalement à des fins de négociation ;
 - (c) elle s'attend à réaliser l'actif dans un délai de douze mois après la clôture de la **période de reporting** ; ou
 - (d) l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la clôture de la période de reporting.
- 4.7 Une entité doit classer tous les autres actifs en tant qu'actifs non courants. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.

Passifs courants

- 4.8 Une entité doit classer un passif en tant que passif courant lorsque :
- (a) elle s'attend à régler le passif dans le cadre de son cycle normal d'exploitation ;
 - (b) elle détient le passif principalement à des fins de négociation ;
 - (c) le passif doit être réglé dans un délai de douze mois après la clôture de la période de reporting ; ou
 - (d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pendant au moins douze mois à compter de la clôture de la période de reporting.
- 4.9 Une entité doit classer tous les autres passifs en tant que passifs non courants.

Ordre et format des postes au bilan

- 4.10 La présente Norme [projet] ne prescrit aucun ordre ou format dans lequel les éléments doivent être présentés. Le paragraphe 4.2 fournit simplement une liste des éléments qui sont suffisamment différents par leur nature ou leur fonction pour justifier leur présentation séparée au bilan. De plus :
- (a) des postes sont rajoutés lorsque la taille, la nature ou la fonction d'un élément ou le regroupement d'éléments similaires justifient une présentation séparée pour comprendre la situation financière de l'entité ; et
 - (b) les descriptions des postes utilisées et la classification ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et ses transactions afin de fournir des informations pertinentes pour la compréhension de la situation financière de l'entité.
- 4.11 Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation :
- (a) de la nature et de la liquidité des actifs ;
 - (b) de la fonction des actifs au sein de l'entité ; et
 - (c) des montants, de la nature et de l'échéance des passifs.

Informations à présenter soit au bilan, soit dans les notes

- 4.12 Une entité doit fournir, soit au bilan, soit dans les notes, les subdivisions suivantes des postes présentés :
- (a) les catégories d'immobilisations corporelles selon la Section 16 *Immobilisations corporelles* ;
 - (b) les créances à recevoir des clients, des **parties liées**, les paiements d'avance et autres montants ;
 - (c) les catégories de stocks selon la Section 12 *Stocks*, telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis ;
 - (d) les provisions relatives aux **avantages du personnel** et autres provisions ; et
 - (e) les catégories de capitaux propres, telles que capital libéré, primes d'émission, résultats non distribués et éléments des produits et des charges qui, comme l'impose la présente Norme [projet], sont directement comptabilisés en capitaux propres.
- 4.13 Une entité possédant un capital social doit fournir, soit au bilan, soit dans les notes, les informations suivantes :
- (a) pour chaque catégorie de capital social :
 - (i) le nombre d'actions autorisées ;
 - (ii) le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées ;
 - (iii) la valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale ;
 - (iv) un rapprochement entre le nombre d'actions en circulation au début et en fin de période (voir le paragraphe 21.12 pour des commentaires supplémentaires) ;
 - (v) les droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie d'actions, y compris les restrictions relatives à la distribution de dividendes et au remboursement du capital ;
 - (vi) les actions de l'entité détenues par elle-même ou par ses filiales ou entreprises associées ;
 - (vii) les actions réservées à une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants ; et
 - (b) une description de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.

- 4.14 Une entité sans capital social, telle qu'une société de personnes ou un trust, doit fournir des informations équivalentes à celles qu'impose le paragraphe 4.13(a), indiquant les variations au cours de la période dans chaque catégorie de capitaux propres ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie de capitaux propres.

Section 5

Compte de résultat

Objet

- 5.1 Le **compte de résultat** présente les **produits** et les **charges** d'une entité au titre d'une période.
- 5.2 Le compte de résultat doit inclure tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période sauf dispositions contraires de la présente Norme [projet]. La présente Norme [projet] fournit un traitement différent pour ce qui suit :
- (a) les effets des corrections d'erreurs et des changements de **méthodes comptables** sont présentés comme des ajustements des périodes précédentes plutôt que comme faisant partie du compte de résultat de la période au cours de laquelle ils surviennent (voir Section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs*) ; et
 - (b) les écarts de réévaluation (voir Section 16 *Immobilisations corporelles*), certains **profits** et **pertes** résultant de la conversion des **états financiers** d'une activité étrangère (voir Section 30 *Conversion de monnaies étrangères*) et certaines variations de la **juste valeur** d'instruments de couverture (voir Section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*) sont présentés directement en **capitaux propres**, plutôt que comme éléments du compte de résultat, au moment où ils surviennent.

Informations à présenter au compte de résultat

- 5.3 Au minimum, une entité doit présenter au compte de résultat des postes présentant les montants suivants au titre de la période :
- (a) les **produits des activités ordinaires** ;
 - (b) les charges financières ;
 - (c) la quote-part dans le résultat des entreprises **associées** et des **coentreprises** comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
 - (d) la **charge d'impôt sur le résultat** ;
 - (e) un seul montant comprenant le total (i) du résultat après impôt des **activités abandonnées** et (ii) du profit ou de la perte après impôt

comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur, diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du(des) **groupe(s) destiné(s) à être cédé(s)** constituant l'activité abandonnée (voir section 36 *Activités abandonnés et actifs détenus en vue de la vente*) ; et

- (f) résultat.
- 5.4 Une entité doit présenter séparément les éléments suivants au compte de résultat en tant qu'affectations du résultat de la période :
- (a) le résultat attribuable aux **intérêts minoritaires** ; et
 - (b) le résultat attribuable aux porteurs de capitaux propres de l'entité mère.
- 5.5 Une entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires au compte de résultat lorsqu'une telle présentation est pertinente pour la compréhension de la **performance** financière de l'entité.
- 5.6 Une entité ne doit pas présenter ou décrire des éléments de produits et de charges en tant qu'« éléments extraordinaires », que ce soit dans le compte de résultat ou dans les notes.

Informations à présenter soit au compte de résultat, soit dans les notes

- 5.7 Une entité doit présenter séparément la nature et le montant des composantes **significatives** des produits et des charges. De telles informations doivent inclure :
- (a) les dépréciations des stocks pour les ramener à leur prix de vente diminué des coûts d'achèvement et des frais de vente, et la reprise de telles dépréciations ;
 - (b) les dépréciations **d'immobilisations corporelles** à la juste valeur diminuée des coûts de vente, et la reprise de telles dépréciations ;
 - (c) les restructurations des activités d'une entité et la reprise de toutes **provisions** relatives aux coûts de restructuration ;
 - (d) les sorties d'immobilisations corporelles ;
 - (e) les sorties de placements ;
 - (f) les **activités abandonnées** ;
 - (g) les règlements de litiges ; et
 - (h) les reprises d'autres provisions.

Analyse des charges

- 5.8 Une entité doit présenter une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes.

Analyse par nature de charges

- (a) Selon cette méthode de classification, les charges du compte de résultat sont regroupées selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et ne sont pas réaffectées aux différentes fonctions de l'entité.

Analyse par fonction de charges

- (b) Selon cette méthode de classification, les charges sont regroupées selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Selon cette méthode, une entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres charges.
- 5.9 Les entités sont encouragées à présenter cette analyse au compte de résultat. Les exemples d'états financiers qui accompagnent la présente Norme [projet] incluent les deux types de présentation.
- 5.10 Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les **dotations aux amortissements** et les charges liées aux **avantages du personnel**.

Section 6

État des variations des capitaux propres et compte de résultat et résultats non distribués

État des variations des capitaux propres

Objet

- 6.1 L'**état des variations des capitaux propres** présente le résultat d'une entité au titre d'une période, les éléments de produits et de charges comptabilisés directement en **capitaux propres** au titre de la période, les effets des changements de **méthodes comptables** ainsi que des corrections d'erreurs comptabilisées au cours de la période, et (en fonction du format de l'état des variations de capitaux propres choisi par l'entité) les montants d'apport en capital des porteurs de capitaux propres et les dividendes et autres distributions qui leur ont été accordés au cours de la période.

Informations à présenter dans l'état des variations des capitaux propres

- 6.2 Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres indiquant :
- (a) le résultat de la période ;
 - (b) chacun des éléments de produits et de charges de la période comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme l'impose la présente Norme [projet], ainsi que le total de ces éléments ;
 - (c) le total des produits et des charges de la période (calculé comme la somme de (a) et (b)), présentant séparément les montants totaux attribuables aux porteurs de capitaux propres de l'entité mère et aux **intérêts minoritaires** ; et
 - (d) pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'**erreurs** comptabilisées selon la section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs*.

Informations à présenter soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes

- 6.3 Une entité doit également présenter soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes :
- (a) les montants d'apport en capital effectués par les porteurs de capitaux propres, les dividendes et autres distributions qui leur ont été accordés, en présentant séparément les émissions d'actions, les transactions sur actions propres, ainsi que les dividendes et autres distributions accordés aux porteurs de capitaux propres ;
 - (b) le solde des résultats non distribués (c'est-à-dire les résultats accumulés non distribués) au début de la **période de reporting** et à la fin de la période ainsi que les variations au cours de la période ; et
 - (c) un rapprochement entre la **valeur comptable** de chaque catégorie de capital apporté et de chaque élément de produits et de charges comptabilisés directement dans les capitaux propres (voir le paragraphe 6.2(b)) à l'ouverture et à la clôture de la période, en présentant séparément chaque variation.

Compte de résultat et résultats non distribués

Objet

- 6.4 Le **compte de résultat et résultats non distribués** présente le résultat d'une entité ainsi que les variations des résultats non distribués au titre d'une période de reporting. Le paragraphe 3.16 de la présente Norme [projet] autorise une entité à présenter un compte de résultat et résultats non distribués au lieu du compte de résultat et de l'état des variations des capitaux propres si les seules variations de ses capitaux propres pendant la période de reporting découlent du résultat, du paiement de dividendes, des corrections d'erreurs au titre d'une période précédente et de changements de méthode comptable.

Information à présenter dans le compte de résultat et résultats non distribués

- 6.5 Une entité doit présenter dans le compte de résultat et résultats non distribués les éléments suivants en plus des informations imposées par la section 5 *Compte de résultat* :
- (a) les résultats non distribués au début de la période de reporting ;
 - (b) les dividendes déclarés et payés ou à payer pendant la période ;
 - (c) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux corrections d'erreurs d'une période précédente ;
 - (d) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux changements de méthode comptable ; et
 - (e) les résultats non distribués à la fin de la période de reporting.

Section 7

Tableau des flux de trésorerie

Objet

- 7.1 Le **tableau des flux de trésorerie** fournit une information sur l'historique de l'évolution de la **trésorerie** et des **équivalents de trésorerie** d'une entité en montrant séparément les variations, pendant la période, des activités opérationnelles, d'investissement et de financement.
- 7.2 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face à des engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Par conséquent, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les découverts bancaires sont normalement considérés comme des activités de financement semblables aux emprunts. Toutefois, s'ils sont remboursables à vue et font partie intégrante de la gestion de trésorerie d'une entité, les découverts bancaires sont une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

Sommaire

- 7.3 Une entité doit présenter un tableau des flux de trésorerie qui indique les **flux de trésorerie** d'une période classés en **activités opérationnelles**, **activités d'investissement** et **activités de financement**.

Activités opérationnelles

- 7.4 Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont essentiellement issus des principales activités génératrices de **produits** de l'entité. Par conséquent, ils résultent en général des transactions et autres événements et conditions qui entrent dans la détermination du résultat. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :
- (a) les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et de prestations de services ;
 - (b) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits ;
 - (c) les sorties de trésorerie envers des fournisseurs de biens et services ;

- (d) les sorties de trésorerie envers les membres du personnel ou pour leur compte ;
- (e) les sorties de trésorerie ou remboursements d'impôts sur le résultat à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement ; et
- (f) les entrées de trésorerie et paiements en provenance de placements, de prêts et d'autres contrats détenus à des fins de transaction ou de négoce, qui sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente.

Certaines transactions, telles que la cession d'un élément d'usine, peuvent donner lieu à une plus ou moins-value, incluse dans la détermination du résultat. Toutefois, les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement.

Activités d'investissement

7.5 Les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement représentent les dépenses qui ont été effectuées pour l'accroissement de ressources destinées à générer des produits et flux de trésorerie futurs. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- (a) les sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles (y compris les immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même), incorporelles (y compris les coûts de développement inscrits à l'actif) et d'autres actifs à long terme ;
- (b) les entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- (c) les sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de **capitaux propres** ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- (d) les entrées de trésorerie découlant de la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées se rapportant aux instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- (e) les avances et prêts consentis à des tiers ;

- (f) les entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à des tiers ;
- (g) les sorties de trésorerie au titre de contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'option et de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement ; et
- (h) les entrées de trésorerie au titre de contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'option et de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est comptabilisé en tant que couverture (voir la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*), une entité doit classer les flux de trésorerie du contrat de la même manière que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

7.6 Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

- (a) les entrées de trésorerie découlant de l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres ;
- (b) les sorties de trésorerie envers les actionnaires pour acquérir ou racheter les actions de l'entité ;
- (c) les produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;
- (d) les sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés ; et
- (e) les paiements effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement.

Présentation des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles

- 7.7 Une entité doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en appliquant :
- (a) soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;
 - (b) soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat est ajusté des impacts des transactions sans effet de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelle passées ou futures et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie d'investissement ou de financement.
- 7.8 Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles se détermine en ajustant le résultat pour tenir compte de l'effet :
- (a) des variations durant la période des stocks et des créances et dettes opérationnelles ;
 - (b) des éléments sans effet de trésorerie, tels que les **amortissements**, les **provisions**, les **impôts différés**, les gains ou pertes de change latents, les bénéfices non distribués des **entreprises associées** et les **intérêts minoritaires** ; et
 - (c) de tous les autres éléments pour lesquels les effets de trésorerie ont trait à l'investissement ou au financement.
- A contrario, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles peut être présenté selon la méthode indirecte en indiquant les produits et les charges figurant dans le compte de résultat et les variations de la période des stocks et des créances et dettes opérationnelles.
- 7.9 Une entité qui décide d'utiliser la méthode directe doit appliquer les paragraphes 18 à 20 de IAS 7 *Tableaux de flux de trésorerie*.

Présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement et de financement

- 7.10 Une entité doit présenter séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes découlant des activités d'investissement et de financement. L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et cessions de filiales ou autres unités d'exploitation doivent être présentés séparément et classés dans les activités opérationnelles.

Flux de trésorerie en monnaies étrangères

- 7.11 Une entité doit enregistrer les flux de trésorerie provenant des transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle de l'entité en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie.
- 7.12 L'entité doit convertir les flux de trésorerie d'une filiale étrangère au cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date des flux de trésorerie.
- 7.13 Les gains et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des flux de trésorerie. Toutefois, pour permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de la période, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères doit être présenté dans le tableau des flux de trésorerie. Par conséquent, l'entité doit réévaluer la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus pendant la période aux taux de change en vigueur en fin de période. L'entité doit présenter le gain ou la perte latent(e) en résultant, séparément des flux de trésorerie des activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

Intérêts et dividendes

- 7.14 Une entité doit présenter séparément les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes reçus et versés (l'intérêt payé inclut le montant inscrit à l'actif selon le choix de **méthode comptable** de la section 24 *Coûts d'emprunt*). L'entité doit classer les flux de trésorerie de manière cohérente d'une période à l'autre en activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.
- 7.15 Une entité peut classer les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus en flux de trésorerie opérationnels car ils entrent dans le calcul du résultat. Ou bien, l'entité peut classer les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus respectivement en flux de trésorerie de financement et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent les coûts d'obtention de ressources financières ou des retours sur investissements.
- 7.16 Une entité peut classer les dividendes versés en flux de trésorerie de financement, car ils représentent un coût d'obtention de ressources financières. Ou bien, l'entité peut classer les dividendes versés en tant que composante des flux de trésorerie résultant des activités opérationnelles, car ils sont versés à partir des flux de trésorerie opérationnels.

Impôts sur le résultat

- 7.17 Une entité doit présenter séparément les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat et les classer en tant que flux de trésorerie opérationnels, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement. Lorsque les flux de trésorerie d'impôt sont répartis sur plus d'une catégorie d'activité, l'entité doit présenter le montant total d'impôts payés.

Transactions sans effet de trésorerie

- 7.18 Une entité doit exclure du tableau des flux de trésorerie les transactions d'investissement et de financement qui ne requièrent pas l'utilisation de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie. Une entité doit présenter de telles transactions ailleurs dans les **états financiers** de façon à fournir toute information pertinente à propos de ces activités d'investissement et de financement.
- 7.19 De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'impact direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'elles influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entité. L'exclusion des transactions sans effet de trésorerie du tableau des flux de trésorerie est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie, car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant la période en cours. Exemples de transactions sans effet de trésorerie :
- (a) l'acquisition d'actifs par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location- financement ;
 - (b) l'acquisition d'une entité au moyen d'une émission d'actions ; et
 - (c) la conversion de dettes en capitaux propres.

Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

- 7.20 Une entité doit indiquer les éléments qui composent sa trésorerie et ses équivalents de trésorerie et doit présenter un rapprochement entre les montants présentés dans son tableau des flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés au bilan.

Autres informations à fournir

- 7.21 L'entité doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie qu'elle détient et qui ne sont pas disponibles pour l'entité et l'accompagner d'un commentaire de la direction. Il se peut que les montants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie que détient l'entité ne soient pas disponibles pour son usage, du fait, parmi d'autre raisons, de contrôles des changes ou de restrictions juridiques.

Section 8

Notes aux états financiers

Objet

- 8.1 Les **notes** contiennent des informations en plus de celles qui sont présentées dans les **états financiers**. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de **comptabilisation** dans ces états.

Structure

- 8.2 Les notes doivent :
- (a) présenter des informations sur la base de l'établissement des états financiers et sur les **méthodes comptables** spécifiques appliquées selon les paragraphes 8.5 et 8.6 ;
 - (b) indiquer les informations imposées par la présente Norme [projet] qui ne sont pas présentées dans les états financiers ; et
 - (c) fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans les états financiers mais qui sont pertinentes pour leur compréhension.
- 8.3 Une entité doit, dans la mesure du possible, présenter les notes de façon systématique. Une entité doit effectuer un renvoi de chaque élément des états financiers à toute information correspondante dans les notes.
- 8.4 Une entité présente normalement les notes dans l'ordre suivant :
- (a) une déclaration selon laquelle les états financiers ont été préparés en conformité avec *l'IFRS pour les PME* (voir paragraphe 3.2) ;
 - (b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir paragraphe 8.5) ;
 - (c) des informations supplémentaires relatives aux éléments présentés dans les états financiers en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chaque état des états financiers et chacun des postes ; et

- (d) d'autres informations dont :
- (i) les **passifs éventuels** et les **actifs éventuels** (voir Section 20 *Provisions et éventualités*) et les engagements contractuels non comptabilisés ;
 - (ii) des informations non financières ;
 - (iii) le montant des dividendes proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux porteurs de **capitaux propres** pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action ; et
 - (iv) le montant des dividendes privilégiés cumulatifs non comptabilisés.

Information à fournir sur les méthodes comptables

- 8.5 Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur :
- (a) la base (ou les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers ; et
 - (b) la méthode comptable que l'entité a choisie chaque fois qu'elle a adopté une méthode comptable pour un événement, une transaction, un autre événement ou une condition pour lesquels la présente Norme [projet] autorise un choix de méthode comptable ; et
 - (c) les autres méthodes comptables utilisées qui sont pertinentes pour la compréhension des états financiers.

Information sur les jugements

- 8.6 Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 8.7), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

Information sur les sources principales d'incertitude relative aux estimations

- 8.7 Une entité doit fournir dans les notes une information sur les hypothèses-clés relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la clôture de la **période de reporting**, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement **significatif** des **valeurs comptables** des actifs et des passifs au cours de la période suivante. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à :
- (a) leur nature ; et
 - (b) leur valeur comptable à la clôture de la période de reporting.

Information relative aux obligations concernant le capital imposées par des organismes extérieurs

- 8.8 Si une entité est soumise à des obligations concernant le capital imposées par des organismes extérieurs, elle doit indiquer la nature de ces obligations et comment elles sont gérées, y compris si ces obligations ont été respectées.

Section 9

États financiers consolidés et individuels

Contrôle

- 9.1 Sauf autorisation du paragraphe 9.2, une entité **mère** doit présenter des **états financiers consolidés** dans lesquels elle consolide ses participations dans des **filiales** selon la présente Norme [projet]. Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les filiales de l'entité mère.
- 9.2 Une entité mère n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si :
- (a) l'entité mère est une filiale elle-même ; et
 - (b) sa tête de groupe (ou toute entité mère intermédiaire) produit des **états financiers consolidés à usage général** qui se conforment aux **Normes internationales d'information financière** complètes ou à la présente Norme [projet].
- 9.3 Une filiale est une entité contrôlée par l'entité mère. Le **contrôle** est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités. Si une entité a créé une entité ad hoc pour accomplir un objectif limité et bien défini, l'entité doit consolider l'entité ad hoc lorsque la substance de la relation indique que l'entité ad hoc est contrôlée par cette entité.
- 9.4 Le contrôle est présumé exister lorsque l'entité mère détient, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entité, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne constitue pas le contrôle. Le contrôle existe également lorsque l'entité mère détient la moitié ou moins des droits de vote d'une entité mais qu'elle dispose :
- (a) du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs ;
 - (b) du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat ;
 - (c) du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe ; ou
 - (d) du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

- 9.5 Une filiale n'est pas exclue du périmètre d'intégration du seul fait que l'investisseur est un organisme de capital-risque ou une entité similaire.
- 9.6 Une filiale n'est pas exclue du périmètre de consolidation parce que ses activités sont dissemblables de celles des autres entités au sein du périmètre de consolidation. Une information pertinente est fournie en consolidant ces filiales et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des filiales.
- 9.7 Une filiale n'est pas exclue du périmètre de consolidation parce qu'elle exerce ses activités dans une juridiction qui impose des restrictions au transfert hors du pays de trésorerie ou d'autres actifs.

Procédures de consolidation

- 9.8 Les états financiers consolidés présentent une information financière sur le groupe en tant qu'entité économique unique. Dans la préparation des états financiers consolidés, une entité doit :
- (a) combiner les états financiers de l'entité mère et de ses filiales, ligne par ligne, en additionnant les postes semblables d'actifs, de passifs, de capitaux propres, de produits et de charges.
 - (b) éliminer la **valeur comptable** de la participation de l'entité mère dans chaque filiale et la part de capitaux propres de chaque filiale appartenant à l'entité mère ;
 - (c) évaluer séparément de la participation des porteurs de capitaux propres de l'entité mère les **intérêts minoritaires** dans le résultat des filiales consolidées pour la **période de reporting** ; et
 - (d) évaluer les intérêts minoritaires dans l'actif net des filiales consolidées séparément des capitaux propres des actionnaires de l'entité mère dans ces intérêts minoritaires. Les intérêts minoritaires dans l'actif net comprennent :
 - (i) le montant de ces intérêts minoritaires à la date du regroupement initial ; et
 - (ii) la part des minoritaires dans les variations des capitaux propres depuis la date du regroupement.

Droits de vote potentiels

- 9.9 Lorsque des droits de vote potentiels existent (tels que les droits de vote qui résulteraient de l'exercice d'options sur action ou de bons de souscription ou de la conversion de valeurs mobilières convertibles), les quotes-parts du résultat et des variations des capitaux propres attribuées à l'entité mère et aux intérêts minoritaires sont déterminées sur la base des participations actuelles et ne reflètent pas l'exercice ou la conversion possibles de droits de vote potentiels.

Soldes et transactions intragroupe

- 9.10 Les soldes et transactions intra-groupe, y compris les produits, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés. Les résultats découlant de transactions intra-groupe comptabilisées en actifs tels que les stocks et les immobilisations sont intégralement éliminés. Les pertes intra-groupe peuvent indiquer une dépréciation nécessitant une **comptabilisation** dans les états financiers consolidés. La section 28 *Impôts sur le résultat* s'applique aux différences temporelles résultant de l'élimination des profits et pertes sur transactions intragroupe.

Date de reporting uniforme

- 9.11 Les états financiers de l'entité mère et de ses filiales, utilisés dans la préparation des états financiers consolidés doivent être établis à la même **date de reporting** sauf si cela est **irréalisable**.

Méthodes comptables uniformes

- 9.12 Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des **méthodes comptables** uniformes pour des transactions et autres événements et conditions semblables dans des circonstances similaires. Si une entité du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

Acquisition et sortie de filiales

- 9.13 Les produits et les charges d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés à compter de la date d'acquisition. Les produits et les charges d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés jusqu'à la date à laquelle l'entité mère cesse d'avoir le contrôle de la filiale. L'écart entre les produits de la cession de la filiale et sa valeur comptable à la date de la cession, y compris le montant cumulé des écarts de conversion afférents à la filiale comptabilisés en capitaux propres selon la section 30 *Conversion des monnaies étrangères*, est comptabilisé dans le compte de résultat consolidé en tant que profit ou perte lors de la cession de la filiale.
- 9.14 Si une entité cesse d'être une filiale mais si l'investisseur (l'ancienne entité mère) continue de détenir des actions propres, ces actions doivent être comptabilisées en tant qu'**actif financier** selon la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers* à partir de la date à laquelle l'entité cesse d'être une filiale, à condition qu'elle ne devienne pas une **entreprise associée** ou une **entité contrôlée conjointement**. La valeur comptable de la participation à la date à laquelle l'entité cesse d'être une filiale doit être considérée comme le coût lors de l'évaluation initiale d'un actif financier.

Intérêts minoritaires dans les filiales

- 9.15 Une entité doit présenter les intérêts minoritaires au bilan consolidé dans les capitaux propres, séparément des capitaux propres de l'entité mère, comme l'impose le paragraphe 4.2(p).
- 9.16 Une entité doit indiquer les intérêts minoritaires dans le résultat du groupe, séparément, dans le compte de résultat comme l'impose le paragraphe 5.4.
- 9.17 Les pertes revenant aux minoritaires dans une filiale consolidée peuvent être supérieures aux intérêts minoritaires dans les capitaux propres de la filiale. Cet excédent et toutes les pertes futures relatives aux minoritaires sont imputés aux intérêts majoritaires sauf dans la mesure où les minoritaires ont une obligation irrévocable de compenser les pertes par un investissement complémentaire et ont la capacité de le faire. Si la filiale dégage, par la suite, des bénéfices, ceux-ci sont attribués aux intérêts majoritaires jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été couverte.

États financiers individuels

- 9.18 Le paragraphe 9.1 impose à une entité mère de préparer des états financiers consolidés. La présente Norme [projet] n'impose pas à une entité mère de produire des **états financiers individuels** pour l'entité mère ou pour les filiales individuelles. Lors de l'établissement des états financiers individuels d'une entité mère, l'entité doit adopter une méthode comptable pour toutes ses participations dans les filiales, les **entités contrôlées conjointement** et les **entreprises associées** qui ne sont pas classées comme étant détenues en vue de la vente :
- (a) soit au coût,
 - (b) soit à la **juste valeur** par le biais du compte de résultat.
- 9.19 Quand une entité mère, un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement ou quand un investisseur dans une entreprise associée prépare des états financiers individuels, ceux-ci doivent indiquer :
- (a) que les états financiers sont des états financiers individuels et les raisons pour lesquelles ces états sont préparés s'il n'y a pas d'obligation légale à le faire ;
 - (b) une liste des participations importantes dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées, mentionnant le nom, le pays de constitution ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus ; et
 - (c) une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les participations énumérées au paragraphe (b) ;
- et ils doivent identifier les états financiers consolidés auxquels ils se rapportent.
- 9.20 Les états financiers d'une entité qui n'a pas de filiale, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement ne sont pas des états financiers individuels.

États financiers combinés

- 9.21 Les **états financiers combinés** sont un seul jeu d'états financiers de deux ou de plusieurs entités contrôlées par un seul investisseur. La présente Norme [projet] n'impose pas l'établissement d'états financiers combinés. L'investisseur exerçant le contrôle peut préparer des états financiers combinés car les entités affiliées ont des objectifs et des intérêts économiques communs et sont gérées conjointement.
- 9.22 Si une entité prépare des états financiers combinés et les décrit comme se conformant à *l'IFRS pour les PME*, ces états doivent se conformer à toutes les dispositions de la présente Norme [projet]. Les transactions et soldes intragroupe doivent être éliminés, les résultats découlant des transactions intragroupe qui sont comptabilisés en actifs tels que stocks et immobilisations corporelles doivent être éliminés ; les états financiers des entités inclus dans les états financiers combinés doivent être préparés comme s'ils se référaient à la même date de reporting sauf si cela est irréalisable ; et des méthodes comptables uniformes doivent être suivies pour des situations et autres événements semblables dans des circonstances similaires. Les informations à fournir doivent inclure le fait que les états financiers sont des états financiers combinés et les informations à fournir sur les **parties liées** imposées par la section 33 *Informations à fournir sur les parties liées*.

Section 10

Méthodes comptables, estimations et erreurs

Sélection et application de méthodes comptables

- 10.1 Les **méthodes comptables** sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses **états financiers**.
- 10.2 Si la présente Norme [projet] n'est pas spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou condition, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations qui sont :
- (a) **pertinentes** pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs ; et
 - (b) **fiables**, en ce sens que les états financiers :
 - (i) présentent une image fidèle de la **situation financière**, de la **performance** financière et des **flux de trésorerie** de l'entité ;
 - (ii) traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements et conditions et non pas simplement leur forme juridique ;
 - (iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ;
 - (iv) sont prudentes ; et
 - (v) sont complètes dans tous leurs aspects **significatifs**.
- 10.3 Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10.2, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :
- (a) les dispositions et les commentaires figurant dans la présente Norme [projet] traitant de questions similaires et liées ; et
 - (b) les définitions, les critères de **comptabilisation** et les concepts d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges ainsi que les principes généraux énoncés dans la section 2 *Concepts et principes généraux*.
- 10.4 Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10.2, la direction peut également considérer les dispositions et commentaires des **Normes internationales d'information financière (IFRS)** complètes traitant de questions similaires et liées. Si des commentaires supplémentaires sont nécessaires pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10.2, la direction

peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour élaborer leurs normes comptables, la littérature comptable et les pratiques admises du secteur d'activité, dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe 10.3.

Cohérence des méthodes comptables

- 10.5 Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où la présente Norme [projet] impose ou permet spécifiquement de classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si la présente Norme [projet] impose ou permet un tel classement par catégories, il faut choisir une méthode comptable appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.

Changements de méthode comptable

- 10.6 Une entité ne doit changer de méthode comptable que si le changement :
- (a) est imposé par des modifications apportées à la présente Norme [projet] ; ou
 - (b) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.
- 10.7 Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :
- (a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; et
 - (b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.
- 10.8 Si la présente Norme [projet] offre un choix de traitement comptable concernant une transaction spécifiée ou autre événement ou condition et si une entité modifie son choix, cela est un changement de méthode comptable. De même, un changement de la base d'évaluation est un changement de méthode comptable.

Application des changements de méthode comptable

- 10.9 Une entité doit rendre compte des changements de méthode comptable comme suit :
- (a) une entité doit comptabiliser un changement de méthode comptable résultant d'un changement des dispositions de la présente Norme [projet] selon les dispositions transitoires formulées, le cas échéant, dans cet amendement ;
 - (b) lorsque la présente Norme [projet] impose ou permet à une entité de suivre les dispositions d'une IFRS complète, et si les dispositions de cette IFRS changent, l'entité doit comptabiliser ce changement de méthodes comptables selon les dispositions transitoires, le cas échéant, spécifiées dans cette IFRS ; et
 - (c) une entité doit comptabiliser tous les autres changements de méthode comptable **rétrospectivement**.

Application rétrospective

- 10.10 Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, selon le paragraphe 10.9, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée. Lorsque la détermination des effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées est **irréalisable**, l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque composante de capitaux propres affectée pour la première période pour laquelle l'application rétrospective est réalisable, ce qui peut être la période en cours, et elle doit effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante de capitaux propres affectée pour cette période.

Informations à fournir sur un changement de méthode comptable

- 10.11 Lorsque la première application de la présente Norme [projet] ou un amendement apporté à la présente Norme [projet] a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- (a) la nature du changement de méthode comptable ;
- (b) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement concernant chaque poste affecté dans les états financiers ; et
- (c) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures à celles présentées, dans la mesure du possible ; et
- (d) une explication, si la détermination des montants à mentionner dans (b) ou (c) ci-dessus est irréalisable.

Les états financiers des périodes ultérieures n'ont pas à reproduire ces informations.

- 10.12 Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure ou pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- (a) la nature du changement de méthode comptable ;
- (b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;
- (c) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement concernant chaque poste affecté dans les états financiers ; et
- (d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures à celles présentées, dans la mesure du possible ; et
- (e) une explication, si la détermination des montants à mentionner dans (c) ou (d) ci-dessus est irréalisable.

Les états financiers des périodes ultérieures n'ont pas à reproduire ces informations.

Changements d'estimations comptables

- 10.13 Un **changement d'estimation comptable** est un ajustement de la **valeur comptable** d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, en conséquence, ne sont pas des corrections d'erreurs.

- 10.14 Une entité doit comptabiliser l'impact d'un changement d'estimation comptable, à l'exception d'un changement auquel s'applique le paragraphe 10.15, **de manière prospective** en l'incluant dans la détermination du résultat :
- (a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période ; ou
 - (b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.
- 10.15 Dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément des capitaux propres, l'entité doit le comptabiliser par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de capitaux propres correspondant dans la période du changement.

Informations à fournir sur un changement d'estimation

- 10.16 Une entité doit fournir des informations sur la nature et le montant d'un changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsque l'estimation de cette incidence est irréalizable.
- 10.17 Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est irréalizable, l'entité doit le mentionner.

Corrections d'erreurs d'une période antérieure

- 10.18 Les **erreurs** d'une période antérieure sont des omissions ou des inexactitudes des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :
- (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et
 - (b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.
- 10.19 Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.

- 10.20 Dans la mesure du possible, l'entité doit corriger de manière rétrospective une erreur d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après sa découverte, comme suit :
- (a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ;
ou
 - (b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée.
- 10.21 Lorsque la détermination des effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures est irréalisable, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est réalisable (cette période peut être la période en cours).
- 10.22 Lorsque le retraitement des périodes antérieures est irréalisable, l'entité doit comptabiliser l'impact de l'erreur dans le bilan d'ouverture des résultats non distribués de la période en cours.

Information à fournir sur les erreurs d'une période antérieure

- 10.23 Une entité doit présenter les éléments suivants concernant les erreurs d'une période antérieure :
- (a) la nature de l'erreur d'une période antérieure ;
 - (b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers ;
 - (c) le montant de la correction au début de la première période antérieure présentée ; et
 - (d) si le retraitement rétrospectif est irréalisable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

Les états financiers des périodes ultérieures n'ont pas à reproduire ces informations.

Section 11

Actifs financiers et passifs financiers

Choix de méthode comptable

11.1 Une entité doit décider d'appliquer :

- (a) soit les dispositions de cette section, soit
- (b) IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*

intégralement pour comptabiliser l'ensemble de ses instruments financiers. Une entité qui décide d'appliquer IAS 39 doit fournir les informations qu'impose IFRS 7 *Instruments financiers : Information à fournir*. Le choix (a) ou (b) d'une entité est un choix de **méthode comptable**. Les paragraphes 10.6 à 10.12 de la section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs* contiennent des dispositions pour déterminer quand un changement de méthode comptable est approprié, comment un tel changement doit être comptabilisé et quelles informations il convient de fournir au sujet du changement de méthode comptable.

Champ d'application

11.2 Un **instrument financier** est un contrat qui donne lieu à un **actif financier** d'une entité et à un **passif financier** ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité. On peut citer, à titre d'exemple :

- (a) la trésorerie ;
- (b) les dépôts à vue et dépôts à terme fixe ;
- (c) les billets de trésorerie et les effets de commerce ;
- (d) les créances et les dettes, les effets à recevoir et à payer, et les prêts et emprunts ;
- (e) les obligations et instruments d'emprunt similaires ;
- (f) les actions ordinaires et de préférence et les instruments de capitaux propres similaires ;
- (g) les titres adossés à des actifs tels que les obligations hypothécaires garanties, les contrats de rachats et les ensembles de créances titrisées ; et

- (h) les options, droits, warrants, contrats à terme normalisés (futures) et de gré à gré, ainsi que les swaps sur taux d'intérêt pouvant être réglés en trésorerie ou par l'échange d'un autre instrument financier.
- 11.3 Cette section s'applique à tous les instruments financiers, à l'exception de ce qui suit :
- (a) les participations dans des **filiales** (couvertes par la section 9 *États financiers consolidés et individuels*), dans des **entreprises associées** (couvertes par la section 13 *Participations dans des entreprises associées*), et dans des **coentreprises** (couvertes par la section 14 *Participations dans des coentreprises*) ;
 - (b) les droits et obligations des employeurs, découlant de plans d'avantages du personnel (voir la section 27 *Avantages du personnel*) ;
 - (c) les droits au titre de contrats d'assurance à moins que le contrat d'assurance ne puisse entraîner une perte pour l'une ou l'autre des parties par suite de termes contractuels non liés à :
 - (i) des changements du risque assuré,
 - (ii) des variations des taux de change ; ou
 - (iii) une défaillance de l'une des contreparties ;
 - (d) les instruments financiers qui répondent à la définition des actions propres d'une entité (voir les sections 21 *Capitaux propres* et 25 *Paiement fondé sur des actions*) ; et
 - (e) les contrats de location (voir la section 19 *Contrats de location*) à moins que le contrat de location puisse résulter en une perte pour le bailleur ou le preneur par suite de termes contractuels non liés à :
 - (i) des variations du prix de l'actif loué,
 - (ii) des variations des taux de change, ou
 - (iii) une défaillance de l'une des contreparties.
- 11.4 La plupart des contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier tel qu'une marchandise, des stocks, une immobilisation corporelle, sont exclus de cette section car ils ne sont pas des instruments financiers. Toutefois, cette section s'applique à tous les contrats qui pourraient entraîner une perte pour l'acheteur ou le vendeur par suite de clauses contractuelles qui ne sont pas liées aux variations du prix de l'élément non financier, aux variations des cours de change, ou à une défaillance de l'une des contreparties.

- 11.5 Outre les contrats décrits au paragraphe 11.4, cette section s'applique aux contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers qui peuvent faire l'objet d'un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers comme si les contrats étaient des instruments financiers, à l'exception de ce qui suit : Les contrats qui ont été conclus et qui continuent d'être en vigueur pour les besoins de la réception ou de la livraison d'un élément non financier conformément aux contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation ne sont pas des instruments financiers pour les besoins de cette section.

Comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers

- 11.6 Une entité doit comptabiliser un actif financier ou un passif financier uniquement lorsqu'elle devient partie aux dispositions contractuelles de l'instrument.

Évaluation

- 11.7 À chaque **date de reporting**, une entité doit évaluer les instruments financiers suivants au coût ou au coût amorti diminué de la dépréciation comme indiqué :
- (a) un instrument (tel qu'une créance, une dette, ou un prêt) qui répond aux conditions du paragraphe 11.9, et que l'entité désigne lors de la **comptabilisation** initiale comme étant évalué au coût amorti (en appliquant la **méthode du taux d'intérêt effectif**) diminué de la dépréciation. L'annexe A de cette section fournit des commentaires sur l'application de la méthode du taux d'intérêt effectif.
 - (b) un engagement de consentir ou de recevoir un prêt :
 - (i) qui ne peut pas faire l'objet d'un règlement net en trésorerie,
 - (ii) qui, lors de sa mise en œuvre, doit répondre aux conditions pour la comptabilisation au coût ou au coût amorti diminué de la dépréciation, et
 - (iii) que l'entité désigne, lors de la comptabilisation initiale, comme étant évalué au coût diminué de la dépréciation.
 - (c) des instruments de capitaux propres qui ne sont pas **négociés sur un marché organisé** et dont la **juste valeur** ne peut être mesurée par ailleurs de façon fiable, et des contrats liés à de tels instruments qui, s'ils étaient exercés, résulteraient en la livraison de tels instruments, qui doivent être évalués au coût diminué de la dépréciation.

- 11.8 À l'exception des instruments financiers évalués au coût ou au coût amorti diminué de la dépréciation selon le paragraphe 11.7, à chaque date de reporting, une entité doit évaluer tous les instruments financiers à la juste valeur, sans aucune déduction au titre des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou autre sortie, et comptabiliser les variations de la juste valeur en résultat.
- 11.9 Une entité ne peut désigner un instrument comme étant évalué au coût amorti, selon le paragraphe 11.7(a), que s'il répond à toutes les conditions suivantes :
- (a) Il a une date d'échéance spécifiée ou, il est dû à vue à ou, avant la date d'échéance spécifiée, il impose le remboursement de la totalité ou de la quasi-totalité des montants de la contrepartie reçue ou versée lors de son émission.
 - (b) Le rendement pour son porteur est
 - (i) un montant fixe,
 - (ii) un taux de rendement fixe sur la durée de vie de l'instrument,
 - (iii) un taux de rendement variable, tout au long de la durée de vie de l'instrument, égal à un seul taux d'intérêt de référence, coté ou observable (tel que le LIBOR) ou
 - (iv) une combinaison de ces taux fixes et de ces taux variables (tels que le LIBOR majoré de 200 points de base). Pour les rendements à taux d'intérêt fixe ou variable, l'intérêt est calculé en multipliant le taux relatif à la période applicable par le montant en principal restant dû au cours de la période.
 - (c) Il n'existe aucune disposition contractuelle susceptible d'entraîner la perte par le porteur du montant en principal et de tout intérêt attribuable à la période courante ou à des périodes antérieures.
 - (d) Les dispositions contractuelles qui autorisent l'émetteur à rembourser la dette par anticipation ou qui permettent au porteur de la remettre à l'émetteur avant la date d'échéance ne dépendent pas d'événements futurs. L'instrument peut imposer à la partie exerçant le droit à règlement anticipé d'effectuer un paiement de pénalité à condition que la pénalité soit un montant fixe, un pourcentage déterminé du montant investi ou du montant en principal non réglé à la date d'exercice, ou un montant fondé sur une variation du taux d'intérêt réduisant l'avantage qui serait obtenu autrement par la partie exerçant le droit à règlement anticipé.

- (e) Il n'existe aucune disposition relative à des rendements ou à un remboursement conditionnels à l'exception du rendement à taux variable décrit au paragraphe (b) et des dispositions relatives au règlement anticipé décrites au paragraphe (d).

Aux fins d'appliquer ces conditions à la composante « dette » d'un **instrument financier composé**, une entité sépare tout d'abord la composante « capitaux propres » comme l'impose le paragraphe 21.7 de la section 21 *Capitaux propres*.

11.10 Sont des exemples d'instruments financiers qui seraient ou pourraient être désignés comme étant évalués au coût ou au coût amorti diminué de la dépréciation :

- (a) les créances clients ordinaires, les effets à recevoir et à payer ainsi que les prêts consentis par des banques ou d'autres tiers, car ils satisfont généralement aux conditions du paragraphe 11.9.
- (b) les placements dans des instruments de dette non convertibles car ceux-ci satisfont généralement aux conditions du paragraphe 11.9.
- (c) un contrat ou un droit (option) d'acheter un instrument de capitaux propres dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable si le contrat ou le droit résulte en la livraison de l'instrument de capitaux propres car cet instrument de capitaux propres est évalué au coût diminué de la dépréciation selon le paragraphe 11.7(c).
- (d) les dettes fournisseurs libellées en monnaie étrangère, car les flux de trésorerie contractuels satisfont généralement aux conditions du paragraphe 11.9. Toutefois, toute modification des dettes fournisseurs due à une variation du taux de change est comptabilisée en résultat comme l'impose le paragraphe 30.10 de la section 30 *Conversion des monnaies étrangères*.
- (e) les prêts et emprunts aux filiales ou aux entreprises associées payables à vue, car ils satisfont généralement aux conditions du paragraphe 11.9.
- (f) un instrument de dette qui serait immédiatement exigible en cas de défaut de paiement par l'émetteur d'une échéance d'intérêt ou du principal (une telle disposition ne viole pas les conditions du paragraphe 11.9).

11.11 Des exemples d'instruments financiers qui ne sont pas évalués au coût ou au coût amorti diminué de la dépréciation sont les suivants. Ils sont évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat (voir le paragraphe 11.8) :

- (a) les placements en instruments de capitaux propres dont les cours sont publiés, car le paragraphe 11.7(c) autorise l'évaluation au coût

diminué de la dépréciation uniquement pour les instruments de capitaux propres qui ne sont pas négociés sur un marché organisé et dont la juste valeur ne peut être évaluée par ailleurs de façon fiable.

- (b) un swap de taux d'intérêt qui génère un flux de trésorerie positif ou négatif ou un engagement à terme d'achat d'une marchandise ou d'un instrument financier, susceptible d'être réglé en trésorerie et qui, lors du règlement, pourrait générer un flux de trésorerie positif ou négatif, car de tels swaps et engagements à terme ne satisfont pas à la condition du paragraphe 11.9(b).
 - (c) les options et contrats à terme car les rendements pour le porteur ne sont pas fixes et la condition du paragraphe 11.9(b) n'est pas remplie.
 - (d) les placements dans des titres de dette convertibles car le rendement pour le porteur peut varier en fonction du prix des actions de l'émetteur de la dette plutôt qu'en fonction des seuls taux d'intérêt du marché.
 - (e) la dette perpétuelle, car elle ne comporte pas de date d'échéance comme l'impose le paragraphe 11.9(a).
- 11.12 Une entité ne doit pas changer sa méthode pour l'évaluation ultérieure d'un actif financier ou d'un passif financier dans ou hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du compte de résultat pendant que cet instrument est détenu ou émis.
- 11.13 Si une évaluation fiable de la juste valeur n'est plus disponible pour un instrument de capitaux propres évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat, sa juste valeur comptabilisée à la date du changement (**valeur comptable**) devient son nouveau coût. L'entité doit évaluer l'instrument à ce montant du coût diminué de la dépréciation jusqu'à ce qu'une estimation fiable de la juste valeur devienne disponible.

Juste valeur

- 11.14 Le paragraphe 11.8 impose l'évaluation à la juste valeur pour certains instruments financiers. Le prix coté sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur. Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, une entité estime la juste valeur en appliquant une technique de valorisation. L'objectif de l'application d'une technique de valorisation est d'estimer ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange dans des conditions de pleine concurrence motivé par des considérations commerciales normales.

- 11.15 La juste valeur d'un passif financier comportant une composante à vue (par exemple, un dépôt à vue) n'est pas inférieure au montant payable à vue, actualisé à la première date à laquelle le paiement du montant peut être exigé.
- 11.16 Une entité ne doit pas inclure les coûts de transaction dans l'évaluation initiale d'actifs financiers et de passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat. Si le paiement de l'actif est différé ou financé à un taux d'intérêt qui n'est pas un taux du marché, l'entité doit évaluer le coût à la **valeur actuelle** des paiements futurs actualisés à un taux d'intérêt du marché.
- 11.17 Une entité aura recours aux commentaires supplémentaires fournis à l'annexe B de cette section pour estimer la juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier.

Dépréciation des instruments financiers évalués au coût ou au coût amorti

Comptabilisation

- 11.18 À la fin de chaque **période de reporting**, une entité doit soumettre à un test de dépréciation tous les actifs financiers évalués au coût ou au coût amorti. S'il existe des indications objectives de dépréciation, l'entité doit comptabiliser une **perte de valeur** en résultat. Les instruments financiers évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat ne sont pas spécifiquement soumis à un test de dépréciation parce que le processus d'évaluation à la juste valeur comptabilise automatiquement toute dépréciation.
- 11.19 Est considérée comme une indication objective de dépréciation d'un actif financier ou d'un groupe d'actifs financiers toute donnée observable portée à l'attention du porteur de l'actif sur les événements générateurs de pertes suivants :
- (a) des difficultés financières importantes de l'émetteur ou du débiteur ;
 - (b) une rupture de contrat telle qu'un défaut de paiement des intérêts ou du principal ;
 - (c) l'octroi par le prêteur à l'emprunteur, pour des raisons économiques ou juridiques liées aux difficultés financières de l'emprunteur, d'une facilité que le prêteur n'aurait pas envisagée dans d'autres circonstances ;

- (d) il est devenu **probable** que le débiteur sera soumis à une procédure de faillite ou à une autre restructuration financière ;
 - (e) la disparition d'un marché actif pour cet actif financier en raison des difficultés financières du débiteur ; ou
 - (f) des données observables indiquant une diminution évaluable des flux de trésorerie futurs estimés attendus d'un groupe d'actifs financiers depuis la comptabilisation initiale de ces actifs, même si cette diminution ne peut pas encore être rattachée aux actifs financiers individuels du groupe ; des données telles que des conditions économiques défavorables au plan national ou local ou des changements défavorables de la situation du secteur.
- 11.20 D'autres facteurs peuvent aussi indiquer une dépréciation, y compris des changements importants dans l'environnement technologique, de marché, économique ou juridique dans lequel l'émetteur exerce ses activités, ayant une incidence défavorable.
- 11.21 Les actifs financiers qui, pris individuellement, sont importants et tous les instruments de capitaux propres quelle que soit leur importance doivent être évalués individuellement pour dépréciation. Les autres actifs financiers doivent être soumis à des tests de dépréciation soit individuellement, soit par groupes d'actifs présentant des caractéristiques de risque de crédit similaires.

Évaluation

- 11.22 Une entité doit évaluer une perte de valeur de la façon suivante :
- (a) pour un instrument évalué au coût amorti diminué de la dépréciation selon le paragraphe 11.7(a), la perte de valeur est la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés actualisés au taux d'intérêt effectif initial de l'actif financier ; et
 - (b) pour un instrument évalué au coût diminué de la dépréciation selon le paragraphe 11.7(b) et (c), la perte de valeur est la différence entre la valeur comptable de l'actif et la juste valeur de l'actif.

Reprise

- 11.23 Si le montant d'une perte de valeur diminue au cours d'une période ultérieure, et si cette diminution peut être objectivement liée à un événement survenant après la comptabilisation de la dépréciation (par exemple à une amélioration de la notation de crédit du débiteur), l'entité doit effectuer une reprise de la perte de valeur comptabilisée précédemment soit directement,

soit par ajustement d'un compte de correction de valeur. La reprise ne doit pas aboutir à une valeur comptable de l'actif financier (net de tout compte de correction de valeur) supérieure à la valeur comptable qui aurait été obtenue si la dépréciation n'avait pas été comptabilisée antérieurement. L'entité doit comptabiliser en résultat la valeur de la reprise.

Décomptabilisation d'un actif financier

11.24 Une entité doit **décomptabiliser** un actif financier uniquement lorsque :

- (a) les droits contractuels aux flux de trésorerie découlant de l'actif financier arrivent à expiration ou font l'objet d'un règlement.
- (b) l'entité transfère à une autre partie tous les risques et avantages significatifs relatifs à l'actif financier ; ou
- (c) l'entité, bien qu'elle ait conservé une partie des risques et avantages significatifs liés à l'actif financier, a transféré à une autre partie le contrôle de l'actif, et l'autre partie a la capacité pratique de vendre l'actif en totalité à un tiers non lié et peut exercer cette faculté unilatéralement et sans avoir besoin d'imposer des restrictions supplémentaires au transfert. Dans ce cas, l'entité doit :
 - (i) décomptabiliser l'actif, et
 - (ii) comptabiliser séparément les droits et obligations créés ou conservés lors du transfert.

La valeur comptable de l'actif transféré doit être allouée entre les droits ou les obligations conservés et ceux qui sont transférés sur la base de leur juste valeur relative à la date du transfert. Les droits et obligations nouvellement créés doivent être évalués à leur juste valeur à cette date. Tout écart entre la contrepartie reçue et les montants comptabilisés et décomptabilisés selon ce paragraphe doit être comptabilisé en résultat au cours de la période du transfert.

11.25 Si un transfert n'aboutit pas à une décomptabilisation parce que l'entité a conservé des risques et avantages significatifs inhérents à la propriété de l'actif transféré, l'entité doit continuer à comptabiliser l'intégralité de l'actif transféré et doit comptabiliser un passif financier pour la contrepartie reçue. L'actif et le passif ne doivent pas être compensés. Au cours de périodes ultérieures, l'entité doit comptabiliser tout produit de l'actif transféré et toute charge encourue au titre du passif financier.

11.26 Si un cédant fournit au cessionnaire un instrument de garantie autre que de la trésorerie (tel qu'un instrument d'emprunt ou de capitaux propres), la comptabilisation de la garantie par le cédant et le cessionnaire varie selon

que le cessionnaire dispose ou non du droit de vendre ou de nantir à nouveau l'instrument de garantie et selon que le cessionnaire sera ou non défaillant. Le cédant et le cessionnaire doivent comptabiliser l'instrument de garantie comme suit :

- (a) Si le cessionnaire a le droit, conféré par un contrat ou par l'usage, de vendre ou de nantir à nouveau l'instrument de garantie, le cédant doit reclasser cet actif dans son bilan (par exemple, comme un actif prêté, un instrument de capitaux propres nanti ou une créance sur rachat) séparément des autres actifs.
- (b) Si le cessionnaire vend l'instrument de garantie nanti en sa faveur, il doit comptabiliser le produit de la vente et un passif évalué à la juste valeur pour son obligation de restituer l'instrument de garantie.
- (c) Si le cédant est défaillant selon les termes du contrat et s'il n'a plus le droit de racheter l'instrument de garantie, il doit le décomptabiliser, et le cessionnaire doit le comptabiliser comme son actif, initialement évalué à la juste valeur ou, s'il a déjà vendu l'instrument de garantie, il doit décomptabiliser son obligation de restituer l'instrument de garantie.
- (d) Sauf dans le cas prévu au paragraphe (c), le cédant doit continuer à comptabiliser l'instrument de garantie comme son actif et le cessionnaire ne doit pas comptabiliser l'instrument de garantie en tant qu'actif.

Décomptabilisation d'un passif financier

- 11.27 Une entité doit décomptabiliser un passif financier (ou une partie d'un passif financier) uniquement lorsqu'il est éteint - c'est-à-dire lorsque l'obligation spécifiée dans le contrat est éteinte ou annulée ou qu'elle arrive à expiration.
- 11.28 Si un emprunteur et un prêteur existants échangent des instruments d'emprunt dont les termes sont substantiellement différents, les entités doivent comptabiliser la transaction comme une extinction du passif financier initial et la comptabilisation d'un nouveau passif financier. De même, une entité doit comptabiliser une modification substantielle des termes d'un passif financier existant ou d'une partie de celui-ci (due ou non aux difficultés financières du débiteur) comme une extinction du passif financier initial et la comptabilisation d'un nouveau passif financier. L'entité doit comptabiliser en résultat tout écart entre la valeur comptable d'un passif financier (ou d'une partie d'un passif financier) éteint ou transféré à un tiers, et la contrepartie payée, y compris les actifs transférés autre que de la trésorerie ou les passifs assumés sans contrepartie en trésorerie.

Comptabilité de couverture

- 11.29 Une entité peut désigner une relation de couverture entre un **instrument de couverture** et un **élément couvert** de façon à remplir les conditions de la comptabilité de couverture. Si des critères spécifiques sont remplis, la comptabilité de couverture autorise la comptabilisation simultanée en résultat du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture et sur l'élément couvert.
- 11.30 Pour remplir les conditions de la comptabilité de couverture, une entité doit se conformer à la totalité des conditions suivantes :
- (a) L'entité spécifie et documente la relation de couverture de sorte que le risque couvert, l'élément couvert et l'instrument de couverture soient clairement identifiés et que le risque inclus dans l'élément couvert soit le risque couvert avec l'instrument de couverture.
 - (b) le risque couvert est l'un des risques spécifiés au paragraphe 11.31.
 - (c) l'instrument de couverture est l'un des instruments spécifiés au paragraphe 11.32.
 - (d) l'entité s'attend à ce que l'instrument de couverture soit hautement efficace pour compenser le risque couvert désigné. **L'efficacité d'une couverture** est le degré auquel les variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert sont compensées par les variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture.
- 11.31 La présente Norme [projet] autorise la comptabilité de couverture uniquement en ce qui concerne :
- (a) le risque de taux d'intérêt d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ;
 - (b) le risque de change ou le risque de taux d'intérêt dans un engagement ferme ou une **transaction prévue hautement probable** ;
 - (c) le risque de prix d'une marchandise que l'entité détient, soit dans un engagement ferme, soit dans une transaction prévue hautement probable pour acheter ou vendre une marchandise ; ou
 - (d) le risque de change d'un investissement net dans une activité à l'étranger.

- 11.32 La présente Norme [projet] n'autorise la comptabilité de couverture que si l'instrument de couverture remplit tous les termes et conditions suivants :
- (a) c'est un swap de taux d'intérêt, un swap de devises, un contrat à terme de gré à gré sur devises étrangères ou un contrat à terme de gré à gré sur marchandises, dont on s'attend à ce qu'il soit hautement efficace pour compenser un risque identifié au paragraphe 11.31 qui est désigné comme étant le risque couvert.
 - (b) il implique une partie externe à l'entité présentant ses états financiers (c'est-à-dire, externe au groupe, au secteur ou à l'entité présentant les états financiers).
 - (c) son **montant notionnel** est égal au montant désigné du principal ou du notionnel de l'élément couvert.
 - (d) il a une date d'échéance qui ne saurait être postérieure
 - (i) à l'échéance de l'instrument financier qui est couvert,
 - (ii) au règlement attendu de l'engagement d'achat de la marchandise, ou
 - (iii) à la survenance de la transaction prévue hautement probable sur des devises ou des marchandises qui est couverte.
 - (e) il n'a aucune clause de paiement d'avance, de résiliation anticipée ou de prolongation.

Couverture du risque de taux d'intérêt fixe d'un instrument financier comptabilisé ou du risque de prix d'une marchandise détenue

- 11.33 Si les conditions du paragraphe 11.30 sont remplies et si le risque couvert est l'exposition à un taux d'intérêt fixe d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ou le risque de prix des marchandises d'une marchandise qu'elle détient, l'entité doit :
- (a) comptabiliser l'instrument de couverture en actif ou en passif et comptabiliser en résultat la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture ; et
 - (b) comptabiliser la variation de la juste valeur de l'élément couvert lié au risque couvert en résultat et en tant qu'ajustement de la valeur comptable de l'élément couvert.

- 11.34 Si le risque couvert est le risque de taux d'intérêt fixe d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti, l'entité doit comptabiliser en résultat de la période les règlements périodiques en trésorerie nets sur le swap de taux d'intérêt qui est l'instrument de couverture au fur et à mesure qu'ils sont courus.
- 11.35 L'entité doit cesser de pratiquer la comptabilité de couverture spécifiée au paragraphe 11.33 si :
- (a) l'instrument de couverture arrive à expiration ou est vendu ou résilié ;
 - (b) la couverture ne satisfait plus aux conditions d'application de la comptabilité de couverture spécifiées au paragraphe 11.30 ; ou si
 - (c) l'entité annule la désignation.
- 11.36 Si la comptabilité de couverture cesse d'être appliquée et si l'élément de couverture est un actif ou un passif comptabilisé au coût amorti et qui n'a pas été décomptabilisé, les profits ou pertes comptabilisés comme des ajustements de la valeur comptable de l'élément couvert sont amortis en résultat net en appliquant la méthode du taux d'intérêt effectif sur la durée de vie restante de l'instrument couvert.

Couverture du risque de taux d'intérêt variable d'un instrument financier comptabilisé, du risque de change ou du risque de prix d'une marchandise lors d'un engagement ferme ou d'une transaction prévue hautement probable ou d'un investissement net dans une activité à l'étranger

- 11.37 Si les conditions du paragraphe 11.30 sont remplies et si le risque couvert est :
- (a) le risque de taux d'intérêt d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ;
 - (b) le risque de change dans un **engagement ferme** ou une transaction prévue hautement probable,
 - (c) le risque de prix d'une marchandise objet d'un engagement ferme ou d'une transaction prévue hautement probable ; ou
 - (d) le risque de change d'un investissement net dans une activité à l'étranger,

l'entité doit comptabiliser directement en capitaux propres la part de la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture qui était efficace

pour compenser la variation de la juste valeur ou celle des flux de trésorerie attendus de l'élément couvert. L'entité doit comptabiliser en résultat tout excédent de la juste valeur de l'instrument de couverture par rapport à la variation de la juste valeur des flux de trésorerie attendus. La relation de couverture prend fin pour (a), (b) et (c) lorsque la transaction couverte se produit et pour (d) lors de la vente de l'investissement net dans l'activité à l'étranger. Le profit ou la perte de couverture comptabilisé(e) en capitaux propres doit être reclassé(e) en résultat lorsque l'élément couvert est comptabilisé en résultat.

- 11.38 Si le risque couvert est le risque de taux d'intérêt variable d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti, l'entité doit ultérieurement comptabiliser en résultat de la période les règlements périodiques en trésorerie nets sur le swap de taux d'intérêt qui est l'instrument de couverture au fur et à mesure qu'ils sont courus.
- 11.39 L'entité doit cesser de pratiquer la comptabilité de couverture énoncée au paragraphe 11.37 ou 11.38 si :
- (a) l'instrument de couverture arrive à expiration est vendu ou résilié ;
 - (b) la couverture ne remplit plus les critères de comptabilité de couverture du paragraphe 11.30 ;
 - (c) dans une couverture d'une transaction prévue, la transaction prévue n'est plus hautement probable ; ou
 - (d) l'entité annule la désignation.

Si l'entité ne s'attend plus à ce que la transaction se réalise ou si l'instrument d'emprunt couvert évalué au coût amorti est décomptabilisé, tout profit ou perte sur l'instrument de couverture qui avait été comptabilisé(e) directement en capitaux propres doit être sorti(e) des capitaux propres et comptabilisé(e) en résultat.

Informations à fournir

Informations à fournir sur les méthodes comptables relatives aux instruments financiers

- 11.40 Conformément au paragraphe 8.5 de la section 8 *Notes aux états financiers*, une entité doit indiquer, dans son résumé des principales méthodes comptables, la ou les base(s) d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers ainsi que les autres méthodes comptables appliquées qui sont pertinentes pour comprendre les états financiers.

Bilan – catégories d’actifs financiers et de passifs financiers

- 11.41 Une entité doit indiquer la valeur comptable de chacune des catégories suivantes d’actifs financiers et de passifs financiers, au total et pour chaque type important d’actif financier ou de passif financier au sein de chaque catégorie soit au bilan, soit dans les notes :
- (a) les actifs financiers mesurés à la juste valeur par le biais du compte de résultat (paragraphe 11.8) ;
 - (b) les actifs financiers mesurés au coût amorti diminué de la dépréciation (paragraphe 11.7(a)) ;
 - (c) les instruments de capitaux propres mesurés au coût (paragraphe 11.7 (c)) ;
 - (d) les engagements de prêts mesurés au coût diminué de la dépréciation (paragraphe 11.7 (b)) ;
 - (e) les passifs financiers mesurés à la juste valeur par le biais du compte de résultat (paragraphe 11.8) ; et
 - (f) les passifs financiers mesurés au coût amorti (paragraphe 11.7(a)).
- 11.42 En ce qui concerne tous les actifs financiers et passifs financiers mesurés à la juste valeur, l’entité doit indiquer la base de détermination de la juste valeur, c’est-à-dire prix de marché sur un marché actif ou technique de valorisation. Quand une technique de valorisation est utilisée, l’entité doit indiquer les hypothèses utilisées dans la détermination de la juste valeur de chaque catégorie d’actifs financiers ou de passifs financiers. Par exemple, une entité doit présenter, le cas échéant, des informations sur les hypothèses relatives aux taux de remboursement anticipé, aux taux de pertes estimées sur créances et aux taux d’intérêt ou aux taux d’actualisation.
- 11.43 Si une évaluation fiable de la juste valeur n’est plus disponible pour un instrument de capitaux propres mesuré à la juste valeur par le biais du compte de résultat, l’entité doit l’indiquer.

Décomptabilisation

- 11.44 Si une entité a transféré des actifs financiers à une autre partie dans une transaction qui ne remplit pas les conditions de la décomptabilisation (voir les paragraphes 11.24 à 11.26), l’entité doit indiquer pour chaque catégorie de tels actifs financiers :
- (a) la nature des actifs ;

- (b) la nature des risques et avantages attachés à la propriété de ces actifs auxquels l'entité reste exposée ; et
- (c) les valeurs comptables des actifs et de tous passifs associés que l'entité continue de comptabiliser.

Instrument de garantie

- 11.45 Lorsqu'une entité a donné en gage des actifs financiers à titre d'instrument de garantie de passifs ou de passifs éventuels, elle doit indiquer :
- (a) la valeur comptable des immobilisations financières données en gage à titre d'instrument de garantie ; et
 - (b) les termes et conditions de la garantie.

Défauts de paiement et inexécutions sur des emprunts

- 11.46 Pour les emprunts comptabilisés à la date de reporting, une entité doit indiquer :
- (a) des informations détaillées sur tous défauts de paiement intervenus pendant la période touchant le principal, les intérêts, le fonds d'amortissement ou les dispositions de remboursement desdits emprunts qui permettent au prêteur d'exiger le remboursement à vue à la date de reporting ;
 - (b) la valeur comptable des emprunts dus en défaut à la date de reporting ; et
 - (c) si le défaut de paiement a été résolu ou si les termes de l'emprunt ont été renégociés avant la date d'autorisation de publication des états financiers.
- 11.47 Si, au cours de la période, il y a eu des manquements aux conditions du contrat de prêt autres que ceux décrits au paragraphe 11.46, une entité doit fournir les informations exigées au paragraphe 11.46 si ces manquements ont permis au prêteur d'exiger un remboursement anticipé (à moins que le manquement n'ait été résolu ou que les conditions du prêt n'aient été renégociées à ou avant la date de reporting).

Compte de résultat et capitaux propres - éléments de produits, de charges, de profits ou de pertes

- 11.48 Une entité doit mentionner les éléments suivants de produits, de charges, de profits ou de pertes dans ses états financiers ou dans les notes :
- (a) les profits nets ou les pertes nettes comptabilisés sur :
 - (i) les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat ;
 - (ii) les passifs financiers mesurés à la juste valeur par le biais du compte de résultat ;
 - (iii) les actifs financiers évalués au coût amorti diminué de la dépréciation ; et
 - (iv) les passifs financiers évalués au coût amorti ;
 - (b) le produit d'intérêt total et la charge d'intérêt totale (calculés par la méthode du taux d'intérêt effectif) pour les actifs financiers ou les passifs financiers qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur par le biais du compte de résultat ; et
 - (c) le montant des pertes de valeur pour chaque catégorie d'actif financier.

Comptabilité de couverture

- 11.49 Une entité doit indiquer ce qui suit séparément pour chacun des quatre types de couverture décrits dans le paragraphe 11.31 :
- (a) une description de la couverture ;
 - (b) une description des instruments financiers désignés comme instruments de couverture et leurs justes valeurs à la date de reporting ; et
 - (c) la nature des risques couverts, y compris une description de l'élément couvert.
- 11.50 Pour une couverture du risque de taux d'intérêt fixe ou du risque de prix d'une marchandise détenue (paragraphe 11.33 à 11.36) l'entité doit indiquer :
- (a) le montant de la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture comptabilisé en résultat et
 - (b) le montant de la variation de la juste valeur de l'instrument couvert comptabilisé en résultat.

- 11.51 Pour la couverture du risque de taux d'intérêt variable, du risque de change, du risque de prix des marchandises dans un engagement ferme ou une transaction prévue hautement probable ou de l'investissement net dans une activité à l'étranger (paragraphes 11.37 à 11.39), l'entité doit indiquer :
- (a) les périodes au cours desquelles on s'attend à ce que les flux de trésorerie interviennent et à ce qu'ils soient enregistrés en résultat ;
 - (b) une description de toute transaction prévue pour laquelle on appliquait antérieurement la comptabilité de couverture mais dont on ne s'attend plus à ce qu'elle intervienne ;
 - (c) le montant de la variation de juste valeur de l'instrument de couverture qui a été comptabilisée en capitaux propres pendant la période (paragraphe 11.37) ;
 - (d) le montant qui a été sorti des capitaux propres et comptabilisé en résultat de la période, en faisant apparaître le montant inclus dans chaque poste du compte de résultat (paragraphes 11.38 et 11.39).

Risques relatifs aux instruments financiers évalués au coût ou au coût amorti

- 11.52 Pour les actifs financiers évalués au coût amorti diminué de la dépréciation, l'entité doit indiquer les termes et conditions importants susceptibles d'affecter le montant, l'échéancier et la certitude des flux de trésorerie futurs, y compris le risque de taux d'intérêt, le risque de change et le risque de crédit.

Annexe A de la section 11

Taux d'intérêt effectif

Cette annexe accompagne la section 11 mais n'en fait pas partie intégrante. Elle fournit un guide d'application de la méthode du taux d'intérêt effectif conformément au paragraphe 11.7.

- 11A.1 Dans certains cas, des actifs financiers sont acquis avec une forte décote qui reflète des pertes de crédit avérées. Les entités incorporent ces pertes de crédit avérées dans les flux de trésorerie estimés lors du calcul du taux d'intérêt effectif.
- 11A.2 Lorsqu'elle applique la méthode du taux d'intérêt effectif, une entité amortit généralement les commissions, les points payés ou reçus, les coûts de transaction et les autres surcotes ou décotes inclus dans le calcul du taux d'intérêt effectif sur la durée de vie prévue de l'instrument. Une période plus courte est toutefois utilisée s'il s'agit de la période à laquelle se rapportent les commissions, les points payés ou reçus, les coûts de transactions ou les surcotes ou décotes. Cela sera le cas si la variable à laquelle se rapportent les commissions, les points payés ou reçus, les coûts de transactions ou les surcotes ou décotes, est refixée au prix du marché avant l'échéance prévue de cet instrument. Dans ce cas, la durée d'amortissement appropriée est la période à courir jusqu'à la prochaine date de refixation du prix. Par exemple, si une surcote ou une décote sur un instrument à taux variable reflète l'intérêt couru sur l'instrument depuis la dernière date de paiement de l'intérêt ou des variations des taux du marché depuis la dernière refixation du taux d'intérêt variable au prix du marché, elle sera amortie jusqu'à la prochaine date de refixation de l'intérêt variable au taux du marché. En effet, la surcote ou la décote est liée à la période à courir jusqu'à la date suivante de refixation du taux d'intérêt, car à cette date, la variable qui génère la prime positive ou négative (à savoir les taux d'intérêt) est refixée au prix du marché. Toutefois, si la surcote ou la décote résulte d'une variation de la marge de crédit qui majore le taux variable spécifié dans l'instrument, ou d'autres variables qui ne sont pas refixées au prix du marché, l'amortissement est effectué sur la durée de vie prévue de l'instrument.
- 11A.3 Pour les actifs et passifs financiers à taux variable, une réestimation périodique des flux de trésorerie destinée à refléter les fluctuations des taux d'intérêt du marché modifie le taux d'intérêt effectif. Dans le cas d'un actif ou d'un passif financier à taux variable comptabilisé initialement pour un montant égal au montant en principal à recevoir ou à rembourser à l'échéance, le fait de réestimer les paiements futurs d'intérêts n'a normalement pas d'effet significatif sur la valeur comptable de l'actif ou du passif.

- 11A.4 Si une entité révisé ses estimations d'encaissements ou de décaissements, elle doit ajuster la valeur comptable de l'actif ou du passif financier (ou du groupe d'instruments financiers) de manière à refléter les flux de trésorerie estimés, réels et révisés. L'entité recalcule la valeur comptable en recherchant la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés au taux d'intérêt effectif initial de l'instrument financier. L'ajustement est comptabilisé en tant que produit ou charge au compte de résultat.

Annexe B de la section 11

Considérations relatives à l'évaluation à la juste valeur

Cette annexe fait partie intégrante de la section 11.

11B.1 La définition de la juste valeur repose sur une présomption de poursuite de l'activité de l'entité sans aucune intention ou nécessité de la liquider, de réduire de façon importante l'étendue de ses activités ou de s'engager dans une transaction à des conditions défavorables. La juste valeur n'est donc pas le montant qu'une entité recevrait ou paierait dans une transaction contrainte, une liquidation involontaire, ou une vente de biens sur saisie. La juste valeur reflète toutefois la qualité du crédit de l'instrument.

Marché actif : prix coté

11B.2 Un instrument financier est considéré comme coté sur un marché actif si des cours sont aisément et régulièrement disponibles auprès d'une bourse, d'un courtier, d'un négociateur, d'un secteur d'activité, d'un service d'évaluation des prix ou d'une agence réglementaire et si ces prix représentent des transactions réelles et intervenant régulièrement sur le marché dans des conditions de concurrence normale. La juste valeur est définie en termes de prix convenus entre un acheteur et un vendeur consentants et agissant dans des conditions de concurrence normale. L'objectif de la détermination de la juste valeur d'un instrument financier négocié sur un marché actif est de parvenir au prix auquel la transaction interviendrait à la date de reporting pour cet instrument (c'est-à-dire sans modification ou reconditionnement de l'instrument) sur le marché actif le plus favorable auquel l'entité a un accès immédiat. L'entité ajuste toutefois le prix sur le marché le plus favorable de manière à refléter toute différence du risque de crédit de la contrepartie entre les instruments négociés sur ce marché et celui qui est en cours d'évaluation. L'existence de cotations publiées sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur et, lorsqu'elles existent, elles sont utilisées pour évaluer l'actif financier ou le passif financier.

11B.3 Le cours approprié sur un marché pour un actif détenu ou un passif à émettre est habituellement le cours acheteur courant et, pour un actif à acheter ou pour un passif détenu, le cours vendeur. Lorsqu'une entité a des actifs et des passifs présentant des risques de marché qui se compensent, elle peut prendre les cours milieu de marché comme base d'établissement de la juste valeur des positions de risques qui se compensent et appliquer le cours

acheteur ou le cours vendeur à la position nette ouverte, selon le cas. Quand les cours acheteurs ou vendeurs ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente donne une indication de la juste valeur courante à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans les conditions économiques depuis la date de la transaction. En cas de changement de ces conditions depuis la date de la transaction (par exemple variation du taux d'intérêt sans risque après la cotation la plus récente d'une obligation d'entreprise), la juste valeur reflète ces changements de conditions par référence à des prix ou à des taux actuels pour des instruments financiers similaires, selon le cas. De même, si l'entité peut démontrer que le dernier cours de transaction ne correspond pas à la juste valeur (par exemple parce qu'il reflétait le montant qu'une entité recevrait ou paierait dans le cadre d'une transaction contrainte, d'une liquidation involontaire, ou d'une vente de biens sur saisie), ce cours est ajusté. La juste valeur d'un portefeuille d'instruments financiers est le produit du nombre d'unités de chaque instrument par son cours du marché. S'il n'existe pas de cours publié sur un marché actif pour un instrument financier pris dans sa totalité mais s'il existe des marchés actifs pour ses différentes composantes, la juste valeur est déterminée à partir des cours de marché pertinents de ces différentes composantes.

- 11B.4 Si un taux (plutôt qu'un cours) est coté sur un marché actif, l'entité utilise ce taux coté sur le marché comme une donnée à intégrer dans une technique de valorisation pour déterminer la juste valeur. Si le taux coté du marché n'inclut pas le risque de crédit ou d'autres facteurs que des participants du marché incluraient dans l'évaluation de l'instrument, l'entité procède à un ajustement en fonction de ces facteurs.

Absence de marché actif : technique de valorisation

- 11B.5 Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique de valorisation. Les techniques de valorisation comprennent l'utilisation de transactions récentes dans des conditions de concurrence normale entre parties informées et consentantes, si elles sont disponibles, la référence à la juste valeur actuelle d'un autre instrument identique en substance, l'analyse des flux de trésorerie actualisés et les modèles de valorisation des options. S'il existe une technique de valorisation couramment utilisée par les intervenants sur le marché pour évaluer l'instrument et s'il a été démontré que cette technique produit des estimations fiables des prix obtenus dans des transactions sur le marché réel, l'entité applique cette technique.

- 11B.6 L'objectif de l'application d'une technique de valorisation est d'établir ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange dans des conditions de pleine concurrence motivé par des considérations commerciales normales. La juste valeur est estimée sur la base des résultats d'une technique de valorisation qui utilise au maximum des données de marché, et qui repose aussi peu que possible sur des données spécifiques à l'entité. On attend d'une technique de valorisation qu'elle parvienne à une estimation réaliste de la juste valeur si (a) elle reflète raisonnablement la façon dont on s'attend à ce que le marché valorise l'instrument et (b) les données introduites dans la technique de valorisation représentent raisonnablement les attentes du marché et les évaluations des facteurs de risque et de rendement inhérents à l'instrument financier.
- 11B.7 Par conséquent, une technique de valorisation (a) intègre tous les facteurs que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix et (b) est conforme aux méthodes économiques acceptées pour la fixation du prix d'instruments financiers. Une entité calibre périodiquement la technique de valorisation et en vérifie la validité en utilisant les prix des transactions courantes sur le marché qui peuvent être observées pour le même instrument (sans modification ni reconditionnement) ou selon des données de marché observable. Une entité obtient des données de marché en se référant au marché d'origine ou d'acquisition de l'instrument. La meilleure indication de la juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est le prix de la transaction (c'est-à-dire la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue), à moins que la juste valeur de cet instrument ne soit attestée par comparaison avec d'autres transactions actuelles de marché observables portant sur le même instrument (c'est-à-dire sans modification ni reconditionnement) ou sur la base d'une technique de valorisation dont les variables ne comprennent que des données provenant de marchés observables.
- 11B.8 L'évaluation ultérieure de l'actif ou du passif financier et la comptabilisation ultérieure des profits et des pertes doivent être en cohérence avec les dispositions de la présente Norme [projet]. L'application du paragraphe 11B.7 peut aboutir à ce qu'aucun profit ou aucune perte ne soit comptabilisé(e) lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier ou d'un passif financier. Dans un tel cas, IAS 39 impose de comptabiliser un profit ou une perte après la comptabilisation initiale uniquement dans la mesure où il (elle) résulte d'un changement dans un facteur (y compris le temps) que des participants du marché prendraient en compte pour fixer un prix.

- 11B.9 L'acquisition initiale ou la création d'un actif financier ou la survenance d'un passif financier est une transaction de marché qui donne une base d'estimation de la juste valeur de l'instrument financier. En particulier, si l'instrument financier est un instrument d'emprunt (tel qu'un prêt), sa juste valeur peut être déterminée par référence aux conditions prévalant sur le marché à sa date d'acquisition ou d'émission et aux conditions prévalant sur le marché ou aux taux d'intérêt actuellement facturés par l'entité ou par des tiers pour des instruments d'emprunt similaires (c'est-à-dire avec une durée résiduelle, un profil de flux de trésorerie, une devise, un risque de crédit, une garantie et un taux d'intérêt similaires). À l'inverse, pour autant qu'il n'y ait pas de changement du risque de crédit du débiteur et des marges de crédit applicables après la création de l'instrument d'emprunt, une estimation du taux d'intérêt actuel sur le marché peut également être obtenue en utilisant un taux d'intérêt de référence reflétant une meilleure qualité de crédit que l'instrument d'emprunt sous-jacent, en maintenant constante la marge de crédit, et en procédant aux ajustements nécessaires pour tenir compte des fluctuations du taux d'intérêt de référence à compter de la date de création. Si les conditions ont changé depuis la dernière transaction sur le marché, la variation correspondante de la juste valeur de l'instrument financier évalué est déterminée par référence aux prix ou aux taux actuels pour des instruments financiers similaires ajustés, selon le cas, pour tenir compte de toute différence par rapport à l'instrument évalué.
- 11B.10 Il est possible que les mêmes informations ne soient pas disponibles à chaque date d'évaluation. Par exemple, à la date à laquelle une entité consent un prêt ou acquiert un instrument d'emprunt qui n'est pas négocié sur un marché actif, l'entité a un prix de transaction qui est également un prix de marché. Toutefois, il est possible qu'aucune nouvelle information sur les transactions ne soit disponible à la date d'évaluation suivante et, même si l'entité peut déterminer le niveau général des taux d'intérêt du marché, elle peut ne pas savoir quel niveau de risque de crédit ou d'autre risque les intervenants sur le marché prendraient en considération pour la fixation du prix de l'instrument à cette date. Une entité peut ne pas disposer d'informations concernant des transactions récentes, pour déterminer la marge de crédit appropriée à additionner au taux d'intérêt de base pour déterminer un taux d'actualisation en vue du calcul de la valeur actuelle. Il serait raisonnable de supposer, sauf preuve du contraire, qu'aucun changement n'est intervenu dans la marge telle qu'elle existait à la date d'octroi du prêt. Toutefois, on s'attendrait à ce que l'entité fasse les efforts raisonnablement nécessaires pour déterminer s'il y a des indices de modification de ces facteurs. Si de tels indices existent, l'entité prendra en considération l'impact de ce changement pour déterminer la juste valeur de l'instrument financier.

11B.11 En appliquant l'analyse des flux de trésorerie actualisés, une entité utilise un ou plusieurs taux d'actualisation égaux au taux de rendement d'instruments financiers dont les termes et les caractéristiques sont pour l'essentiel identiques, notamment en ce qui concerne la qualité de crédit de l'instrument, le terme résiduel sur la base duquel est fixé le taux d'intérêt contractuel, la durée restant à courir jusqu'au remboursement du principal et la devise dans laquelle les paiements doivent être effectués. Les créances et les dettes à court terme sans taux d'intérêt déclaré peuvent être évaluées au montant de la facture d'origine, si l'effet de l'actualisation est négligeable.

Absence de marché actif : instruments de capitaux propres

11B.12 La juste valeur de placements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de cours coté sur un marché actif et de dérivés (options, contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, swaps, etc.) qui sont liés à et qui doivent être réglés par la remise d'un tel instrument de capitaux propres non coté est évaluée de façon fiable si (a) la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas importante pour cet instrument ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur.

11B.13 Dans de nombreuses situations, la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur d'investissements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix coté sur un marché et de dérivés liés à des instruments de capitaux propres non cotés et qui doivent être réglés par remise d'un tel instrument de capitaux propres non coté ne sera probablement pas importante. Il est généralement possible d'estimer la juste valeur d'un actif financier qu'une entité a acquis auprès d'un tiers. Toutefois, si la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur est significative et s'il est impossible d'apprécier raisonnablement les probabilités des différentes estimations, il est interdit à l'entité de mesurer l'instrument à sa juste valeur.

Données sur les techniques de valorisation

11B.14 Une technique appropriée d'estimation de la juste valeur d'un instrument financier donné intégrerait tant des données de marché observables relatives aux conditions du marché que d'autres facteurs susceptibles d'affecter la juste valeur de l'instrument. La juste valeur d'un instrument financier sera basée sur un ou plusieurs des facteurs suivants (et peut-être d'autres).

- (a) *La valeur temps de l'argent (c'est-à-dire l'intérêt au taux de base ou taux sans risque).* Les taux d'intérêt de base peuvent généralement être obtenus d'après les cours observables des obligations d'État et font souvent l'objet de publication dans des revues financières. Ces taux varient généralement d'après les dates attendues des flux de trésorerie projetés, sur une courbe des taux d'intérêt, selon les différentes échéances. Pour des raisons pratiques, une entité peut utiliser comme taux de référence un taux général bénéficiant d'une acceptation couramment admise et aisément observable, tel que le LIBOR ou un taux de swap. (Puisqu'un taux tel que le LIBOR n'est pas le taux d'intérêt sans risque, l'ajustement approprié du risque de crédit pour l'instrument financier considéré se détermine en comparant son risque de crédit au risque de crédit inclus dans ce taux de référence.) Dans certains pays, les obligations d'État peuvent comporter un risque de crédit significatif et peuvent ne pas constituer un taux d'intérêt de base de référence stable pour des instruments libellés dans cette monnaie. Il se peut que certaines entités de ces pays bénéficient d'une meilleure solvabilité et d'un taux d'intérêt emprunteur inférieur à celui de l'État. Dans un tel cas, il peut être plus approprié de déterminer les taux d'intérêt de base par référence aux taux d'intérêt des obligations d'entreprises les mieux notées émises dans la devise de cette juridiction.
- (b) *Risque de crédit.* L'effet du risque de crédit sur la juste valeur (c'est-à-dire la prime majorant le taux d'intérêt de base en rémunération du risque de crédit) peut s'obtenir d'après les cours de marché observables d'instruments cotés présentant une qualité de crédit différente ou bien d'après les taux d'intérêt observables facturés par les prêteurs pour des prêts assortis de notations de crédit diverses.
- (c) *Cours des monnaies étrangères.* Des marchés des changes actifs existent pour la plupart des principales monnaies étrangères, et les cours figurent quotidiennement dans des publications financières.
- (d) *Prix des marchandises.* Des prix de marché observables existent pour de nombreuses marchandises.

- (e) *Prix des instruments de capitaux propres.* Les prix (et les indices de prix) d'instruments de capitaux propres négociés sont aisément observables sur certains marchés. Des techniques basées sur le concept de la valeur actuelle peuvent être utilisées pour estimer le prix de marché courant d'instruments de capitaux propres pour lesquels il n'existe aucun cours observable.
- (f) *Volatilité (c'est-à-dire l'amplitude des variations futures des prix de l'instrument financier ou d'un autre élément).* En général, la volatilité d'éléments activement négociés peut être raisonnablement estimée d'après les données historiques de marché ou par le recours aux volatilités implicites des cours actuels de marché.
- (g) *Risque de remboursement anticipé et risque de rachat.* Le rythme de remboursements anticipés attendus d'actifs financiers et le rythme de rachats attendus de passifs financiers peuvent être estimés d'après des données historiques. (La juste valeur d'un passif financier susceptible d'être racheté par la contrepartie ne peut être inférieure à la valeur actuelle du montant du rachat.)
- (h) *Frais de gestion d'un actif financier ou d'un passif financier.* Les frais de gestion peuvent être estimés à l'aide de comparaisons avec des commissions actuelles facturées par d'autres acteurs de marché. Si les frais de gestion d'un actif financier ou d'un passif financier sont significatifs, et si d'autres participants du marché sont confrontés à des frais comparables, l'émetteur prendra ceux-ci en considération pour déterminer la juste valeur de cet actif financier ou de ce passif financier. Il est probable que la juste valeur, à l'origine d'un droit contractuel sur des commissions futures soit égale aux coûts d'octroi payés pour ces commissions, sauf si les commissions futures et coûts liés sont disproportionnés par rapport aux références du marché.

Section 12

Stocks

Champ d'application

- 12.1 Les **stocks** sont des **actifs** :
- (a) détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité ;
 - (b) en cours de production pour une telle vente ; ou
 - (c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.
- 12.2 Cette section ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par :
- (a) les producteurs de produits agricoles et forestiers, **de production agricole** après récolte, et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente par le biais du compte de résultat ; ou
 - (b) les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur diminuée des coûts de vente par le biais du compte de résultat.

Évaluation des stocks

- 12.3 Une entité doit évaluer les stocks au plus faible du coût et du prix de vente diminué des coûts d'achèvement et de vente.

Coût des stocks

- 12.4 Une entité doit inclure dans le coût des stocks l'ensemble des coûts d'acquisition, des coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Coûts d'acquisition

- 12.5 Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.
- 12.6 Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, cet élément, par exemple, un écart entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêt sur la période du financement.

Coûts de transformation

- 12.7 Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

Affectation des frais généraux fixes de production

- 12.8 Une entité doit affecter les frais généraux fixes de production aux coûts de transformation en se fondant sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite

d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

Produits liés et sous-produits

- 12.9 Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, l'entité doit les répartir entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont non significatifs par nature. Lorsque c'est le cas, l'entité doit les évaluer au prix de vente diminué des coûts d'achèvement et de vente et déduire ce montant du coût du produit principal. De ce fait, la **valeur comptable** du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

Autres coûts inclus dans les stocks

- 12.10 Une entité doit inclure d'autres coûts dans le coût des stocks uniquement dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux liés à la production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques. Si une entité décide d'incorporer les coûts d'emprunt comme prévu par le paragraphe 24.2(b), IAS 23 *Coûts d'emprunt* identifie les circonstances limitées dans lesquelles les coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.
- 12.11 Le paragraphe 11.33(b) de la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers* prévoit que, dans certains cas, la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture dans une couverture du risque du taux d'intérêt fixe ou du risque du prix d'une marchandise détenue modifie la valeur comptable de la marchandise.

Coûts exclus des stocks

- 12.12 Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus :
- (a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
 - (b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
 - (c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
 - (d) frais de commercialisation.

Coût des stocks d'un prestataire de services

- 12.13 Dans la mesure où des prestataires de services ont des stocks, ils les évaluent à leur coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et les frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.

Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques

- 12.14 Selon la section 35 *Secteurs d'activité spécialisés*, les stocks comprenant la production agricole, récoltés par une entité à partir de ses actifs biologiques sont évalués lors de la **comptabilisation** initiale à leur juste valeur moins les coûts de vente estimés au moment de la récolte. Ce coût devient le coût des stocks à cette date pour l'application de cette section.

Techniques d'évaluation du coût, telle que la méthode du coût standard et la méthode du prix de détail

- 12.15 Une entité peut appliquer les techniques telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail pour l'évaluation du coût des stocks si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles. La méthode du prix de détail évalue le coût des stocks en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié.

Méthodes de détermination du coût

- 12.16 Une entité doit déterminer le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- 12.17 Une entité doit déterminer le coût des stocks, autres que ceux traités au paragraphe 12.16, en utilisant la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée. La méthode du dernier entré - premier sorti (DEPS) n'est pas autorisée par la présente Norme [projet].

Dépréciation des stocks

- 12.18 Les paragraphes 26.2 à 26.4 de la présente Norme imposent à une entité d'apprécier à chaque **date de** clôture si des stocks se sont dépréciés, c'est-à-dire lorsque leur coût n'est pas recouvrable (en raison par exemple, de dommages, d'obsolescence ou de la baisse du prix de vente). Si un élément (ou un groupe d'éléments) de stock est déprécié, ces paragraphes imposent à l'entité d'évaluer le stock à son prix de vente diminué des coûts d'achèvement et de vente et de comptabiliser une perte de valeur. Dans certains cas, ces paragraphes imposent également la reprise d'une dépréciation antérieure.

Comptabilisation en charges

- 12.19 Lorsque les stocks sont vendus, l'entité comptabilise la valeur comptable de ces stocks en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondant sont comptabilisés.
- 12.20 Certains stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges pendant la durée d'utilité de cet actif.

Informations à fournir

- 12.21 Une entité doit indiquer :
- (a) les **méthodes comptables** adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;
 - (b) la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
 - (c) le montant des stocks comptabilisés en charges au cours de la période (coût des biens vendus) ;
 - (d) le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période selon le paragraphe 12.18 et les paragraphes 26.2 à 26.4 ;
 - (e) le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée dans la période conformément au paragraphe 12.18 et au paragraphe 26.4, ainsi qu'une description des circonstances ou événements qui ont conduit à une telle reprise ; et
 - (f) la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.

Section 13

Participations dans des entreprises associées

Définition des entreprises associées

- 13.1 Une **entreprise associée** est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société de personnes, sur laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui n'est ni une filiale, ni une participation dans une coentreprise.
- 13.2 L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entreprise associée, sans toutefois exercer un **contrôle** ou un **contrôle conjoint** sur ces politiques.
- (a) Si un investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple par le biais de filiales), 20 % ou davantage des droits de vote de l'entreprise détenue, il est présumé avoir une influence notable, sauf à démontrer clairement que tel n'est pas le cas.
 - (b) Inversement, si l'investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple par le biais de filiales), moins de 20 % des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé ne pas avoir d'influence notable, sauf à démontrer clairement que cette influence existe.
 - (c) L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre investisseur n'exclut pas nécessairement que l'investisseur ait une influence notable.

Évaluation après la comptabilisation initiale – choix de méthode comptable

- 13.3 Un investisseur doit comptabiliser ses participations dans toutes les entreprises associées en utilisant :
- (a) soit le modèle du coût défini au paragraphe 13.4 ;
 - (b) soit la méthode de la mise en équivalence définie au paragraphe 13.5 ;
 - (c) soit le modèle de la **juste valeur** par le biais du compte de résultat défini au paragraphe 13.6.

Modèle du coût

- 13.4 Un investisseur évalue ses participations dans des entreprises associées au coût diminué du cumul des pertes de valeur. L'investisseur ne comptabilise le produit provenant de la participation que dans la mesure où il reçoit des distributions provenant du cumul des résultats de l'entreprise associée intervenant après la date d'acquisition. Les distributions reçues en sus de ces bénéfices sont considérées comme une récupération de la participation et sont comptabilisées comme une réduction du coût de la participation. L'investisseur doit fournir les informations imposées par cette section. L'investisseur doit comptabiliser la dépréciation conformément à la section 26 *Dépréciation des actifs non financiers*.

Méthode de la mise en équivalence

- 13.5 Un investisseur évalue ses participations dans des entreprises associées par la méthode de la mise en équivalence en appliquant les dispositions énoncées dans IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*. L'investisseur doit fournir aussi les informations imposées par IAS 28.

Modèle de la juste valeur par le biais du compte de résultat

- 13.6 Un investisseur évalue ses participations dans des entreprises associées à la juste valeur par le biais du compte de résultat en appliquant les dispositions énoncées dans les paragraphes 11.14 à 11.17 de la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*. L'investisseur doit fournir les informations qu'impose cette section. Un investisseur ne doit pas appliquer le modèle de la juste valeur par le biais du compte de résultat pour toute participation dans une entreprise associée dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable.

Informations à fournir

- 13.7 Un investisseur dans une entreprise associée doit indiquer :
- (a) la **méthode comptable** retenue pour comptabiliser les participations dans des entreprises associées ;
 - (b) la juste valeur des participations dans des entreprises associées pour lesquelles il existe des prix cotés publiés ;

- (c) les informations financières résumées des entreprises associées, comprenant les montants agrégés des actifs, passifs, du chiffre d'affaires et du résultat ainsi que le pourcentage de participation de l'investisseur dans les entreprises associées ; et
 - (d) la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple de contrats d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des entreprises associées de transférer des fonds à l'investisseur sous la forme de dividendes en espèces ou de rembourser des prêts ou avances.
- 13.8 Pour les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, un investisseur doit indiquer séparément sa quote-part dans le résultat de ces entreprises associées, la **valeur comptable** de ces participations et sa quote-part dans les **activités abandonnées** de ces entreprises associées.

Présentation d'états financiers

- 13.9 Un investisseur doit classer les participations dans des entreprises associées en tant qu'actifs non courants.

Section 14

Participations dans des coentreprises

Définition des coentreprises

- 14.1 Le **contrôle conjoint** est le partage d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).
- 14.2 Une **coentreprise** est un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. Les coentreprises prennent la forme d'activités contrôlées conjointement, d'actifs contrôlés conjointement ou d'**entités contrôlées conjointement**.

Activités contrôlées conjointement

- 14.3 L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et autres ressources des coentrepreneurs, plutôt que la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité, ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur utilise ses propres immobilisations corporelles et ses propres stocks. Il assume également ses propres charges et ses propres passifs et lève son propre financement, qui représentent des obligations qui lui sont propres. Les activités de la coentreprise peuvent être réalisées par le personnel du coentrepreneur parallèlement aux activités similaires du coentrepreneur. L'accord de coentreprise prévoit généralement un mode de partage, entre les coentrepreneurs, des produits tirés de la vente de la production conjointe et de toute charge encourue en commun.
- 14.4 En ce qui concerne sa participation dans des activités contrôlées conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers :
- (a) les actifs dont il a le contrôle et les passifs qu'il encourt ; et
 - (b) les charges qu'il encourt et sa quote-part des produits qu'il retire de la vente des biens ou des services de la coentreprise.

Actifs contrôlés conjointement

- 14.5 Certaines coentreprises impliquent le contrôle conjoint, et souvent la copropriété, par les coentrepreneurs d'un ou plusieurs actifs apportés ou acquis aux fins de la coentreprise et qui lui sont dévolus à ces fins.
- 14.6 En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers :
- (a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classés selon la nature des actifs ;
 - (b) tout passif qu'il encourt ;
 - (c) sa quote-part de tout passif qu'il encourt conjointement avec les autres coentrepreneurs de la coentreprise ;
 - (d) tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentreprise ; et
 - (e) toute charge encourue au titre de sa participation dans la coentreprise.

Entités contrôlées conjointement

- 14.7 Une **entité contrôlée conjointement** est une coentreprise qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation. L'entité fonctionne de la même manière que toute autre entité, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les coentrepreneurs établit le contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité.

Évaluation après la comptabilisation initiale – choix de méthode comptable

- 14.8 Un coentrepreneur doit comptabiliser sa participation dans toutes les entités contrôlées conjointement, en appliquant soit :
- (a) le modèle du coût défini au paragraphe 14.9 ;
 - (b) la méthode de la mise en équivalence définie au paragraphe 14.10 ;
 - (c) l'intégration proportionnelle décrite dans le paragraphe 14.11 ; ou
 - (d) le modèle de la **juste valeur** par le biais du compte de résultat défini au paragraphe 14.12.

Modèle du coût

- 14.9 Un investisseur évalue ses participations dans des entreprises contrôlées conjointement au coût, diminué du cumul des pertes de valeur. L'investisseur comptabilise le produit provenant de la participation uniquement dans la mesure où il reçoit des distributions provenant du cumul des résultats de l'entreprise dans laquelle il investit, intervenant après la date d'acquisition. Les distributions reçues en sus de ces bénéfices sont considérées comme une récupération de la participation et sont comptabilisées comme une réduction du coût de la participation. Le coentrepreneur fournit les informations qu'impose cette section. Le coentrepreneur doit comptabiliser la dépréciation conformément à la section 26 *Dépréciation d'actifs non financiers*.

Méthode de la mise en équivalence

- 14.10 Un coentrepreneur doit évaluer ses participations dans des entités contrôlées conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence décrite dans les paragraphes 38 à 40 de IAS 31 *Participations dans des coentreprises*, qui à leur tour font référence à IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*. Le coentrepreneur doit fournir aussi les informations imposées par IAS 28.

Intégration proportionnelle

- 14.11 Un coentrepreneur doit évaluer ses participations dans des entités contrôlées conjointement en utilisant la méthode de l'intégration proportionnelle décrite dans les paragraphes 30 à 37 de IAS 31. Le coentrepreneur doit fournir aussi les informations imposées par IAS 31.

Modèle de la juste valeur par le biais du compte de résultat

- 14.12 Un coentrepreneur doit évaluer ses participations dans des entités contrôlées conjointement à la juste valeur par le biais du compte de résultat en utilisant les dispositions énoncées dans les paragraphes 11.14 à 11.18 de la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*. Le coentrepreneur doit fournir les informations qu'impose cette section. Un investisseur ne doit pas appliquer le modèle de la juste valeur par le biais du compte de résultat pour toute participation dans une coentreprise dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable.

Transactions entre un coentrepreneur et une coentreprise

- 14.13 Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation d'un profit ou d'une perte quelconque découlant de la transaction doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentreprise conserve les actifs, et à condition que le coentrepreneur ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété, le coentrepreneur doit comptabiliser uniquement la partie du profit ou de la perte attribuable aux participations des autres coentrepreneurs. Le coentrepreneur doit comptabiliser le montant intégral de toute perte lorsque l'apport ou la vente fournit des preuves d'une perte de valeur.
- 14.14 Lorsqu'un coentrepreneur achète des actifs à une coentreprise, le coentrepreneur ne doit pas comptabiliser sa quote-part des profits de la coentreprise découlant de la transaction avant d'avoir revendu les actifs à un tiers indépendant. Un coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des pertes découlant de ces transactions de la même façon que les profits, si ce n'est que les pertes doivent être comptabilisées immédiatement lorsqu'elles représentent une perte de valeur.

Si l'investisseur n'a pas le contrôle conjoint

- 14.15 Un investisseur dans une coentreprise qui n'a pas le contrôle conjoint doit comptabiliser cette participation selon la section 11 ou, s'il exerce une influence notable dans la coentreprise, selon la section 13 *Participations dans des entreprises associées*.

Information à fournir

- 14.16 Un coentrepreneur doit indiquer le montant global des **passifs éventuels** suivants, séparément du montant des autres **passifs éventuels**, à moins que la probabilité de perte ne soit très faible :
- (a) tout passif éventuel encouru par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans chacun des passifs éventuels encourus conjointement avec d'autres coentrepreneurs ;
 - (b) sa quote-part des passifs éventuels des coentreprises elles-mêmes, dont il pourrait être éventuellement responsable ; et

- (c) les passifs éventuels qui découlent du fait que le coentrepreneur est éventuellement responsable des passifs des autres coentrepreneurs d'une coentreprise.

14.17 Un coentrepreneur doit indiquer aussi :

- (a) le montant total de ses engagements relatifs aux coentreprises, y compris sa quote-part dans les engagements en capital apporté pris conjointement avec d'autres coentrepreneurs, ainsi que sa quote-part dans les engagements en capital apporté pris par les coentreprises elles-mêmes ;
- (b) la liste et la description de ses participations dans des coentreprises importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement ; et
- (c) la méthode qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement.

Section 15

Immeubles de placement

Comptabilisation

- 15.1 Un **immeuble de placement** est un bien immobilier (terrain ou bâtiment – ou partie d’un bâtiment – ou les deux) détenu par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d’un contrat de location-financement pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour :
- (a) l’utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou
 - (b) le vendre dans le cadre de l’activité ordinaire.
- 15.2 Un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur, en vertu d’un contrat de location simple, peut être classé et comptabilisé comme un immeuble de placement si et seulement si l’immeuble répond par ailleurs à la définition d’un immeuble de placement et si le preneur applique le modèle de la juste valeur (voir le paragraphe 15.4) à ce bien immobilier et pour tous ses autres biens immobiliers classés en tant qu’immeubles de placement.

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

- 15.3 Une entité doit évaluer un immeuble de placement au coût lors de la comptabilisation initiale. Le coût d’un immeuble de placement acheté comprend son prix d’achat et toutes les dépenses directement attribuables, telles que les honoraires juridiques et les frais de courtage, les droits de mutations et autres coûts de transaction. Une entité doit suivre les paragraphes 16.6 à 16.10 pour déterminer le coût d’un immeuble de placement construit par elle-même.

Évaluation après la comptabilisation – choix de méthode comptable

- 15.4 Une entité doit évaluer l’ensemble de ses immeubles de placement suite à la comptabilisation initiale en appliquant soit :
- (a) le modèle de la **juste valeur** défini au paragraphe 15.5 ; ou
 - (b) le modèle du coût défini au paragraphe 15.6.

Modèle de la juste valeur

- 15.5 Une entité qui décide d'utiliser le modèle de la juste valeur doit appliquer IAS 40 *Immeubles de placement* (voir en particulier les paragraphes 33 à 55), et fournir les informations qu'imposent les paragraphes 75 à 78 de cette Norme.

Modèle du coût

- 15.6 Une entité qui décide d'appliquer le modèle du coût comptabilise l'ensemble de ses immeubles de placement en tant qu'immobilisations corporelles selon les dispositions du modèle du coût défini dans la section 16 *Immobilisations corporelles*. L'entité doit fournir les informations qu'impose cette section.

Transferts

- 15.7 Une entité doit transférer un bien à ou en provenance de la catégorie immeubles de placement uniquement lorsque le bien répond pour la première fois ou cesse de répondre à la définition d'un immeuble de placement.

Section 16

Immobilisations corporelles

Comptabilisation

- 16.1 **Les immobilisations corporelles** sont des actifs corporels :
- (a) qui sont détenus pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, pour être loués à des tiers, ou à des fins administratives ; et
 - (b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.
- 16.2 Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont considérés comme des immobilisations corporelles.
- 16.3 Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Une entité doit ajouter à la **valeur comptable** d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel d'un tel élément au moment où ce coût est encouru, si elle s'attend à ce que la pièce de rechange lui fournisse des avantages économiques futurs additionnels. La valeur comptable des pièces remplacées est **décomptabilisée** selon les paragraphes 16.24 à 16.27.
- 16.4 La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un autobus, par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière de révisions majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une révision majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont remplis. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente révision (distinction faite des pièces physiques) est décomptabilisée. Tel est le cas, que le coût de la révision précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une révision similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de la révision au moment de l'acquisition ou de la construction du bien.
- 16.5 Les terrains et les constructions sont des actifs distincts, et une entité doit les comptabiliser séparément même lorsqu'ils sont acquis ensemble.

Évaluation lors de la comptabilisation

- 16.6 Une entité doit évaluer une immobilisation corporelle à son coût lors de sa comptabilisation initiale.

Éléments du coût

- 16.7 Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :
- (a) son prix d'achat, y compris les honoraires juridiques et les frais de courtage, les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux.
 - (b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction. Ce coût peut inclure les coûts de préparation du site, de livraison et de manutention initiales, d'installation et de montage, ainsi que les essais de fonctionnalité.
 - (c) l'estimation initiale des coûts du démantèlement et de l'enlèvement de l'immobilisation et de la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit en raison de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.
- 16.8 Les coûts suivants ne font pas partie des coûts d'une immobilisation corporelle et une entité doit les comptabiliser en charges lorsqu'ils sont encourus :
- (a) coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
 - (b) coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
 - (c) coûts d'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) ; et
 - (d) frais administratifs et autres frais généraux.
- 16.9 Les produits ainsi que les charges liées provenant d'opérations accessoires pendant la construction ou le développement d'une immobilisation corporelle sont comptabilisés en résultat si ces opérations ne sont pas nécessaires pour amener l'actif à l'endroit et dans l'état opérationnel prévus.

Évaluation du coût

- 16.10 Le coût d'une immobilisation corporelle est l'équivalent du prix en numéraire à la date de comptabilisation. Si le paiement est différé au-delà des durées normales de crédit, le coût est la **valeur actuelle** de tous les paiements futurs. Si l'entité acquiert une immobilisation corporelle en échange d'un ou de plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires le coût de l'actif acquis est évalué à la **juste valeur** sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif abandonné. Dans un tel cas, le coût de l'actif est évalué à la valeur comptable de l'actif donné en échange.

Évaluation après la comptabilisation initiale – choix de la méthode comptable

- 16.11 Une entité doit comptabiliser toutes les immobilisations corporelles de la même catégorie suite à la comptabilisation initiale en appliquant :
- (a) soit le modèle du coût défini au paragraphe 16.12 ;
 - (b) soit le modèle de la réévaluation défini au paragraphe 16.13.

Modèle du coût

- 16.12 Une entité doit évaluer une immobilisation corporelle à son coût diminué du cumul des **amortissements** et du cumul des **pertes de valeur**.

Modèle de la réévaluation

- 16.13 Une entité qui décide d'appliquer le modèle de la réévaluation pour une catégorie d'immobilisations corporelles doit appliquer les paragraphes 31 à 42 de la Norme IAS 16 *Immobilisations corporelles* et donner les informations qu'impose le paragraphe 77 de cette Norme.

Amortissements

- 16.14 Une entité doit ventiler le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle entre ses parties significatives et amortir séparément chacune de ces parties. Toutefois, si une partie significative d'une immobilisation corporelle a une **duré d'utilité** et un mode

d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation, ces parties peuvent être groupées pour déterminer la dotation aux amortissements. Sauf quelques exceptions, telles que les carrières et les décharges, les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis.

- 16.15 La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée en résultat sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif. A titre d'exemple, l'amortissement des usines est inclus dans le coût des stocks (voir section 12 *Stocks*).

Montant amortissable et durée d'amortissement

- 16.16 Une entité doit systématiquement répartir le **montant amortissable** d'un actif sur sa durée d'utilité.
- 16.17 Une entité doit examiner la **valeur résiduelle** et la **durée d'utilité** d'un actif au moins à chaque **date de reporting** et, si les attentes diffèrent des estimations antérieures, modifier cette valeur résiduelle ou cette durée d'utilité. L'entité doit comptabiliser la variation de valeur résiduelle ou de durée d'utilité comme un changement d'**estimation comptable** conformément aux paragraphes 10.13 à 10.17.
- 16.18 L'amortissement d'un actif commence dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif cesse à la première des deux dates suivantes : la date à laquelle l'actif est classé comme détenu en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente selon les paragraphes 36.5 à 36.7 et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. L'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif n'est plus utilisé ou est mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d'amortissement fondé sur l'utilisation, la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production.
- 16.19 Une entité doit prendre en considération tous les facteurs suivants pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :
- (a) l'usage attendu de l'actif. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif.
 - (b) l'usure physique attendue, qui dépend de facteurs opérationnels tels que les cadences auxquelles l'actif est utilisé ou le programme de maintenance, les soins apportés, ou encore la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation.

- (c) l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations de la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif.
- (d) les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.

Mode d'amortissement

- 16.20 Une entité doit choisir un mode d'amortissement qui reflète le rythme selon lequel elle s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Les modes d'amortissement possibles incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production.
- 16.21 Une entité doit passer en revue le mode d'amortissement au minimum à la clôture de chaque exercice. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs de l'actif a connu un changement important, l'entité doit modifier le mode d'amortissement pour refléter le nouveau rythme. L'entité doit comptabiliser ce changement comme un changement d'estimation comptable selon la section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs*.

Dépréciation

- 16.22 À la fin de chaque **période de reporting**, une entité doit appliquer la section 26 *Dépréciation des actifs non financiers* pour déterminer si une immobilisation corporelle ou un groupe d'immobilisations corporelles s'est déprécié et, si tel est le cas, comment comptabiliser et évaluer cette perte de valeur. Cette section explique quand et comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif et quand elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Indemnisations liées à la dépréciation

- 16.23 Une entité inclut dans le compte de résultat les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées seulement lorsque ces indemnisations sont devenues des créances.

Décomptabilisation

- 16.24 Une entité doit décomptabiliser une immobilisation corporelle :
- (a) lors de sa sortie ; ou
 - (b) quand aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.
- 16.25 Une entité doit comptabiliser le profit ou la perte sur la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle en résultat lorsqu'elle est décomptabilisée (sauf si la section 19 *Contrats de location* impose un traitement différent en cas de cession-bail). L'entité ne doit pas classer de tels profits en produits des activités ordinaires.
- 16.26 Lors de la détermination de la date de sortie d'une immobilisation corporelle, une entité doit appliquer les critères énoncés dans la section 22 *Produits des activités ordinaires*, pour la comptabilisation du revenu généré par la vente de biens. La section 19 s'applique aux sorties résultant d'une opération de cession-bail.
- 16.27 Une entité détermine le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.

Immobilisation corporelle détenue en vue de la vente

- 16.28 Les paragraphes 36.5 à 36.7 fournissent les dispositions spécifiques concernant les immobilisations corporelles et les autres actifs non courants détenus en vue de la vente.

Informations à fournir

- 16.29 Une entité doit indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :
- (a) les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;
 - (b) les modes d'amortissement utilisés ;
 - (c) les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés ;

- (d) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté au cumul des pertes de valeur) au début et à la fin de la période ; et
 - (e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :
 - (i) les entrées ;
 - (ii) les sorties, y compris les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou les actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés, classés comme détenus en vue de la vente ;
 - (iii) les acquisitions par voie de **regroupements d'entreprises** ;
 - (iv) les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat conformément à la section 26 ;
 - (v) les amortissements ;
 - (vi) les différences de change nettes provenant de la conversion des **états financiers**, de la **devise fonctionnelle** en une **devise de présentation** différente, incluant la conversion d'une activité à l'étranger dans la devise de présentation de l'entité présentant les états financiers (voir la section 30 *Conversion des monnaies étrangères*) ; et
 - (vii) les autres variations.
- 16.30 L'entité doit indiquer aussi :
- (a) l'existence et les montants des restrictions sur les droits de propriété et les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;
 - (b) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et
 - (c) s'il n'est pas présenté séparément au compte de résultat, le montant des indemnités reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses dans le compte de résultat.
- 16.31 Une entité doit présenter les immobilisations corporelles qui sont détenues en vue de la vente séparément des autres actifs du bilan. L'entité doit présenter les passifs liés aux immobilisations corporelles qui sont détenues en vue de la vente séparément des autres passifs du bilan.

Section 17

Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill

- 17.1 Une **immobilisation incorporelle** est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Un tel actif est identifiable quand :
- (a) il est séparable, c'est-à-dire qu'il est susceptible d'être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif lié ; ou
 - (b) il résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Comptabilisation

Principe général de comptabilisation des immobilisations incorporelles

- 17.2 Une entité doit appliquer les critères de comptabilisation du paragraphe 2.24 pour déterminer si elle doit comptabiliser une immobilisation incorporelle. Par conséquent, l'entité doit comptabiliser une immobilisation incorporelle en tant qu'actif uniquement :
- (a) s'il est **probable** que les avantages économiques futurs attendus qui sont attribuables à l'actif iront à l'entité ; et
 - (b) si le coût ou la valeur de l'actif peut être évalué(e) de façon fiable.
- 17.3 Une entité doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs attendus en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif.
- 17.4 Pour apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, une entité exerce son jugement sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux indications externes.

- 17.5 Le critère de comptabilisation du paragraphe 17.2(a), relatif à la probabilité que les avantages économiques futurs attribuables iront à l'entité, est toujours considéré comme satisfait pour des immobilisations incorporelles acquises séparément.

Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

- 17.6 Une immobilisation incorporelle acquise lors de **regroupements d'entreprises** est normalement comptabilisée comme un actif car sa **juste valeur** peut être mesurée avec une fiabilité suffisante. Toutefois, une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises n'est pas comptabilisée lorsqu'elle résulte de droit légaux ou autres droits contractuels et que sa juste valeur ne peut pas être évaluée de façon fiable parce qu'elle :
- (a) n'est pas séparable du **goodwill** ; ou
 - (b) est séparable du goodwill, mais qu'il n'y a pas d'antécédent ou d'indication de transactions d'échange concernant les mêmes actifs ou des actifs similaires, et par ailleurs, l'estimation de la juste valeur dépendrait de variables ne pouvant être évaluées.

Evaluation initiale

- 17.7 Une entité doit évaluer une immobilisation incorporelle initialement au coût.

Acquisition séparée

- 17.8 Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :
- (a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ; et
 - (b) tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

- 17.9 Si une immobilisation incorporelle est acquise lors d'un regroupement d'entreprises, le coût de cette immobilisation incorporelle est sa **juste valeur** à la date d'acquisition.

Acquisition au moyen d'une subvention publique

- 17.10 La section 23 *Subventions publiques* prescrit la comptabilisation d'immobilisations incorporelles acquises au moyen d'une subvention publique.

Échanges d'actifs

- 17.11 Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Une entité doit évaluer le coût d'une telle immobilisation incorporelle à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné.
- 17.12 Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.
- 17.13 Si l'entité n'est pas en mesure de déterminer la juste valeur de l'actif acquis, son coût est évalué à la **valeur comptable** de l'actif abandonné.

Immobilisations incorporelles générées en interne à l'exception du goodwill – choix de la méthode comptable

- 17.14 La création d'immobilisations incorporelles générées en interne à l'exception du goodwill implique une phase de **recherche** et une phase de **développement**. Une entité doit choisir comme **méthode comptable**, soit le modèle de la comptabilisation en charges défini au paragraphe 17.15, soit le modèle de la comptabilisation à l'actif défini au paragraphe 17.16 pour les coûts encourus dans ses activités de recherche et développement.

Modèle de la comptabilisation en charges

- 17.15 Une entité doit comptabiliser en charges le montant total des coûts encourus dans ses activités de recherche et développement au fur et à mesure qu'une dépense est encourue.

Modèle de la comptabilisation à l'actif

- 17.16 Selon le modèle de la comptabilisation à l'actif, tous les coûts encourus dans des activités de recherche sont comptabilisés en charges au fur et à mesure qu'une dépense est encourue. Les coûts encourus dans des activités de développement sont également comptabilisés en charges sauf s'ils satisfont aux critères spécifiques, auquel cas ils sont comptabilisés en tant que coût d'une immobilisation incorporelle. Une entité qui choisit comme méthode comptable le modèle de la comptabilisation à l'actif doit suivre les dispositions des paragraphes 51 à 67 de IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Comptabilisation en charges

- 17.17 Une entité doit comptabiliser en charges les dépenses relatives à un élément incorporel au moment où elles sont encourues, sauf si elles font partie intégrante du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation visés aux paragraphes 17.2 à 17.16.
- 17.18 Une entité doit comptabiliser les dépenses relatives aux éléments suivants en tant que charges et ne doit pas comptabiliser de telles dépenses en tant qu'immobilisations incorporelles :
- (a) les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance, générés en interne ;
 - (b) les dépenses au titre d'activités en démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon la section 16 *Immobilisations corporelles*. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que les frais juridiques et de secrétariat encourus pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle activité (c'est-à-dire coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles opérations ou lancer de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire coûts pré-opérationnels) ;
 - (c) les dépenses de formation ;

- (d) les dépenses de publicité et de promotion ; et
- (e) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.

17.19 Le paragraphe 17.18 n'exclut pas de comptabiliser un paiement d'avance en tant qu'actif lorsque le paiement au titre de la livraison de biens ou de services a été effectué avant la livraison des biens ou la prestation des services.

Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement

17.20 Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Évaluation après la comptabilisation – choix d'une méthode comptable

- 17.21 Une entité doit évaluer chaque catégorie d'immobilisations incorporelles après sa comptabilisation initiale en appliquant soit :
- (a) le modèle du coût défini au paragraphe 17.22 ; soit
 - (b) le modèle de la réévaluation, défini au paragraphe 17.23.

Modèle du coût

17.22 Une entité doit évaluer une immobilisation incorporelle au coût diminué du cumul des **amortissements** et du cumul des **pertes de valeur**. Les dispositions en matière d'amortissement sont énoncées dans cette section. Les dispositions en matière de comptabilisation de la dépréciation sont énoncées dans la section 26 *Dépréciation d'actifs non financiers*.

Modèle de la réévaluation

17.23 Une entité doit appliquer les paragraphes 75 à 87 de IAS 38 et fournir les informations qu'imposent les paragraphes 124 et 125 de IAS 38.

Durée d'utilité

- 17.24 Une entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéterminée et, si elle est finie, la durée ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires constituant cette durée d'utilité. Une entité doit considérer qu'une immobilisation incorporelle a une durée d'utilité indéterminée quand, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle l'entité s'attend à ce que l'actif génère pour elle des entrées nettes de trésorerie.
- 17.25 La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux ne doit pas excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les droits contractuels ou autres droits légaux sont transférés pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la (les) période(s) de renouvellement que s'il existe des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle supporte des coûts importants.

Immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie

Durée d'amortissement et mode d'amortissement

- 17.26 Une entité doit répartir le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement commence dès que l'actif est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la première des deux dates suivantes : celle à laquelle l'actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon les paragraphes 36.5 à 36.7 et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. L'entité doit choisir un mode d'amortissement qui reflète le rythme selon lequel elle s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Si l'entité ne peut pas déterminer ce rythme de façon fiable, elle doit appliquer le mode d'amortissement linéaire. L'entité doit comptabiliser dans le compte de résultat la dotation aux amortissements de chaque période, sauf si la présente Norme [projet] autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.

Valeur résiduelle

- 17.27 Une entité doit supposer que la valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie est nulle, sauf :
- (a) si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité ;
ou
 - (b) s'il existe un marché actif pour cet actif et :
 - (i) si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché ; et
 - (ii) s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement

- 17.28 Une entité doit réexaminer la durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie au moins à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, l'entité doit modifier en conséquence la durée d'amortissement. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif a connu un changement important, l'entité doit modifier le mode d'amortissement pour refléter le nouveau rythme. L'entité doit comptabiliser de tels changements comme des changements **d'estimations comptables** selon la section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs*.

Immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

Pas d'amortissement

- 17.29 Une entité ne doit pas amortir une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée.

Caractère recouvrable de la valeur comptable – pertes de valeur

- 17.30 Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, une entité doit appliquer la section 26 *Dépréciation d'actifs non financiers*. Cette section explique quand et comment une entité réexamine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Mises hors service et sorties

- 17.31 Une entité doit décomptabiliser une immobilisation incorporelle et comptabiliser un profit ou une perte dans le compte de résultat :
- (a) lors de sa sortie ; ou
 - (b) quand aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

Informations à fournir

- 17.32 Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles :
- (a) si les durées d'utilité sont indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés.
 - (b) les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie.
 - (c) la valeur brute comptable et tout cumul d'amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.
 - (d) le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles.
 - (e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître séparément les entrées, les sorties, les amortissements, les pertes de valeur et autres changements.

17.33 Une entité doit indiquer aussi :

- (a) pour une immobilisation incorporelle considérée comme ayant une durée d'utilité indéterminée, la valeur comptable de cet actif et les raisons justifiant l'appréciation d'une durée d'utilité indéterminée. En donnant ces raisons, l'entité doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important pour décider que l'actif a une durée d'utilité indéterminée.
- (b) une description, la valeur comptable et la durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle prise à titre individuel, **significantive** pour les **états financiers** de l'entité.
- (c) pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir le paragraphe 17.10) :
 - (i) la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs ;
 - (ii) leur valeur comptable ; et
 - (iii) s'ils sont évalués après comptabilisation selon le modèle du coût ou selon le modèle de la réévaluation.
- (d) l'existence et les valeurs comptables des immobilisations incorporelles, dont la propriété est soumise à des restrictions et les valeurs comptables des immobilisations incorporelles données en nantissement de dettes.
- (e) le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

17.34 Une entité doit indiquer le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisé en charges de la période.

Section 18

Regroupements d'entreprises et goodwill

- 18.1 Un **regroupement d'entreprises** est le rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant les états financiers. Dans la quasi-totalité des regroupements d'entreprises, une seule entité, l'acquéreur, obtient le contrôle d'une ou plusieurs autres activités, l'entreprise acquise. La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise.
- 18.2 Un regroupement d'entreprises peut être structuré de diverses façons pour des raisons juridiques, fiscales ou autres. Il peut impliquer l'achat par une entité des capitaux propres d'une autre entité, l'achat de tous les actifs nets d'une autre entité, la prise en charge des passifs d'une autre entité ou l'achat de certains des actifs nets d'une autre entité qui, ensemble, forment une ou plusieurs **activités**.
- 18.3 Un regroupement d'entreprises peut être effectué par l'émission d'instruments de capitaux propres, le transfert de trésorerie, **d'équivalents de trésorerie** ou autres actifs, ou par une combinaison de ceux-ci. La transaction peut avoir lieu entre les actionnaires des entités qui se regroupent ou entre une entité et les actionnaires d'une autre. Il peut impliquer la création d'une nouvelle entité pour contrôler les entités se regroupant ou les actifs nets transférés, ou la restructuration d'une ou de plusieurs des entités qui se regroupent.
- 18.4 Cette section spécifie la comptabilisation de tous les regroupements d'entreprises à l'exception des regroupements d'entités ou d'activités sous **contrôle** commun. Le contrôle commun signifie que toutes les entités ou activités qui se regroupent sont contrôlées in fine par la même partie tant avant qu'après le regroupement d'entreprises et que ce contrôle n'est pas temporaire.

Comptabilisation

- 18.5 Tous les regroupements d'entreprises doivent être comptabilisés en appliquant la méthode de l'acquisition.
- 18.6 L'application de la méthode de l'acquisition implique les étapes suivantes :
- (a) l'identification d'un acquéreur ;
 - (b) l'évaluation du coût du regroupement d'entreprises ; et

- (c) l'affectation, à la date d'acquisition, du coût du regroupement d'entreprises aux actifs acquis et aux passifs et passifs éventuels assumés.

Identification de l'acquéreur

- 18.7 Un acquéreur doit être identifié pour tous les regroupements d'entreprises. L'acquéreur est l'entité se regroupant qui obtient le contrôle des autres entités ou activités qui se regroupent.
- 18.8 Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou d'une activité pour obtenir des avantages de ses opérations. Le contrôle d'une entité par une autre est décrit dans la section 9 *États financiers consolidés et individuels*.
- 18.9 Bien qu'il puisse parfois être difficile d'identifier un acquéreur, il y a généralement des indices qu'il en existe un. Par exemple :
 - (a) si la **juste valeur** de l'une des entités se regroupant est sensiblement plus élevée que celle de l'autre entité se regroupant, il est probable que l'entité ayant la juste valeur la plus élevée soit l'acquéreur ;
 - (b) si le regroupement d'entreprises est effectué par l'échange d'instruments de capitaux propres ordinaires conférant droit de vote en échange de trésorerie ou d'autres actifs, il est probable que l'entité abandonnant de la trésorerie ou d'autres actifs soit l'acquéreur ; et
 - (c) si le regroupement d'entreprises aboutit à ce que la direction de l'une des entités se regroupant soit en mesure de dominer le choix de l'équipe dirigeante de l'entité issue du regroupement, il est probable que l'entité dont la direction est ainsi en mesure de dominer soit l'acquéreur.

Coût d'un regroupement d'entreprises

- 18.10 L'acquéreur doit évaluer le coût d'un regroupement d'entreprises comme le total :
 - (a) des justes valeurs, à la date d'échange, des actifs remis, des passifs encourus ou assumés, et des instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur, en échange du contrôle de l'entreprise acquise ; plus
 - (b) tous les coûts directement attribuables au regroupement d'entreprises.

Ajustements du coût d'un regroupement d'entreprises dépendant d'événements futurs

- 18.11 Lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un ajustement du coût du regroupement dépendant d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure le montant de cet ajustement dans le coût du regroupement à la date d'acquisition si l'ajustement est **probable** et peut être évalué de façon fiable.
- 18.12 Toutefois, si l'ajustement potentiel n'est pas comptabilisé à la date d'acquisition mais si ultérieurement cet ajustement devient probable et peut être évalué de façon fiable, la contrepartie supplémentaire doit être traitée comme un ajustement du coût du regroupement.

Affectation du coût d'un regroupement d'entreprises aux actifs acquis et aux passifs et passifs éventuels assumés

- 18.13 L'acquéreur doit, à la date d'acquisition, affecter le coût d'un regroupement d'entreprises en comptabilisant les actifs, les passifs et les passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 1.18 à leurs justes valeurs à cette date, à l'exception des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente, qui doivent être comptabilisés à leur juste valeur diminuée des coûts de la vente. Toute différence entre le coût du regroupement d'entreprises et la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs, et passifs éventuels identifiables ainsi constatée, doit être comptabilisée selon les paragraphes 18.20 à 18.22.
- 18.14 L'acquéreur ne doit comptabiliser séparément les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise à la date d'acquisition que si, à cette date, ils satisfont aux critères suivants :
- (a) dans le cas d'un actif autre qu'une immobilisation incorporelle, il est probable que tout avantage économique futur qui y est associé ira à l'acquéreur et que sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.
 - (b) dans le cas d'un passif autre qu'un passif éventuel, il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation, et que sa juste valeur pourra être évaluée de façon fiable.
 - (c) dans le cas d'une immobilisation incorporelle ou d'un passif éventuel, sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.

- 18.15 Le compte de résultat de l'acquéreur doit incorporer les profits et pertes de l'entreprise acquise après la date d'acquisition en incluant les produits et les charges de l'entreprise acquise sur la base du coût du regroupement d'entreprises pour l'acquéreur. Par exemple, les charges d'amortissement incluses après la date d'acquisition dans le compte de résultat de l'acquéreur, au titre des actifs amortissables de l'entreprise acquise doivent être fondées sur la juste valeur de ces actifs amortissables à la date d'acquisition, c'est-à-dire sur leur coût pour l'acquéreur.
- 18.16 L'application de la méthode de l'acquisition débute à partir de la date d'acquisition, qui est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise. Du fait que le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou d'une activité pour retirer des avantages de ses opérations, il n'est pas nécessaire qu'une transaction soit clôturée ou finalisée sur le plan juridique avant que l'acquéreur n'obtienne le contrôle. Tous les faits et circonstances pertinents entourant un regroupement d'entreprises doivent être pris en considération pour déterminer quand l'acquéreur a obtenu le contrôle.
- 18.17 Selon le paragraphe 18.13, l'acquéreur ne comptabilise séparément que les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui existaient à la date d'acquisition et qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 18.14. Par conséquent :
- (a) l'acquéreur ne doit comptabiliser les passifs au titre de l'arrêt ou de la réduction des activités de l'entreprise acquise dans le cadre de l'affectation du coût du regroupement que si, à la date d'acquisition, l'entreprise acquise a un passif existant au titre de la restructuration, comptabilisé selon la section 20 *Provisions et éventualités* ; et
 - (b) l'acquéreur, lorsqu'il affecte le coût du regroupement, ne doit pas comptabiliser de passif au titre de pertes futures ou d'autres coûts que l'on s'attend à encourir du fait du regroupement d'entreprises.

Passifs éventuels

- 18.18 Le paragraphe 18.14 précise que l'acquéreur comptabilise séparément un passif éventuel de l'entreprise acquise uniquement si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Si sa juste valeur ne peut pas être évaluée de façon fiable :
- (a) il y a un impact correspondant sur le montant comptabilisé en tant que goodwill ou selon le paragraphe 18.22 ; et
 - (b) l'acquéreur doit fournir au titre de ce passif éventuel les informations qu'impose la section 20.

- 18.19 Après leur comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer les passifs éventuels qui sont comptabilisés séparément selon le paragraphe 18.13, à la valeur la plus élevée :
- (a) du montant qui serait comptabilisé selon la section 20 ; et
 - (b) du montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul des **amortissements** comptabilisés selon la section 22 *Produits des activités ordinaires*.

Goodwill

- 18.20 L'acquéreur doit, à la date d'acquisition :
- (a) comptabiliser le **goodwill** acquis lors d'un regroupement d'entreprises en tant qu'actif ; et
 - (b) évaluer initialement ce goodwill à son coût, celui-ci étant l'excédent du coût du regroupement d'entreprises sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisés selon le paragraphe 18.13.
- 18.21 Après la comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à son coût, diminué du cumul des pertes de valeur. La section 26 *Dépréciation des actifs non financiers* spécifie les principes de comptabilisation et d'évaluation de la dépréciation du goodwill.

Excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise sur le coût

- 18.22 Si la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables, comptabilisés selon le paragraphe 18.13, excède le coût du regroupement d'entreprises (parfois appelé « goodwill négatif »), l'acquéreur doit :
- (a) réestimer l'identification et l'évaluation des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise et l'évaluation du coût du regroupement ; et
 - (b) comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent subsistant après cette réévaluation.

Informations à fournir

Au titre du(des) regroupement(s) d'entreprises effectué(s) pendant la période de reporting

- 18.23 Pour chaque regroupement d'entreprises effectué au cours de la période (ou groupe de regroupements d'entreprises non significatifs pris individuellement), l'acquéreur doit fournir les informations suivantes :
- (a) les noms et descriptions des entités ou des activités se regroupant.
 - (b) la date d'acquisition.
 - (c) le pourcentage d'instruments de capitaux propres acquis conférant droit de vote.
 - (d) le coût du regroupement et une description des composantes de ce coût, y compris tous coûts directement attribuables au regroupement. Lorsque des instruments de capitaux propres sont émis ou susceptibles d'être émis comme partie intégrante du coût, les informations suivantes doivent aussi être fournies :
 - (i) le nombre d'instruments de capitaux propres émis ou susceptibles d'être émis ; et
 - (ii) la juste valeur de ces instruments ainsi que la base de détermination de cette juste valeur.
 - (e) les détails de toutes activités dont l'entité a décidé de se séparer à la suite du regroupement.
 - (f) les montants comptabilisés à la date d'acquisition pour chaque catégorie d'actifs, de passifs et de passifs éventuels de l'entreprise acquise, y compris le goodwill.
 - (g) le montant de tout excédent comptabilisé en résultat selon le paragraphe 18.22 et le poste du compte de résultat dans lequel cet excédent est comptabilisé.
 - (h) une description des facteurs qui ont contribué à un coût qui aboutit à la comptabilisation d'un goodwill—une description de chaque immobilisation incorporelle qui n'a pas été comptabilisée séparément du goodwill et une explication de la raison pour laquelle la juste valeur de l'immobilisation incorporelle n'a pas pu être évaluée de façon fiable—ou une description de la nature de tout excédent comptabilisé en résultat selon le paragraphe 18.22.

- (i) le montant du résultat de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition, inclus dans le résultat de l'acquéreur pour la période, sauf si la fourniture de ces informations est **irréalisable**. Si la fourniture de ces informations est irréalisable, ce fait doit être indiqué, ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.

Au titre du(des) regroupement(s) d'entreprises effectué(s) après la fin de la période de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers

- 18.24 Pour chaque regroupement d'entreprises effectué après la fin de la **période de reporting** mais avant la date d'autorisation de publication des **états financiers**, l'acquéreur doit fournir les informations qu'impose le paragraphe 18.23 sauf la fourniture de ces informations est irréalisable. Si la fourniture de ces informations est irréalisable, ce fait doit être indiqué, ainsi qu'une explication de la raison pour laquelle tel est le cas.

Concernant tous les regroupements d'entreprises

- 18.25 Un acquéreur doit fournir un rapprochement entre la **valeur comptable** du goodwill à l'ouverture et à la clôture de la période de reporting, faisant apparaître séparément les changements résultant des nouveaux regroupements d'entreprises, les pertes de valeur, les sorties d'activités acquises auparavant, ainsi que d'autres changements. Un acquéreur doit aussi indiquer la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à la clôture de la période.

Section 19

Contrats de location

- 19.1 La présente section doit s'appliquer à la comptabilisation de tous les **contrats de location** à l'exception :
- (a) des contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables (voir la section 35 *Activités spécialisées*) ;
 - (b) des contrats de concession de licence portant sur des éléments tels que films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits d'auteur (voir la section 17 *Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill*) ;
 - (c) des biens détenus par des preneurs et comptabilisés comme **immeubles de placement** (voir la section 15 *Immeubles de placement*) ;
 - (d) des immeubles de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (voir la section 15) ; et
 - (e) des contrats de location qui pourraient entraîner une perte pour le bailleur ou le preneur par suite de clauses contractuelles non liées aux variations du prix de l'actif loué, aux variations des cours de change, ou à un non-paiement de l'une des contreparties (voir le paragraphe 11.3(e) dans la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*).
- 19.2 La présente section s'applique aux accords qui transfèrent le droit d'utilisation des actifs, même s'ils imposent au bailleur des prestations importantes dans le cadre de l'exploitation ou de la maintenance desdits actifs. La présente section ne s'applique pas aux contrats de services qui ne transfèrent pas le droit d'utilisation des actifs de l'une des parties contractantes à l'autre partie.

Classification des contrats de location

- 19.3 Un contrat de location est classé comme un **contrat de location-financement** s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Un contrat de location est classé en tant que **contrat de location simple** s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété.
- 19.4 Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de

la forme du contrat. Des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement sont les suivants :

- (a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location ;
- (b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa **juste valeur** à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée.
- (c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété.
- (d) au commencement du contrat de location, **la valeur actuelle** des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué.
- (e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

19.5 Les indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat de location en contrat de location-financement sont les suivants :

- (a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;
- (b) les profits ou les pertes résultant de la variation de la **valeur résiduelle** de l'actif loué reviennent au preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de la vente à la fin du contrat de location) ; et
- (c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

19.6 Les exemples et indicateurs présentés aux paragraphes 19.4 and 19.5 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, si la propriété de l'actif est transférée au preneur au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment, ou s'il y a des loyers conditionnels, en conséquence desquels le preneur n'encourt pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété.

- 19.7 La classification des contrats de location se fait au commencement du contrat de location et ne change pas pendant la durée de la location à moins que le preneur et le bailleur ne conviennent de modifier les clauses du contrat (autrement que par le simple renouvellement du contrat), auquel cas la classification du contrat de location doit être de nouveau analysée.

États financiers des preneurs – contrats de location-financement

Comptabilisation initiale

- 19.8 Au début de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les droits et les obligations en vertu de contrats de location-financement à l'actif et au passif de leur bilan pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué déterminée au commencement du contrat de location. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur (coûts marginaux directement attribuables à la négociation et au montage du contrat de location) sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.

Évaluation ultérieure

- 19.9 Le preneur doit ventiler les paiements minimaux au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. Le preneur doit affecter la charge financière à chaque période couverte par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif. Le preneur doit comptabiliser les loyers conditionnels comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus.
- 19.10 Lors de la ventilation de la charge financière entre les différentes périodes couvertes par le contrat de location, le preneur peut recourir à l'approximation pour simplifier les calculs.
- 19.11 Le preneur déprécie un actif loué en vertu d'un contrat de location-financement selon la section 16 *Immobilisations corporelles*. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la durée la plus courte entre la durée du contrat de location et la durée d'utilité de l'actif.

Informations à fournir

- 19.12 Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement :
- (a) pour chaque **catégorie d'actif**, la valeur nette comptable à la fin de la **période de reporting**.
 - (b) le total des paiements minimaux futurs au titre de la location à la fin de la période de reporting, et pour chaque année suivante.
 - (c) les loyers conditionnels comptabilisés en charges.
 - (d) le total des paiements minimaux futurs que le preneur s'attend à recevoir, à la fin de la période de reporting, au titre de contrats de sous-location non résiliables.
 - (e) une description générale des dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter :
 - (i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels ;
 - (ii) l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation ; et
 - (iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

États financiers des preneurs – contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

- 19.13 Le preneur doit comptabiliser les paiements au titre d'un contrat de location simple (à l'exclusion du coût des services tels que l'assurance et la maintenance) en charges sur une base linéaire à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base.

Informations à fournir

- 19.14 Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :
- (a) le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chaque année suivante.
 - (b) le total, à la fin de la période de reporting, des paiements minimaux futurs que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables.
 - (c) le montant des paiements de location et de sous-location comptabilisés comme charges de la période en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, aux loyers conditionnels et aux revenus des sous-locations.
 - (d) une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter :
 - (i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels ;
 - (ii) l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation ; et
 - (iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

États financiers des bailleurs : Contrats de location-financement

- 19.15 Dans un contrat de location-financement, le bailleur doit appliquer les paragraphes 36 à 46 de IAS 17 *Contrats de location* et doit donner les informations qu'impose le paragraphe 47 de cette Norme.

États financiers des bailleurs : Contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

- 19.16 Le bailleur doit présenter dans son bilan les actifs faisant l'objet de contrats de location simple selon leur nature.
- 19.17 Le bailleur doit comptabiliser les revenus locatifs provenant des contrats de location simple en résultat de façon linéaire sur toute la durée de contrat de location à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.
- 19.18 Le bailleur doit comptabiliser en charges les coûts, y compris l'amortissement, encourus pour l'acquisition des revenus locatifs. Le bailleur doit comptabiliser les revenus locatifs (à l'exclusion des sommes reçues au titre de services fournis tels que l'assurance et la maintenance) sur toute la durée du contrat de location selon une méthode linéaire, même si les recettes ne sont pas comptabilisées selon cette base, à moins qu'une autre base systématique ne permette de mieux rendre compte de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.
- 19.19 Le bailleur doit ajouter à la valeur comptable de l'actif loué les coûts directs initiaux encourus lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple et doit comptabiliser ces coûts en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs.
- 19.20 La méthode d'amortissement des actifs loués amortissables doit être cohérente avec la méthode normale d'amortissement du bailleur applicable à des actifs similaires, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon la section 16 et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.
- 19.21 Pour déterminer si un actif loué a perdu de la valeur, le bailleur applique la section 26 *Dépréciation d'actifs non financiers*.
- 19.22 Le bailleur fabricant ou distributeur ne doit pas comptabiliser de profit au titre d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location simple car l'opération n'équivaut pas à une vente.

Informations à fournir

- 19.23 Les bailleurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :
- (a) le montant des paiements minimaux futurs à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des années suivantes ;
 - (b) le montant total des loyers conditionnels comptabilisés en résultat ;
et
 - (c) une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.

Transactions de cession-bail

- 19.24 Une transaction de cession-bail est une opération de cession d'un actif pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble. La comptabilisation d'une transaction de cession-bail dépend du type de contrat de location.

Transaction de cession-bail aboutissant à un contrat de location-financement

- 19.25 Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, le vendeur-preneur ne doit pas comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent des produits de cession par rapport à la valeur comptable. Il doit, au contraire, différer et amortir un tel excédent sur la durée du contrat de location.

Transaction de cession-bail aboutissant à un contrat de location simple

- 19.26 Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la **juste valeur**, le vendeur-preneur doit comptabiliser immédiatement tout profit ou perte. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, le vendeur-preneur doit comptabiliser immédiatement tout profit ou perte à moins que la perte ne soit compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché. Dans ce cas, le vendeur-preneur doit différer et amortir une telle perte en proportion des paiements au titre de la location sur la durée d'utilisation attendue de l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, le

vendeur-preneur doit différer l'excédent et l'amortir sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

Informations à fournir

- 19.27 Les dispositions relatives aux informations à fournir par le preneur et le bailleur s'appliquent également aux transactions de cession-bail. La description stipulée des accords de location comprend une description des dispositions uniques ou exceptionnelles de l'accord ou les conditions de la transaction de cession-bail.

Section 20

Provisions et éventualités

- 20.1 Une **provision** est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.
- 20.2 Les dispositions de cette section ne s'appliquent pas aux provisions traitées par d'autres sections de la présente Norme [projet]. Celles-ci comprennent :
- (a) Les contrats de location (section 19 *Contrats de location*) ;
 - (b) Les contrats de construction (section 22 *Produits des activités ordinaires*) ;
 - (c) Les obligations au titre des avantages du personnel (section 27 *Avantages du personnel*) ; et
 - (d) Les impôts sur le résultat (section 28 *Impôts sur le résultat*).
- 20.3 Le terme « provision » est utilisé parfois dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances irrécouvrables. Il s'agit là d'ajustements de la **valeur comptable** d'actifs, plutôt que la comptabilisation de passifs ; ils ne sont donc pas traités par cette section.

Comptabilisation initiale

- 20.4 Une entité doit comptabiliser une provision uniquement lorsque :
- (a) l'entité a une obligation actuelle résultant d'un événement passé, et
 - (b) il est **probable** (i.e. plus probable qu'improbable) que l'entité sera tenue de transférer des avantages économiques pour éteindre l'obligation ; et
 - (c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.
- 20.5 Dans de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est probable qu'une obligation actuelle existe à la **date de reporting**.
- 20.6 L'entité doit comptabiliser la provision comme un passif au bilan et comptabiliser le montant de la provision en charge au compte de résultat à moins que (a) elle fasse partie du coût de production des stocks (voir le paragraphe 12.4) ou (b) qu'elle soit incluse dans le coût d'une immobilisation corporelle conformément au paragraphe 16.7.

- 20.7 La condition du paragraphe 20.4(a) (obligation actuelle résultant d'un événement passé) signifie que l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que d'éteindre l'obligation. Cela peut se produire lorsque l'entité peut être contrainte par la loi d'éteindre son obligation ou qu'elle a une **obligation implicite**, car l'événement passé a créé chez les tiers des attentes fondées qu'elle éteindra son obligation. Les obligations qui découleront des actions futures de l'entité (c'est-à-dire la conduite future de ses activités) ne satisfont pas à la condition du paragraphe 20.4(a), quel que soit leur degré de probabilité et même si elles sont contractuelles. À titre d'exemple, face aux pressions de la concurrence ou de la réglementation, une entité peut envisager ou être tenue d'engager certaines dépenses pour se conformer à l'avenir à des exigences particulières de fonctionnement (par exemple, en équipant certaines usines de filtres à fumée). Comme l'entité peut éviter ces dépenses futures par des mesures futures, par exemple en modifiant son mode de fonctionnement, elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc elle ne comptabilise aucune provision.

Evaluation initiale

- 20.8 L'entité doit évaluer une provision selon la meilleure estimation du montant nécessaire à l'extinction de l'obligation à la date de reporting.
- (a) Lorsque la provision comprend une population nombreuse d'éléments, l'estimation de la dépense reflète la pondération de tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité.
 - (b) Lorsque la provision découle d'une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du montant nécessaire pour éteindre l'obligation. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur à ce résultat.

Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est **significatif**, le montant de la provision doit être la **valeur actuelle** du montant attendu que l'on pense nécessaire pour éteindre l'obligation. Le(s) taux d'actualisation doit(en)t être un(des) taux avant impôt reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent. Les risques spécifiques au passif doivent se refléter soit dans le taux d'actualisation, soit dans l'estimation des montants nécessaires pour éteindre l'obligation, mais pas dans les deux.

- 20.9 Lorsque tout ou partie du montant nécessaire à l'extinction d'une provision peut être remboursé par une autre partie (par exemple par une réclamation d'assurance), l'entité doit comptabiliser le remboursement en tant qu'actif séparé uniquement si elle a la quasi-certitude de recevoir le remboursement lors de l'extinction de son obligation. Le remboursement à recevoir doit être présenté au bilan comme un actif et ne doit pas être compensé avec la provision. Dans le compte de résultat, l'entité peut compenser tout remboursement en provenance d'une autre partie avec la charge relative à la provision. Une entité ne doit pas tenir compte des profits résultant de la sortie attendue d'actifs lors de l'évaluation d'une provision.

Évaluation ultérieure

- 20.10 Une entité ne doit imputer sur une provision que les dépenses pour lesquelles la provision a été comptabilisée à l'origine.
- 20.11 Une entité doit revoir les provisions à chaque date de reporting et les ajuster pour refléter la meilleure estimation à cette date du montant qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation à cette date. Tout ajustement aux montants antérieurement comptabilisés doit être comptabilisé en résultat à moins que la provision n'ait été comptabilisée initialement comme composante du coût des stocks ou d'une immobilisation corporelle (voir le paragraphe 20.6). Lorsqu'une provision est évaluée à la valeur actuelle du montant attendu pour éteindre l'obligation, le détricotage de l'actualisation doit être comptabilisé en coût d'emprunt.

Passifs éventuels

- 20.12 Un **passif éventuel** est soit une obligation potentielle mais incertaine ou une obligation actuelle qui n'est pas comptabilisée car elle ne satisfait pas à l'une ou aux deux des conditions (b) et (c) du paragraphe 20.4. Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel en tant que passif, à l'exception des passifs éventuels d'une entreprise acquise lors d'un regroupement d'entreprises (voir les paragraphes 18.18 et 18.19). Il se peut que le paragraphe 20.15 impose de fournir des informations.

Actifs éventuels

- 20.13 Une entité ne doit pas comptabiliser un **actif éventuel** comme un actif. Il se peut que le paragraphe 20.16 impose de fournir des informations.

Informations à fournir

Informations à fournir sur les provisions

20.14 Pour chaque catégorie de provision, l'entité doit fournir une information sur :

- (a) la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période.
- (b) les provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris l'augmentation des provisions existantes.
- (c) les montants utilisés (i.e. encourus et imputés sur la provision) au cours de la période.
- (d) les montants non utilisés repris au cours de la période.
- (e) l'augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.
- (f) une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant.
- (g) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties.
- (h) le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

L'information comparative n'est pas imposée.

Informations à fournir sur les passifs éventuels

20.15 A moins que la probabilité d'une sortie pour règlement ne soit faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de reporting, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible :

- (a) une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 20.8 à 20.11 ;
- (b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie ; et
- (c) la possibilité de tout remboursement.

Si la fourniture d'une ou de plusieurs de ces informations est irréalisable, ce fait doit être signalé.

Informations à fournir sur les actifs éventuels

- 20.16 Si une entrée d'avantages économiques est probable (plus probable qu'improbable) mais n'est pas quasiment certaine, l'entité doit fournir une description de la nature des **actifs éventuels** à la fin de la **période de reporting**, et, dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés aux paragraphes 20.8 à 20.11. Si la fourniture de ces informations est irréalisable, ce fait doit être signalé.

Informations à fournir préjudiciables

- 20.17 Dans des cas extrêmement rares, la fourniture des informations en tout ou partie imposées par les paragraphes 20.14 à 20.16 peut causer un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. Dans de tels cas, l'entité n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.

Annexe de la section 20

Guide d'application de la section 20

Cette annexe accompagne la section 20 mais elle n'en fait pas partie intégrante. Elle fournit un guide d'application des dispositions de la section 20 concernant la comptabilisation et l'évaluation des provisions.

Exemple 1 Pertes opérationnelles futures

20A.1 Une entité détermine qu'il est probable qu'un de ses secteurs d'activités encourra des pertes opérationnelles futures pendant plusieurs années.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Il n'y a pas d'événement passé qui oblige l'entité à verser des ressources.

Conclusion – L'entité ne doit pas comptabiliser une provision au titre de pertes opérationnelles futures. Les pertes futures attendues ne satisfont pas à la définition d'un passif. L'anticipation de pertes opérationnelles futures peut être un indicateur qu'un ou plusieurs actifs se sont dépréciés – voir la section 26 *Dépréciation d'actifs non financiers*.

Exemple 2 Contrats déficitaires

20A.2 Un contrat déficitaire est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat. Par exemple, une entité peut être tenue en vertu d'un contrat de location simple d'effectuer des paiements pour louer un actif qu'elle n'utilise plus.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – L'entité est contractuellement tenue de verser des ressources dont elle ne recevra aucun avantage équivalent.

Conclusion – Si une entité a un contrat déficitaire, elle comptabilise et évalue l'obligation actuelle résultant de ce contrat comme une provision.

Exemple 3 Restructurations

20A.3 Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative :

- (a) soit le champ d'activité d'une entité ;
- (b) soit la manière dont cette activité est gérée.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Une obligation implicite de restructuration est générée uniquement lorsqu'une entité :

- (a) a un plan formalisé et détaillé de la restructuration précisant au moins :
 - (i) l'activité ou la partie de l'activité concernée ;
 - (ii) les principaux sites affectés ;
 - (iii) la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;
 - (iv) les dépenses qui seront engagées ; et
 - (v) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ; et
- (b) a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

Conclusion – Une entité comptabilise une provision pour coûts de restructuration uniquement lorsqu'elle a une obligation juridique ou implicite de mettre en œuvre la restructuration.

Exemple 4 Garanties

20A.4 Au moment de la vente, un fabricant donne des garanties aux acheteurs de son produit. Selon les termes du contrat de vente, le fabricant s'engage à réparer ou à remplacer le produit si des défauts de fabrication sont constatés dans les trois ans qui suivent la date de la vente. Sur la base de l'expérience passée, il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) qu'il y aura un certain nombre de réclamations au titre de la garantie.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec une garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable pour les garanties dans leur ensemble.

Conclusion – L'entité comptabilise une provision correspondant à la meilleure estimation des coûts de réparation des produits sous garantie vendus avant la date de reporting.

Exemples de calculs :

En 20X0, des marchandises sont vendues pour 1 000 000. Sur la base de l'expérience, 90 % des produits vendus ne nécessitent aucune réparation sous garantie ; 6 % des produits vendus nécessitent des réparations mineures coûtant 30 % du prix de vente ; et 4 % des produits vendus nécessitent des réparations majeures ou un remplacement coûtant 70 % du prix de vente. Par conséquent, les coûts de garantie estimés sont de :

$1\ 000\ 000 \times 90\ \% \times 0 = 0$
$1\ 000\ 000 \times 6\ \% \times 30\ \% = 18\ 000$
$1\ 000\ 000 \times 4\ \% \times 70\ \% = 28\ 000$
Total <u>46 000</u>

On s'attend à ce que les dépenses effectuées au titre des réparations et remplacements sous garantie pour les produits vendus en 20X0 soient de 60 % en 20X1, de 30 % en 20X2 et de 10 % en 20X3. Du fait que les flux de trésorerie estimés reflètent déjà les probabilités de sorties de trésorerie, et en supposant qu'il n'existe aucun autre risque ou incertitude à refléter, pour déterminer la valeur actuelle de ces flux de trésorerie, l'entité applique un taux d'actualisation « sans risque » fondé sur les obligations d'État ayant la même durée que les flux de trésorerie attendus (6 % pour les obligations à un an et 7 % pour les obligations à deux et trois ans). À la fin de 20X0, le calcul de la valeur actuelle des flux de trésorerie estimés liés aux garanties relatives aux produits vendus en 20X0, se détermine comme suit :

Année		Paiements au comptant attendus	Taux d'actualisation	Facteur d'actualisation	Valeur actuelle
1	60 % × 46 000	27 600	6 %	0,9434 (à 6 % pour 1 an)	26 038
2	30 % × 46 000	13 800	7 %	0,8734 (à 7 % pour 2 ans)	12 053
3	10 % × 46 000	4 600	7 %	0,8163 (à 7 % pour 3 ans)	3 755
Total					41 846

L'entité comptabilisera une obligation de garantie de 41 846 à la fin de 20X0 pour les produits vendus en 20X0.

Exemple 5 Politique de remboursement

20A.5 Un magasin de vente au détail a pour politique de rembourser les achats des clients non satisfaits même s'il n'a aucune obligation juridique de le faire. Cette politique est largement connue.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – le fait générateur d'obligation est la vente du produit qui crée une obligation implicite car la pratique du magasin a créé chez ses clients une attente fondée qu'il procédera au remboursement des achats.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation – Probable qu'une certaine proportion de produits sera retournée pour remboursement.

Conclusion – L'entité comptabilise une provision pour la meilleure estimation du montant nécessaire pour effectuer les remboursements.

Exemple 6 Fermeture d'une division – aucune mise en œuvre avant la fin de la période de reporting

20A.6 Le 12 décembre 20X0, le conseil d'une entité a décidé de fermer une division. Avant la fin de la période de reporting (le 31 décembre 20X0), la décision n'a pas été communiquée aux personnes concernées et aucune autre mesure n'a été prise en vue de sa mise en œuvre.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Il n'y a pas eu de fait générateur d'obligation ; il n'y a donc pas d'obligation.

Conclusion – L'entité ne comptabilise pas de provision.

Exemple 7 Fermeture d'une division – communication et mise en œuvre avant fin de la période de reporting

20A.7 Le 12 décembre 20X0, le conseil d'administration d'une entité a décidé de fermer une division fabriquant un produit particulier. Le 20 décembre 20X0, un plan détaillé de fermeture de la division a été accepté par le conseil d'administration ; des lettres ont été envoyées aux clients pour les avertir de chercher une autre source d'approvisionnement et des lettres de licenciement ont été adressées au personnel de la division.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur d'obligation est la communication de la décision aux clients et aux membres du personnel, qui crée une obligation implicite à compter de cette date, car cela crée une attente fondée de la fermeture de la division.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.

Conclusion – L'entité comptabilise une provision au 31 décembre 20X0 correspondant à la meilleure estimation des coûts de fermeture de la division à la date de reporting.

Exemple 8 Reconversion du personnel suite à une modification du système d'imposition des résultats

20A.8 Le gouvernement introduit un certain nombre de changements dans le système d'imposition des résultats. En conséquence de ces changements, une entité du secteur des services financiers doit reconvertir une proportion importante de son personnel administratif et de vente pour être à même de continuer à se conformer à la réglementation des services financiers. À la fin de la période de reporting, aucune reconversion du personnel n'a eu lieu.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Il n'y a pas d'obligation puisque aucun fait générateur d'obligation (reconversion) n'a eu lieu.

Conclusion – L'entité ne comptabilise pas de provision.

Exemple 9 Action en justice

20A.9 Un client a poursuivi en justice l'entité X, en vue d'obtenir des dommages et intérêts en raison d'un préjudice corporel que le client aurait subi en utilisant un produit vendu par l'entité X. L'entité X conteste la responsabilité au motif que le client n'a pas suivi le mode d'emploi du produit. Jusqu'à la date d'approbation par le conseil pour publication des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X1, les avocats de l'entité déclarent qu'il est probable que celle-ci ne sera pas reconnue responsable. Toutefois, lorsque l'entité établit les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X2, ses avocats déclarent que, compte tenu des développements de l'affaire, il est désormais probable que l'entité sera reconnue coupable.

(a) au 31 décembre 20X1

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Sur la base des indications disponibles à l'époque où

les états financiers ont été approuvés, il n'existe aucune obligation résultant d'événements passés.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée. L'affaire en question est indiquée en tant que passif éventuel à moins que la probabilité d'une sortie de ressources ne soit considérée comme faible.

(b) Au 31 décembre 20X2

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Sur la base des indications disponibles, il existe une obligation actuelle.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation du montant qui permettra d'éteindre l'obligation à la date de reporting.

Section 21

Capitaux propres

21.1 Les **capitaux propres** sont l'intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. Les capitaux propres comprennent les investissements par les détenteurs de l'entité, majorés des compléments à ces placements obtenus par le biais d'activités rentables et conservés pour les utiliser dans les opérations de l'entité, diminués de la réduction des investissements des propriétaires par suite d'opérations non rentables et de distributions aux propriétaires. Cette section traite de la comptabilisation des instruments de capitaux propres émis au profit de particuliers ou de tiers agissant en leur qualité d'investisseurs en instruments de capitaux propres. La section 25 *Paiement fondé sur des actions* traite de la comptabilisation d'une transaction dans laquelle l'entité reçoit des biens ou des services (y compris des services du personnel) en contrepartie de ses instruments de capitaux propres (y compris actions ou options sur actions) en provenance de membres du personnel et d'autres fournisseurs agissant en qualité de fournisseurs de biens et de services.

Émission d'actions ou autres instruments de capitaux propres

- 21.2 Une entité doit comptabiliser l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres en tant que capitaux propres lorsqu'elle émet ces instruments et qu'une autre partie a l'obligation de fournir à l'entité de la trésorerie ou d'autres ressources en échange de ces instruments.
- (a) Si les instruments sont émis avant que la trésorerie ou autres ressources ne soient remises, l'entité doit présenter dans son bilan le montant à recevoir en déduction des capitaux propres, non comme un actif.
 - (b) Si l'entité reçoit la trésorerie ou les autres ressources avant l'émission des instruments et si elle ne peut être contrainte de rembourser la trésorerie ou les autres ressources reçues, l'entité doit comptabiliser l'augmentation correspondante en capitaux propres à hauteur de la contrepartie reçue.
 - (c) Dans la mesure où des instruments ont été souscrits mais que la trésorerie ou les autres ressources n'ont pas encore été remises, l'entité ne doit pas comptabiliser une augmentation des capitaux propres.

- 21.3 Une entité doit évaluer les instruments de capitaux propres à la juste valeur de la trésorerie ou des autres ressources reçues ou à recevoir, nette des coûts directs liés à l'émission des instruments de capitaux propres. Si le paiement est différé et si la valeur temps de l'argent est significative, l'évaluation initiale doit être basée sur la **valeur actuelle**.
- 21.4 La présentation dans le bilan d'une augmentation des capitaux propres générée lors de l'émission d'actions et d'autres instruments de capitaux propres est déterminée par les lois applicables. Par exemple, la valeur au pair (ou autre valeur nominale) des actions et le montant payé en sus de la valeur au pair peuvent être présentés séparément.

Vente d'options, de droits et de bons de souscription d'actions

- 21.5 Une entité doit appliquer les principes des paragraphes 21.2 et 21.3 aux capitaux propres émis au moyen de ventes d'options, de droits, de bons de souscription et d'instruments de capitaux propres similaires.

Incorporation de réserves ou émissions d'actions gratuites et divisions d'actions

- 21.6 Une incorporation ou une émission d'actions gratuites (parfois appelée dividendes en actions) est l'attribution aux actionnaires d'actions nouvelles en proportion de leurs droits existants. Par exemple, une entité peut attribuer à ses actionnaires un dividende en action ou une action gratuite pour cinq actions détenues. Une division d'action (parfois appelée un fractionnement d'action) est la division des actions existantes d'une entité en de multiples actions. Par exemple, dans un fractionnement de 2 pour 1, chaque actionnaire reçoit une action supplémentaire pour chaque action détenue. Dans certains cas, les actions antérieurement en circulation sont annulées et remplacées par de nouvelles actions. Les incorporations de réserves ou les émissions d'actions gratuites et les fractionnements d'actions ne modifient pas le total des capitaux propres. Une entité doit reclasser les montants au sein des capitaux propres comme l'imposent les lois applicables.

Émission d'instruments financiers composés

- 21.7 Lors de l'émission d'emprunts convertibles ou **d'instruments financiers composés** similaires qui contiennent à la fois une composante passif et une composante capitaux propres, une entité doit répartir le produit de l'émission entre la composante **passif** et la composante capitaux propres. Pour effectuer la ventilation, l'entité détermine tout d'abord le montant de la composante passif comme la juste valeur d'un passif similaire qui n'a pas de composante capitaux propres associée. L'entité alloue le montant résiduel à la composante de capitaux propres.
- 21.8 L'entité ne doit pas réviser la ventilation lors d'une période ultérieure.
- 21.9 Postérieurement à l'émission, l'entité doit systématiquement comptabiliser l'écart entre la composante de passif et le montant en principal payable à l'échéance en tant que charge d'intérêts supplémentaire en appliquant la **méthode du taux d'intérêt effectif**.

Actions propres

- 21.10 Les **actions propres** sont les instruments de capitaux propres d'une entité achetés ou rachetés par l'entité elle-même. Une entité doit déduire des capitaux propres la juste valeur de la contrepartie donnée en échange des actions propres. L'entité ne comptabilise pas de profit ou de perte en résultat lors de l'achat, de la vente, de l'émission ou de l'annulation d'actions propres.

Intérêts minoritaires et transactions sur les actions d'une filiale consolidée

- 21.11 Dans les états financiers consolidés, des **intérêts minoritaires** (c'est-à-dire les droits des porteurs de capitaux propres n'ayant pas le contrôle) dans les actifs nets d'une filiale sont inclus dans les capitaux propres. Une entité doit traiter les variations des droits d'une entité mère, ayant le contrôle dans les capitaux propres d'une filiale qui n'entraînent pas la perte de **contrôle**, comme des transactions avec des porteurs de capitaux propres en leur qualité de porteurs de capitaux propres. Une entité ne doit pas comptabiliser en résultat consolidé de profit ou de perte sur ces variations. De plus, une entité ne doit pas comptabiliser de variation de la **valeur comptable** des actifs (y compris le goodwill) ou des passifs comme résultat de ces transactions.

Informations à fournir

- 21.12 Le paragraphe 4.13(a)(iv) impose à une entité ayant un capital d'indiquer, soit au bilan soit dans les notes, pour chaque catégorie de capital, un rapprochement entre le nombre d'actions en circulation (ou autre mesure quantitative) en début et en fin de période. Dans ce rapprochement, l'entité doit identifier séparément chaque type de changement important du nombre d'actions en circulation, y compris les nouvelles émissions, l'exercice des options, des droits et des bons de souscription, les conversions de valeurs mobilières convertibles, les transactions sur actions propres, les **regroupements d'entreprises**, ainsi que les émissions d'actions gratuites (dividendes en actions) et les fractionnements d'actions.

Section 22

Produits des activités ordinaires

- 22.1 Cette section doit s'appliquer à la comptabilisation des **produits des activités ordinaires** provenant des transactions et événements suivants :
- (a) la vente de biens (produits par l'entité en vue de leur vente ou achetés en vue de leur revente) ;
 - (b) la prestation de services ; et
 - (c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances ou de dividendes.
- 22.2 Les produits des activités ordinaires découlant de certaines transactions et événements sont traités dans d'autres sections de la présente Norme [projet] :
- (a) les contrats de location (voir la section 19 *Contrats de location*) ;
 - (b) les dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir la section 13 *Participations dans des entreprises associées* et la section 14 *Participations dans des coentreprises*) ;
 - (c) les variations de la **juste valeur** des **actifs financiers** et des **passifs financiers** ou de leur cession (voir la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*) ;
 - (d) la **comptabilisation** initiale et les variations de la juste valeur **d'actifs biologiques** liées à l'activité agricole (voir la section 35 *Activités spécialisées*) ; et
 - (e) la comptabilisation initiale de **produits agricoles** (voir la section 35).

Évaluation du produit des activités ordinaires

- 22.3 Une entité doit évaluer les produits des activités ordinaires à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir exclut le montant de tous rabais pour quantités ou remise commerciale consentis par l'entité.
- 22.4 Une entité inclut dans les produits des activités ordinaires uniquement les entrées brutes d'avantages économiques reçus et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Une entité doit exclure des produits de ses activités ordinaires tous les montants recueillis pour le compte de tiers, tels que taxes sur les ventes, taxes sur les biens et les services et taxes sur la valeur ajoutée. Dans une relation d'agence, une entité ne doit inclure dans les produits des

activités ordinaires que le montant des commissions. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits des activités ordinaires de l'entité.

Païement différé

22.5 Lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie est différée, et que l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est la **valeur actuelle** de l'ensemble des recettes futures déterminées au moyen **d'un taux d'intérêt implicite**. Une transaction de financement se produit lorsque, par exemple, une entité consent un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepte un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. On désigne par taux d'intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre :

- (a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire ; ou
- (b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

Une entité comptabilise la différence entre la valeur actuelle de toutes les recettes futures et le montant nominal de la contrepartie en produits d'intérêt selon les paragraphes 22.15 et 22.16 et la section 11.

Échanges de biens ou de services

22.6 Une entité ne comptabilise pas les produits des activités ordinaires lorsque des biens ou des services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires. Toutefois, une entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque les biens sont vendus ou lorsque les services sont rendus en échange de biens ou de services différents. Dans ce cas, l'entité doit évaluer la transaction à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif abandonné. Si la transaction ne peut être évaluée à la juste valeur, l'entité doit l'évaluer à la **valeur comptable** de l'actif abandonné.

Identification des transactions génératrices de produits des activités ordinaires

- 22.7 Une entité applique en général séparément à chaque transaction les critères de comptabilisation du produit des activités ordinaires définis dans cette section. Toutefois, une entité applique les critères de comptabilisation séparément aux éléments identifiables d'une transaction unique lorsqu'un tel traitement est nécessaire pour refléter la substance de cette transaction. Par exemple, une entité applique les critères de comptabilisation séparément aux éléments identifiables d'une transaction unique lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services rendus ultérieurement à la livraison. A l'inverse, une entité applique les critères de comptabilisation à deux ou plusieurs transactions regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que l'on ne peut comprendre leur réalité économique sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout. Par exemple, une entité applique les critères de comptabilisation à deux ou plusieurs transactions regroupées lorsqu'elle vend des biens et, dans le même temps, conclut un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte la substance de la transaction initiale.

Vente de biens

- 22.8 Une entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires générés par la vente de biens lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :
- (a) l'entité a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages liés à la propriété des biens ;
 - (b) l'entité n'est plus impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et ne dispose plus du **contrôle** effectif des biens vendus ;
 - (c) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de manière fiable ;
 - (d) il est **probable** que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
 - (e) les coûts encourus ou à encourir dans le cadre de la transaction peuvent être évalués de manière fiable.

- 22.9 Pour déterminer le moment du transfert à l'acheteur des principaux risques et avantages liés à la propriété, il faut examiner les caractéristiques spécifiques de la transaction. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages liés à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. Tel est le cas dans la plupart des ventes au détail. Dans d'autres cas, le transfert des risques et avantages liés à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.
- 22.10 L'entité ne comptabilise pas le produit des activités ordinaires si elle conserve des risques importants liés à la propriété. Parmi les situations dans lesquelles l'entité peut conserver les principaux risques et avantages liés à la propriété figurent les suivantes :
- (a) lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de **garantie** normales ;
 - (b) lorsque le produit des activités ordinaires d'une vente particulière n'est perçu qu'après que l'acheteur ait vendu les biens concernés ;
 - (c) lorsque les biens sont expédiés sous réserve de leur installation et que celle-ci représente une partie importante du contrat qui n'a pas encore été exécutée ; et
 - (d) lorsque l'acheteur a le droit d'annuler l'achat pour une raison précisée dans le contrat de vente et que l'entité est dans l'incertitude quant à la probabilité du retour des biens.
- 22.11 Si une entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété, la transaction constitue une vente et l'entité comptabilise le produit des activités ordinaires. Par exemple, un vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires lorsqu'il conserve le titre de propriété des biens uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. De même, une entité comptabilise les produits des activités ordinaires lorsqu'elle offre un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans de tels cas, l'entité comptabilise une provision au titre des retours conformément à la section 20 *Provisions et éventualités*.

Prestation de services

- 22.12 Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, une entité doit comptabiliser le produit des activités ordinaires associé à cette transaction en fonction du degré d'avancement de la transaction à la fin de la **période de reporting** (parfois appelé méthode du pourcentage d'avancement). Le résultat d'une

transaction peut être estimée de manière fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :

- (a) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de manière fiable ;
- (b) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
- (c) le degré d'avancement de la transaction à la fin de la période de reporting peut être évalué de façon fiable ; et
- (d) les coûts encourus au titre de la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Les paragraphes 22.21 à 22.27 fournissent un guide d'application de la méthode du pourcentage d'avancement.

- 22.13 Lorsque des services sont fournis au cours d'une période donnée au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, une entité comptabilise le produit des activités ordinaires selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est plus importante que toute autre, l'entité repousse la comptabilisation du produit des activités ordinaires jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.
- 22.14 Lorsque le résultat d'une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, une entité ne doit comptabiliser le produit des activités ordinaires qu'à hauteur des charges comptabilisées recouvrables.

Intérêts, redevances et dividendes

- 22.15 Lorsque des tiers utilisent des actifs de l'entité qui sont productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes, celle-ci doit comptabiliser le produit des activités ordinaires suivant les principes énoncés au paragraphe 22.16 lorsque :
- (a) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
 - (b) le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de manière fiable.
- 22.16 Une entité doit comptabiliser le produit des activités ordinaires sur les bases suivantes :
- (a) les intérêts doivent être comptabilisés selon la **méthode du taux d'intérêt effectif** décrite dans l'annexe A de la section 11 ;

- (b) les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord concerné ; et
- (c) les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.

Contrats de construction

- 22.17 Lorsque le résultat d'un **contrat de construction** peut être estimé de manière fiable, une entité doit comptabiliser les produits et les coûts associés au contrat de construction respectivement en produits et en charges en fonction de son degré d'avancement à la fin de la période de reporting (méthode souvent désignée méthode du pourcentage d'avancement). L'estimation fiable du résultat impose des estimations fiables du degré d'avancement, des coûts futurs, et de la possibilité de recouvrement des factures. Les paragraphes 22.21 à 22.27 fournissent un guide d'application de la méthode du pourcentage d'avancement.
- 22.18 Les dispositions de cette section s'appliquent, en règle générale, séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer ces dispositions séparément aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou de façon groupée à plusieurs contrats afin de traduire la substance de ce contrat ou groupe de contrats.
- 22.19 Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :
- (a) des devis commerciaux distincts ont été soumis pour chaque actif ;
 - (b) chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et l'entrepreneur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la partie du contrat afférente à chaque actif ; et
 - (c) les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.
- 22.20 Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un seul client ou avec plusieurs clients, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque :
- (a) cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;
 - (b) les contrats sont si étroitement liés qu'ils constituent, de fait, un projet unique avec une marge globale ; et
 - (c) les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

Méthode du pourcentage d'avancement

- 22.21 Une entité revoit, et le cas échéant, révisé les estimations de produits et de coûts au fur et à mesure de l'avancement de la prestation de services ou du contrat de construction.
- 22.22 Une entité doit déterminer le stade d'avancement d'une transaction ou d'un contrat en appliquant la méthode qui évalue les travaux exécutés de la façon la plus fiable. Les méthodes possibles comprennent :
- (a) le rapport existant entre les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés ; les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée ne comprennent pas les coûts relatifs à l'activité future, tels que ceux relatifs aux matériaux non encore consommés ou installés ou les paiements d'avance ;
 - (b) des examens des travaux exécutés ; ou
 - (c) l'achèvement, en termes physiques, d'une partie de la prestation de services ou des travaux du contrat.

Souvent, l'avancement des paiements et les acomptes reçus des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.

- 22.23 Une entité doit comptabiliser comme un actif les coûts qui portent sur une activité future de la transaction ou du contrat, tels que les coûts des matériaux ou les paiements d'acomptes par exemple, s'il est probable que ces coûts seront recouverts. De tels coûts représentent un montant dû par le client et sont classés en travaux en cours.
- 22.24 Une entité doit comptabiliser immédiatement en charges les coûts dont il n'est pas probable qu'ils seront recouverts.
- 22.25 Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable l'entité doit comptabiliser :
- (a) les produits seulement dans la limite des coûts du contrat qui ont été encourus et dont il est probable qu'ils seront recouvrables ; et
 - (b) les coûts du contrat en charges dans la période au cours de laquelle ils sont encourus.
- 22.26 Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat de construction sera supérieur au total des produits correspondant, la perte estimée doit être immédiatement comptabilisée en charges.
- 22.27 Si la recouvrabilité d'un montant déjà comptabilisé en tant que produit d'un contrat n'est plus probable, l'entité doit comptabiliser le montant non recouvrable comme une charge plutôt que comme un ajustement du montant des produits générés par le contrat.

Informations à fournir

Informations générales à fournir relatives aux produits des activités ordinaires

22.28 Une entité doit indiquer :

- (a) les **méthodes comptables** adoptées pour la comptabilisation du produit des activités ordinaires, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services ;
- (b) le montant de chaque catégorie de produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de la période, y compris le produit des activités ordinaires provenant :
 - (i) de la vente de biens ;
 - (ii) de la prestation de services ;
 - (iii) des intérêts ;
 - (iv) des redevances ;
 - (v) des dividendes ; et
- (c) le montant du produit des activités ordinaires provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie de produits des activités ordinaires.

Informations à fournir se rapportant aux produits générés par des contrats de construction

22.29 Une entité doit indiquer :

- (a) le montant des produits du contrat comptabilisés en produits pendant la période ;
- (b) les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés pendant la période ; et
- (c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.

22.30 Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la **date de reporting** :

- (a) le montant total des coûts encourus et des bénéfices comptabilisés (diminués des pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;

- (b) le montant des acomptes reçus ; et
- (c) le montant des retenues (facturations intermédiaires qui ne sont pas payées tant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'ont pas été satisfaites ou que certains défauts n'ont pas été rectifiés).

22.31 Une entité doit présenter :

- (a) en tant qu'actif, le montant brut dû par le client pour les travaux effectués dans le cadre du contrat ; et
- (b) en tant que passif, le montant brut dû au client au titre du contrat.

Annexe de la section 22

Exemples de comptabilisation du produit des activités ordinaires selon les principes de la section 22

Cette annexe accompagne la section 22 mais n'en fait pas partie intégrante. Elle fournit un guide d'application des dispositions de la section 22 concernant la comptabilisation et l'évaluation des produits des activités ordinaires.

22A.1 Les exemples suivants sont axés sur des aspects particuliers d'une transaction et ne constituent pas une étude exhaustive de tous les facteurs pertinents qui pourraient influencer la comptabilisation du produit des activités ordinaires. Les exemples présupposent en général que le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable, qu'il est probable que les avantages économiques iront à l'entité et que les coûts encourus ou à encourir peuvent être évalués de manière fiable.

Vente de biens

22A.2 La législation des différents pays peut avoir pour conséquence que les critères de comptabilisation établis dans la section 22 seront remplis à des moments différents. En particulier, la loi peut déterminer le moment où l'entité transfère les principaux risques et avantages inhérents à la propriété. Par conséquent, les exemples donnés dans cette annexe doivent être lus dans le contexte de la législation relative à la vente de biens du pays dans lequel a lieu la transaction.

Exemple 1 Ventes à livrer dans lesquelles la livraison est reportée à la demande de l'acheteur, celui-ci acceptant toutefois que la propriété lui soit transférée et que les biens lui soient facturés

22A.3 Le vendeur comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où le titre de propriété est transféré à l'acheteur, à condition que ;

- (a) il soit probable que la livraison sera faite ;
- (b) le bien soit disponible, identifié et prêt à être livré à l'acheteur au moment où la vente est comptabilisée ;
- (c) l'acheteur confirme explicitement les instructions de livraison différée ; et

- (d) les conditions habituelles de paiement soient applicables.

Aucun produit des activités ordinaires n'est comptabilisé lorsqu'il y a simplement intention d'acheter ou de fabriquer ces marchandises à temps pour la livraison.

Exemple 2 Marchandises expédiées sous conditions : installation et inspection

22A.4 Normalement, le vendeur ne comptabilise le produit des activités ordinaires que lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection sont terminées. Toutefois, le produit des activités ordinaires est comptabilisé immédiatement au moment de l'acceptation de la livraison par l'acheteur lorsque ;

- (a) l'installation est simple, par exemple l'installation d'un poste de télévision vérifié à l'usine qui impose seulement le déballage et le raccordement de la prise de courant et de l'antenne ; ou bien
- (b) l'inspection n'a pour but que la détermination finale des prix contractuels, par exemple en cas d'expédition de minerai de fer, de sucre ou de soja.

Exemple 3 Marchandises expédiées sous conditions : lorsque l'acheteur a négocié un droit de retour limité

22A.5 Lorsqu'il y a une incertitude sur la possibilité de retour du bien, le vendeur ne comptabilise le produit des activités ordinaires que lorsque le chargement a été formellement accepté par l'acheteur ou que les biens ont été livrés et que le délai imparti pour les refuser est écoulé.

Exemple 4 Marchandises expédiées sous conditions : ventes en consignation, dans le cadre desquelles le destinataire (l'acheteur) s'engage à vendre les biens au nom de l'expéditeur (le vendeur)

22A.6 L'expéditeur comptabilise le produit des activités ordinaires lorsque les biens sont vendus par le destinataire à un tiers.

Exemple 5 Marchandises expédiées sous conditions : ventes contre remboursement

22A.7 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires lorsque la livraison est effectuée et que le vendeur ou son agent a reçu la trésorerie.

Exemple 6 Ventes à crédit payables d'avance, dans lesquelles les biens ne sont livrés que lorsque l'acheteur a acquitté le paiement final au terme d'une série de versements

- 22A.8 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires provenant de telles ventes lorsque les biens sont livrés. Toutefois, lorsque l'expérience indique que la plupart des ventes sont menées à terme, le produit des activités ordinaires peut être comptabilisé lorsqu'un acompte important est reçu et que les biens sont disponibles, identifiés et prêts à être livrés à l'acheteur.

Exemple 7 Commandes pour lesquelles le paiement (ou le paiement partiel) est reçu avant la livraison de biens qui ne sont pas en stock, par exemple, lorsque les biens ne sont pas encore fabriqués ou bien seront livrés directement au client par un tiers

- 22A.9 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires lorsque les biens sont livrés à l'acheteur.

Exemple 8 Ventes sous condition de rachat (autres que les transactions d'échange) dans lesquelles le vendeur s'engage simultanément à racheter les mêmes biens à une date ultérieure, ou lorsque le vendeur dispose d'une option de rachat, ou lorsque l'acheteur dispose d'une option pour exiger le rachat des biens par le vendeur

- 22A.10 Pour un contrat de vente et de rachat d'un actif autre qu'un actif financier, le vendeur doit analyser les termes de l'accord afin de déterminer si, en substance, les risques et avantages liés à la propriété ont été transférés à l'acheteur. Si ceux-ci ont été transférés, le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires. Lorsque le vendeur a conservé les risques et avantages liés à la propriété, même s'il y a eu transfert du titre de propriété, la transaction constitue un accord de financement et ne génère pas de produits des activités ordinaires. Pour un contrat de vente et de rachat d'un actif financier, la section 11 s'applique.

Exemple 9 Ventes à des intermédiaires, tels que distributeurs, détaillants ou autres parties chargés de la revente

22A.11 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires provenant de telles ventes lorsque les risques et avantages liés à la propriété ont été transférés. Toutefois, lorsque l'acheteur agit en fait en tant qu'agent, la vente est assimilée à une vente en consignation.

Exemple 10 Abonnements à des publications et éléments similaires

22A.12 Lorsque les éléments concernés sont de valeur semblable d'une période à l'autre, le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires sur une base linéaire sur la période durant laquelle les éléments sont expédiés. Lorsque la valeur des éléments varie d'une période à l'autre, le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires au prorata de la valeur de ventes des éléments expédiés par rapport à la valeur totale des ventes couvertes par l'abonnement.

Exemple 11 Ventes à tempérament, dans lesquelles la contrepartie est payée par versements échelonnés

22A.13 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires correspondant au prix de vente, nets d'intérêt, à la date de la vente. Le prix de vente est la valeur actuelle de la contrepartie, déterminée par actualisation des versements à recevoir au taux d'intérêt implicite. Le vendeur comptabilise l'élément d'intérêt en tant que produit des activités ordinaires en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif.

Exemple 12 Ventes de biens immobiliers

22A.14 Le vendeur comptabilise généralement le produit des activités ordinaires lorsque le titre de propriété est transféré à l'acheteur. Toutefois, dans certains pays, la jouissance d'un bien immobilier peut être acquise à l'acheteur avant que le titre de propriété ne soit transféré et, par conséquent, les risques et avantages liés à la propriété sont transférés à ce stade. Dans de tels cas, à condition que le vendeur n'ait plus d'acte important à effectuer en vertu du contrat, il peut être approprié de comptabiliser le produit des activités ordinaires. Dans tous les cas, si le vendeur est tenu d'exécuter des actes importants après le transfert de la jouissance et/ou du titre de propriété, le produit des activités ordinaires est comptabilisé à mesure que ces actes

sont exécutés. On peut citer comme exemple un immeuble ou une autre installation dont la construction n'est pas achevée.

- 22A.15 Dans certains cas, des biens immobiliers peuvent être vendus alors même que le vendeur continue à être impliqué de sorte que les risques et avantages liés à la propriété n'aient pas été transférés. Des exemples en sont les ventes sous condition de rachat qui comprennent des options d'achat et de vente et des accords en vertu desquels le vendeur garantit l'occupation du bien immobilier pour une période spécifiée ou garantit un rendement sur le placement de l'acheteur pendant une période spécifiée. Dans de tels cas, la comptabilisation de la transaction est déterminée en fonction de la nature et de l'étendue de l'implication que conserve le vendeur. La transaction peut être comptabilisée comme une vente ou comme un financement, un contrat de location ou un quelque autre accord de partage des résultats. Si elle est comptabilisée comme une vente, le fait que le vendeur conserve une implication peut conduire à différer la comptabilisation du produit des activités ordinaires.
- 22A.16 Un vendeur prend également en considération les moyens de paiement et les preuves de l'engagement de l'acheteur à effectuer l'intégralité du paiement. A titre d'exemple, lorsque l'ensemble des paiements reçus, y compris le paiement initial de l'acheteur, ou les paiements qui ont suivi, n'apportent pas de preuve suffisante de l'engagement de l'acheteur à payer l'intégralité du prix de la transaction, le vendeur ne comptabilise le produit des activités ordinaires qu'à concurrence de la trésorerie perçue.

Prestation de services

Exemple 13 Honoraires d'installation

- 22A.17 Le vendeur comptabilise les honoraires d'installation en produits des activités ordinaires par référence au degré d'avancement de l'installation, à moins qu'ils ne soient accessoires à la vente d'un produit, auquel cas ils sont comptabilisés au moment où les biens sont vendus.

Exemple 14 Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit

- 22A.18 Lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable pour les services à rendre après la vente (par exemple, assistance après-vente et droit à une mise à jour en cas de vente d'un logiciel), le vendeur diffère ce montant et le comptabilise en produits des activités ordinaires sur la période au cours de laquelle le service est rendu. Le montant différé est celui qui

couvrira les coûts attendus des services prévus au contrat, auquel est ajouté un profit raisonnable sur ces services.

Exemple 15 Commissions de publicité

22A.19 Les commissions versées aux médias sont comptabilisées lorsque l'annonce ou la publicité correspondante est diffusée dans le public. Les commissions de production sont comptabilisées selon le degré d'avancement du projet.

Exemple 16 Commissions d'agents d'assurance

22A.20 Les commissions d'agents d'assurance reçues ou à recevoir qui n'imposent pas à l'agent de rendre d'autres services sont comptabilisées en produits des activités ordinaires par l'agent à la date effective d'entrée en vigueur ou de renouvellement des polices d'assurance. Toutefois, lorsqu'il est probable que l'agent devra rendre d'autres services pendant la durée de validité de la police d'assurance, l'agent diffère la commission, ou un pourcentage de celle-ci, et la comptabilise en produit des activités ordinaires sur la durée de validité de la police d'assurance.

Exemple 17 Droits d'entrée

22A.21 Le vendeur comptabilise les produits des activités ordinaires générés par des spectacles, banquets et autres manifestations particulières lorsque l'événement a lieu. Dans le cas de la vente d'un abonnement à plusieurs événements, les droits sont répartis entre tous les événements sur une base reflétant l'étendue des services rendus lors de chaque événement.

Exemple 18 Droits de scolarité

22A.22 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires sur la durée de l'enseignement.

Exemple 19 Droits d'adhésion, d'entrée et cotisations

22A.23 La comptabilisation du produit des activités ordinaires dépend de la nature des services fournis. Si le droit permet uniquement d'être membre et si toutes les autres prestations ou produits sont réglés séparément, ou s'il y a une cotisation annuelle distincte, les droits sont comptabilisés en produits des activités ordinaires lorsqu'il n'existe aucune incertitude importante sur leur recouvrabilité. Si les droits permettent à l'adhérent de recevoir des services ou des publications pendant la période d'adhésion ou d'acheter des

biens ou services à des prix inférieurs à ceux facturés aux personnes non membres, ces droits sont comptabilisés sur une base qui reflète le calendrier, la nature et la valeur des avantages fournis.

Redevances de franchise

22A.24 Les redevances de franchise peuvent couvrir la fourniture de services initiaux et futurs, de matériel et autres immobilisations corporelles et le savoir-faire. En conséquence, les redevances de franchise sont comptabilisées en produits des activités ordinaires sur une base reflétant l'objet pour lequel elles sont facturées. Les méthodes suivantes sont appropriées pour la comptabilisation de redevances de franchise.

Exemple 20 Redevances de franchise : Fourniture de matériel et d'autres actifs corporels

22A.25 Le franchiseur comptabilise la juste valeur des actifs vendus en produits des activités ordinaires au moment où les éléments sont livrés ou le titre de propriété transmis.

Exemple 21 Redevances de franchise : Fourniture de services initiaux et futurs

22A.26 Le franchiseur comptabilise les redevances pour la fourniture de services continus, que ceux-ci aient été inclus dans la redevance initiale ou comme redevance séparée, en produits des activités ordinaires au fur et à mesure de la fourniture des services. Lorsque la redevance séparée ne couvre pas le coût des services continus plus une marge raisonnable, une partie de la redevance initiale, suffisante pour couvrir les coûts des services continus et offrir une marge raisonnable sur ces services, est différée et comptabilisée en produit des activités ordinaires à mesure que les services sont fournis.

22A.27 Le contrat de franchise peut prévoir que le franchiseur fournisse du matériel, des stocks ou autres actifs corporels à un prix inférieur à celui facturé à d'autres ou à un prix qui ne laisse pas un bénéfice raisonnable sur ces ventes. Dans ce cas, une partie de la redevance initiale, suffisante pour couvrir les coûts estimés excédant ce prix et laisser un résultat raisonnable sur ces ventes, est différée et comptabilisée sur la période au cours de laquelle il est probable que les biens seront vendus au franchisé. Le solde de la redevance initiale est comptabilisé en produits des activités ordinaires lorsque tous les services initiaux et autres obligations incombant au franchiseur (telles que

l'aide au choix du site, la formation du personnel, le financement et la publicité) ont en substance été exécutés.

- 22A.28 Les services initiaux et autres obligations relatifs à un contrat de franchise portant sur une zone géographique peuvent dépendre du nombre de points de vente individuels établis dans cette zone. Dans ce cas, les redevances attribuables aux services initiaux sont comptabilisées en produits des activités ordinaires proportionnellement au nombre des points de vente pour lesquels les services initiaux ont été, en substance, exécutés.
- 22A.29 Si les redevances initiales sont recouvrables sur une longue période et s'il existe une incertitude importante quant à leur recouvrement en totalité, les redevances sont comptabilisées à mesure que les versements en trésorerie sont reçus.

Exemple 22 Redevances de franchisage Redevances de franchise continue

- 22A.30 Les redevances facturées en contrepartie de l'utilisation des droits continus concédés en vertu du contrat ou au titre des autres services fournis durant la période couverte par le contrat, sont comptabilisées en produit des activités ordinaires au fur et à mesure de la fourniture des services ou de l'utilisation des droits.

Exemple 23 Redevances de franchisage : Transactions de mandat

- 22A.31 Des transactions peuvent avoir lieu entre le franchiseur et le franchisé qui, en substance, font que le franchiseur agit comme mandataire du franchisé. Par exemple, le franchiseur peut commander des fournitures et organiser leur livraison au franchisé sans bénéfice. De telles transactions ne génèrent pas de produit des activités ordinaires.

Exemple 24 Redevances de développement logiciel visant à l'adapter aux besoins d'un client

- 22A.32 Le réalisateur de logiciel comptabilise les redevances de développement logiciel en produit des activités ordinaires selon le degré d'avancement de ce développement, y compris celui des services fournis après livraison.

Intérêts, redevances et dividendes

Exemple 25 Droits de licence et redevances

- 22A.33 Le concédant comptabilise les droits de licence et les redevances reçus en contrepartie de l'utilisation des actifs d'une entité (tels que marques, brevets, logiciels, droit de reproduction musicale, bande maîtresse et films cinématographiques) selon la substance du contrat. Dans la pratique, cette comptabilisation peut s'effectuer selon la méthode linéaire sur la durée du contrat, par exemple, lorsque le bénéficiaire de la licence a le droit d'utiliser une certaine technologie pendant une période déterminée.
- 22A.34 L'octroi de droits en échange d'une redevance fixe ou d'une garantie non remboursable en vertu d'un contrat non résiliable qui autorise le bénéficiaire de la licence à exploiter ces droits librement tout en n'imposant aucune obligation résiduelle au concédant, représente en substance une vente. Un exemple est fourni par un contrat de licence pour l'utilisation d'un logiciel lorsque le concédant n'a pas d'autre obligation postérieurement à la livraison. Un autre exemple est l'octroi de droits de diffusion d'un film cinématographique sur des marchés où le concédant n'a pas de contrôle sur le distributeur et n'a aucun droit à percevoir une rémunération complémentaire qui serait fonction de la vente des billets. Dans de tels cas, le produit des activités ordinaires est comptabilisé au moment de la vente.
- 22A.35 Dans certains cas, le fait de recevoir ou non un droit de licence ou une redevance est subordonné à la survenance d'un événement futur. Dans de tels cas, le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que le droit de licence ou la redevance seront reçus, c'est-à-dire normalement lorsque cet événement se sera produit.

Section 23

Subventions publiques

- 23.1 Une **subvention publique** est une aide publique prenant la forme d'un transfert de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à des conditions spécifiées liées à ses activités opérationnelles.
- 23.2 Les subventions publiques excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'État qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

Comptabilisation et évaluation – choix de méthode comptable

- 23.3 Une entité doit comptabiliser ses subventions publiques en appliquant :
- (a) soit le modèle de *l'IFRS pour les PME* du paragraphe 23.4 pour toutes les subventions publiques ;
 - (b) soit le modèle de *l'IFRS pour les PME* du paragraphe 23.4 pour les subventions publiques liées à des actifs évalués à la **juste valeur** par le biais du compte de résultat et IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et Informations à fournir sur l'aide publique* pour toutes les autres subventions.

Modèle de *l'IFRS pour les PME*

- 23.4 Une entité doit comptabiliser les subventions publiques de la manière suivante :
- (a) une subvention qui n'impose pas à son bénéficiaire de conditions de performance future est comptabilisée en produit lorsque la subvention publique est acquise ;
 - (b) une subvention qui impose à son bénéficiaire des conditions de performance future est comptabilisée en produit uniquement quand ces conditions sont remplies ;
 - (c) les subventions reçues avant que les critères de comptabilisation en produits ne soient remplis sont comptabilisées en passif.
- 23.5 Une entité doit évaluer les subventions à la juste valeur de l'actif reçu ou à recevoir.

Informations à fournir

- 23.6 Une entité doit indiquer ce qui suit indépendamment du choix qui a été effectué selon le paragraphe 23.3 :
- (a) la **méthode comptable** adoptée pour les subventions publiques, y compris une explication sur les modes de présentation adoptés dans **les états financiers** ;
 - (b) la nature et le montant des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers ;
 - (c) les conditions non remplies et toute autre éventualité relative aux subventions publiques qui ont été comptabilisées en produits ; et
 - (d) une indication d'autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié.
- 23.7 Pour les besoins des informations à fournir imposées par le paragraphe 23.6(d), l'aide publique est une mesure prise par l'État destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à des critères spécifiés. On peut citer à titre d'exemple les conseils techniques ou commerciaux gratuits, la fourniture de garanties, et les prêts à taux d'intérêt zéro ou faible.

Section 24

Coûts d'emprunt

- 24.1 Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts inhérents nés des passifs financiers d'une entité. De tels coûts incluent :
- (a) les intérêts sur les découverts bancaires et les emprunts à court terme et à long terme ;
 - (b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
 - (c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts ;
 - (d) les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement, comptabilisés selon la section 19 *Contrats de location* ; et
 - (e) les écarts de change résultant d'emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où ils sont assimilés à un ajustement des coûts d'intérêt.

Comptabilisation – choix de méthode comptable

- 24.2 Une entité doit comptabiliser ses coûts d'emprunt dans leur intégralité en utilisant soit :
- (a) le modèle de la comptabilisation en charges défini au paragraphe 24.3 ; soit
 - (b) le modèle de la comptabilisation à l'actif défini au paragraphe 24.4.

Modèle de la comptabilisation en charges

- 24.3 Une entité doit comptabiliser tous les coûts d'emprunt en charges dans le compte de résultat de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

Modèle de la comptabilisation à l'actif

- 24.4 Une entité qui décide d'appliquer le modèle de la comptabilisation à l'actif doit appliquer IAS 23 *Coûts d'emprunt*.

Informations à fournir

- 24.5 Une entité doit mentionner la **méthode comptable** adoptée pour les coûts d'emprunt. Si le modèle de la comptabilisation à l'actif est adopté comme prévu au paragraphe 24.4, l'entité doit inclure les informations pertinentes qu'impose IAS 23.

Section 25

Paiement fondé sur des actions

- 25.1 Une entité doit appliquer cette section pour comptabiliser toutes les **transactions dont le paiement est fondé sur des actions**, y compris :
- (a) les transactions dont **le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres**, par lesquelles l'entité reçoit des biens ou des services en contrepartie d'instruments **de capitaux propres** de l'entité (dont actions ou options sur actions),
 - (b) les transactions dont **le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie**, par lesquelles l'entité acquiert des biens ou des services en encourageant à l'égard de ce fournisseur de biens ou de services des passifs dont le montant est fondé sur le prix (ou la valeur) des actions de l'entité ou autres instruments de capitaux propres de l'entité ; et
 - (c) les transactions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou services et dont les caractéristiques de l'accord laissent soit à l'entité, soit au fournisseur de ces biens ou services, le choix entre un règlement de la transaction en trésorerie (ou autres actifs) ou par l'émission d'instruments de capitaux propres.

Comptabilisation

- 25.2 Une entité doit comptabiliser les biens ou services reçus ou acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, au moment où elle obtient les biens ou au fur et à mesure qu'elle reçoit les services. L'entité doit comptabiliser soit une augmentation correspondante de ses capitaux propres si les biens ou services ont été reçus dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres, soit un passif si les biens ou services ont été acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie.
- 25.3 Lorsque les biens ou services reçus ou acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions ne remplissent pas les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs, ils doivent être comptabilisés en charges.

Évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres

- 25.4 Une entité doit appliquer IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* pour évaluer les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, et fournir les informations pertinentes requises par IFRS 2. Pour les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, IFRS 2 impose généralement une évaluation par référence à la **juste valeur** des instruments de capitaux propres attribués. Toutefois, si l'entité n'est pas en mesure d'estimer de manière fiable la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués à la date d'évaluation, IFRS 2 prévoit l'évaluation des instruments de capitaux propres à leur **valeur intrinsèque**, qui correspond à la différence entre la juste valeur des actions et le prix, s'il y a lieu, que l'autre partie est ou sera tenue de payer au titre de ces actions. La valeur intrinsèque est évaluée initialement à la **date d'attribution** et ultérieurement à chaque **date de reporting** ainsi qu'à la date du règlement final, toute variation de la valeur intrinsèque étant comptabilisée en résultat.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie

- 25.5 Pour les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie, une entité doit évaluer les biens ou les services acquis, ainsi que le passif encouru, à la juste valeur de ce passif. Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à chaque date de reporting ainsi qu'à la date de règlement, en comptabilisant en résultat de la période toute variation de la juste valeur.
- 25.6 Pour les transactions avec des membres du personnel, si les instruments de capitaux propres attribués ne sont pas acquis tant que les membres du personnel n'ont pas achevé une période de service déterminée, l'entité doit comptabiliser les services reçus au fur et à mesure qu'ils sont fournis par les membres du personnel pendant cette période.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et prévoyant une possibilité de règlement en trésorerie

- 25.7 S'agissant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, pour lesquelles les caractéristiques de l'accord laissent soit à l'entité, soit à l'autre partie le choix de déterminer si l'entité règle la transaction en trésorerie (ou avec d'autres actifs) ou par l'émission d'instruments de capitaux propres, l'entité doit comptabiliser cette transaction ou ses composantes soit comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie si, et dans la mesure où, l'entité est soumise à un engagement de régler en trésorerie ou par d'autres actifs, soit comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres si, et dans la mesure où, elle n'est pas soumise à un tel engagement. Une entité doit appliquer les modalités figurant dans IFRS 2 paragraphes 35 à 43 pour évaluer les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et prévoyant une possibilité de règlement en trésorerie.

Informations à fournir

- 25.8 Une entité doit fournir une description de chaque type d'accord, ayant ou ayant eu une existence durant la période, dont le paiement est fondé sur des actions, y compris les caractéristiques et conditions générales de chaque accord, telles que les dispositions d'acquisition des droits, l'échéance la plus éloignée des options attribuées, et le mode de règlement (en trésorerie ou en instruments de capitaux propres). Une entité ayant conclu plusieurs accords, quasiment identiques, dont le paiement est fondé sur des actions peut agréger ces informations.
- 25.9 Une entité doit fournir les informations suivantes concernant l'effet sur le résultat de l'entité pour la période et sur sa **situation financière** des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, y compris au moins ce qui suit :
- (a) la charge totale, comptabilisée pour la période, découlant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, pour lesquelles les biens ou les services reçus ne remplissaient pas les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs et qui ont donc été immédiatement comptabilisés en charges, y compris la mention séparée de la quote-part de la charge totale qui découle des transactions comptabilisées comme des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres ;

- (b) en ce qui concerne les passifs découlant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions :
 - (i) la **valeur comptable** totale à la fin de la période ; et
 - (ii) la valeur intrinsèque totale, à la fin de la période, des passifs pour lesquels le droit de l'autre partie à de la trésorerie ou d'autres actifs a été acquis à la fin de la période (par exemple, droits acquis à l'appréciation d'actions).

Section 26

Dépréciation d'actifs non financiers

- 26.1 Cette section doit s'appliquer à la comptabilisation de la **dépréciation** de tous les actifs, autres que ceux qui suivent, pour lesquels d'autres sections de la présente Norme [projet] établissent les dispositions relatives à la comptabilisation de leur dépréciation :
- (a) **actifs d'impôt différé** (voir la section 28 *Impôts sur le résultat*).
 - (b) actifs générés par des **avantages du personnel** (voir la section 27 *Avantages du personnel*).
 - (c) **actifs financiers** dans le champ d'application de la section 11 *Actifs financiers et passifs financiers*.
 - (d) **immeubles de placement** évalués à la **juste valeur** (voir section 15 *Immeubles de placement*).
 - (e) **actifs biologiques** liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés de la vente (voir la section 35 *Activités spécialisées*).

Dépréciation des stocks

Prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de vente

- 26.2 Une entité doit apprécier à chaque **date de reporting** si des stocks se sont dépréciés. L'entité doit effectuer cette appréciation en comparant la **valeur comptable** de chaque élément de stock (ou groupe d'éléments similaires – voir le paragraphe 26.3) avec son prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de vente. Si un élément de stock (ou un groupe d'éléments) s'est déprécié, l'entité doit comptabiliser en résultat une perte au titre de la différence entre la valeur comptable et le prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de vente.
- 26.3 Si la détermination du prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de vente des stocks élément par élément est **irréalisable**, l'entité peut regrouper des éléments de stocks relatifs à la même ligne de produits qui ont des buts ou des usages finaux similaires, sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, afin d'estimer la dépréciation de ces stocks.

Reprise de la dépréciation

- 26.4 Une entité doit effectuer une nouvelle évaluation du prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de vente lors de chaque période ultérieure. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation du prix de vente diminué des coûts à terminaison et des frais de vente en raison d'un changement de la situation économique, l'entité doit effectuer une reprise du montant de la dépréciation (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la perte de valeur initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable soit le plus faible du coût et du prix de vente révisé diminué des coûts à terminaison et des frais de vente.

Dépréciation d'actifs non financiers autres que les stocks

Indicateurs de dépréciation

- 26.5 Une entité doit apprécier à chaque date de reporting s'il existe un quelconque indice qu'un actif puisse s'être déprécié. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'actif. S'il n'existe aucun indice de dépréciation, il n'est pas nécessaire d'estimer la juste valeur diminuée des frais de la vente. Cette section emploie le terme « un actif » mais parfois la juste valeur diminuée des frais de la vente doit être estimée pour un groupe d'actifs (voir le paragraphe 26.9).
- 26.6 Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entité doit au minimum considérer les indications suivantes :

Sources d'informations externes

- (a) durant la période, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif.
- (b) d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu.
- (c) les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant la période et il est probable que ces augmentations affecteront de façon significative le taux d'actualisation appliqué dans le calcul de la valeur d'utilité d'un

actif et diminueront la juste valeur de l'actif diminuée des frais de la vente.

- (d) la valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.

Sources d'informations internes

- (e) il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif.
- (f) des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on prévoit de l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration de l'activité à laquelle un actif appartient, les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée.
- (g) un élément probant provenant du système d'information interne indique que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que prévu. Dans ce contexte, la performance économique comprend le résultat opérationnel et les flux de trésorerie.

- 26.7 S'il existe une indication qu'un actif ait pu se déprécier, cela peut indiquer que l'entité doit revoir la durée d'utilité restant à courir de l'actif, son mode **d'amortissement** ou sa **valeur résiduelle** et l'ajuster selon la section de la présente Norme [projet] applicable à l'actif (par exemple, la section 16 *Immobilisations corporelles* et la section 17 *Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill*), même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

Évaluation de la juste valeur diminuée des coûts de la vente

- 26.8 La juste valeur diminuée des frais de la vente est le montant pouvant être obtenu de la vente d'un actif ou d'un groupe d'actifs lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.
- 26.9 Si la juste valeur ne peut pas être estimée pour un actif pris individuellement, l'entité doit évaluer la juste valeur diminuée des coûts de la vente du groupe d'actifs auquel l'actif appartient. Dans ce but, la juste valeur diminuée des

frais de la vente doit être estimée pour le plus petit groupe d'actifs identifiable

- (a) qui inclut l'actif pour lequel il existe un indice de dépréciation et
- (b) dont la juste valeur diminuée des frais de la vente peut être estimée.

Juste valeur diminuée des coûts de la vente

- 26.10 Une entité doit déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente sur la base de la hiérarchie suivante de fiabilité des éléments probants :
- (a) Un prix dans un accord de vente irrévocable lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.
 - (b) S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais si l'actif se négocie sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie – fondé généralement sur le cours acheteur actuel.
 - (c) Lorsque les cours acheteurs courants ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle estimer la juste valeur diminuée des coûts de la vente.
 - (d) S'il n'existe ni accord de vente irrévocable, ni marché actif pour l'actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est estimée à partir de la meilleure information disponible pour refléter le montant, net des coûts de sortie, qu'une entité pourrait obtenir, à la fin de la **période de reporting**, de la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Pour déterminer ce montant, l'entité considère le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de la vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.
- 26.11 Lorsque la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif (ou d'un groupe d'actifs – voir le paragraphe 26.9) est inférieure à sa valeur comptable, l'entité doit réduire la valeur comptable de l'actif pour la ramener à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Cette réduction est une perte de valeur.
- 26.12 Une entité doit comptabiliser une perte de valeur immédiatement en résultat.

- 26.13 Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entité doit comptabiliser un passif seulement si la présente Norme [projet] l'impose (voir en particulier la section 20 *Provisions et éventualités*).
- 26.14 Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, pour répartir la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.

Reprise d'une perte de valeur

- 26.15 Une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe une indication qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe une telle indication, l'entité doit estimer la juste valeur diminuée des frais de vente de cet actif. Les indications qu'une perte de valeur puisse avoir diminué ou puisse ne plus exister sont généralement l'opposé de celles présentés au paragraphe 26.6.
- 26.16 Si la juste valeur estimée diminuée des frais de vente excède la valeur comptable de l'actif, l'entité doit augmenter la valeur comptable pour qu'elle atteigne la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sous réserve de la limitation décrite au paragraphe 26.17. Cette augmentation représente une reprise d'une perte de valeur.
- 26.17 La valeur comptable d'un actif, autre qu'un goodwill, augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.
- 26.18 Une entité doit comptabiliser une reprise de perte de valeur d'un actif, à l'exception d'un goodwill, immédiatement au compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre section de la présente Norme [projet] (par exemple, le modèle de la réévaluation de la section 16). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon le modèle de la réévaluation.
- 26.19 Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.

Dispositions supplémentaires relatives à la dépréciation du goodwill

- 26.20 Le goodwill, ne peut en lui-même être vendu. Il ne génère pas non plus pour une entité de flux de trésorerie indépendants des flux de trésorerie d'autres actifs. En conséquence, la juste valeur du goodwill ne peut être évaluée directement. Par conséquent, la juste valeur du goodwill doit provenir de l'évaluation de la juste valeur du groupe plus grand d'actifs auquel le goodwill appartient.
- 26.21 Les principes des paragraphes 26.5 à 26.14 concernant la comptabilisation et l'évaluation de la dépréciation d'actifs s'appliquent au goodwill. Par conséquent, à chaque date de reporting l'entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un goodwill puisse s'être déprécié. Outre la prise en compte des indicateurs de dépréciation du paragraphe 26.6, l'entité doit examiner aussi si :
- (a) depuis son acquisition, l'entité acquise à laquelle le goodwill se rapporte a enregistré une performance sensiblement plus mauvaise que prévu ;
 - (b) l'entité acquise à laquelle le goodwill se rapporte est en cours de restructuration, est détenue en vue de la vente ou abandonnée ; ou
 - (c) d'importantes pertes de valeur ont été comptabilisées au titre d'autres actifs de l'entité acquise auxquels se rapporte le goodwill.
- 26.22 S'il existe un indice que le goodwill s'est déprécié, l'entité doit suivre un processus à deux étapes pour déterminer si elle doit comptabiliser une perte de valeur :

1^{ère} étape :

- (a) affecter le goodwill à la (aux) **composante(s) de l'entité** qui en bénéficient (en règle générale, le niveau le plus bas de l'entité auquel le goodwill fait l'objet d'un suivi à des fins de gestion interne) ;
- (b) évaluer la juste valeur de chaque composante dans son intégralité, y compris le goodwill ;
- (c) comparer la juste valeur de la composante à sa valeur comptable ;
- (d) si la juste valeur de la composante égale ou excède sa valeur comptable, ni la composante ni le goodwill n'est déprécié ; si la juste valeur de la composante est inférieure à sa valeur comptable, l'écart est une perte de valeur qui doit être comptabilisée selon la 2^{ème} étape.

2^{ème} étape :

- (a) déprécier le goodwill de la composante du montant de la perte de valeur déterminée dans la 1^{ère} étape (d) et comptabiliser en résultat une perte de valeur ;
 - (b) si le montant de la perte de valeur déterminée dans la 1^{ère} étape (d) excède la valeur comptable du goodwill de la composante, l'excédent doit être comptabilisé en résultat comme une perte de valeur. Cet excédent doit être affecté aux actifs et passifs identifiables sans effet de trésorerie, y compris les passifs éventuels de la composante, sur la base de leurs justes valeurs relatives.
- 26.23 S'il existe un **intérêt minoritaire** dans la composante à laquelle le goodwill a été affecté, la valeur comptable de cette composante comprend :
- (a) tant la part d'intérêt de l'entité mère que de l'intérêt minoritaire dans les actifs nets identifiables de la composante ; et
 - (b) l'intérêt de l'entité mère dans le goodwill.

Toutefois, une partie de la juste valeur de la composante déterminée selon la 1^{ère} étape (b) est attribuable à l'intérêt minoritaire dans le goodwill. En conséquence, toute perte de valeur relative au goodwill (2^{ème} étape (a)) est répartie entre celle qui est attribuable à l'entité mère et celle qui est attribuable à l'intérêt minoritaire, seule la première étant comptabilisée comme une perte de valeur du goodwill.

- 26.24 Une perte de valeur comptabilisée au titre du goodwill ne doit pas être reprise au cours d'une période ultérieure.

Informations à fournir

- 26.25 Pour chaque **catégorie d'actifs**, l'entité doit fournir les informations suivantes :
- (a) le montant des pertes de valeur comptabilisées en résultat durant la période et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses.
 - (b) le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de la période et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises.
 - (c) le montant des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisées directement en capitaux propres au cours de la période.

- (d) le montant des reprises des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisées directement en capitaux propres pendant la période.

26.26 Une entité doit communiquer les informations suivantes concernant le total des pertes de valeur et le total des reprises de pertes de valeur comptabilisées durant la période au titre desquelles aucune information séparée n'est fournie :

- (a) les principales catégories d'actifs affectés par les pertes de valeur et les principales catégories d'actifs affectés par les reprises de pertes de valeur.
- (b) les principaux événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ces pertes de valeur et ces reprises de pertes de valeur.

Section 27

Avantages du personnel

27.1 Les **avantages du personnel** désignent toutes formes de contrepartie données par une entité en échange des services rendus par son personnel, y compris les administrateurs et les directeurs. Cette section s'applique à quatre types d'avantages du personnel :

- (a) les avantages à court terme, qui désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont entièrement dus dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants ;
- (b) **les avantages postérieurs à l'emploi**, qui désignent les avantages du personnel (autres que les **indemnités de fin de contrat de travail**) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi ;
- (c) les autres avantages à long terme, qui désignent les avantages du personnel (autres que les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat de travail) qui ne sont pas dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants ; et
- (d) les indemnités de fin de contrat de travail qui désignent des avantages du personnel payables suite à :
 - (i) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal du départ en retraite ; ou
 - (ii) la décision d'un membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.

27.2 Les avantages du personnel comprennent aussi des **paiements fondés sur des actions** soit sous la forme d'instruments de capitaux propres (tels qu'actions ou options sur actions) ou sous la forme de trésorerie ou d'autres actifs de l'entité dont les montants sont basés sur le prix des actions de l'entité ou d'autres instruments de capitaux propres de l'entité, pour autant que les éventuelles conditions d'acquisition spécifiées du droit soient remplies. Une entité doit appliquer la section 25 *Paiement fondé sur des actions* pour comptabiliser les paiements fondés sur des actions.

Principe général de comptabilisation de tous les avantages du personnel

- 27.3 Une entité doit comptabiliser le coût de tous les avantages du personnel auxquels ses employés ont droit par suite des services rendus à l'entité durant la période :
- (a) en tant que passif, après déduction des montants qui ont été versés soit directement aux membres du personnel soit en tant que cotisations à un fonds d'avantages du personnel. Si le montant des cotisations versées est supérieur à l'obligation au titre des services rendus avant la **date de reporting**, l'entité doit comptabiliser cet excédent à l'actif dans la mesure où le paiement d'avance aboutira à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie.
 - (b) en charges, sauf si le coût :
 - (i) est inclus dans le coût de production des stocks selon la section 12 *Stocks* ; ou
 - (ii) est inclus dans le coût des immobilisations corporelles selon la Section 16 *Immobilisations corporelles*.

Avantages à court terme

Exemples

- 27.4 Les avantages à court terme incluent :
- (a) les salaires, traitements et les cotisations de sécurité sociale ;
 - (b) les absences rémunérées à court terme (telles que les congés annuels et les congés maladie) lorsqu'il est prévu que les absences se produiront dans les douze mois suivant la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants ;
 - (c) les sommes à payer au titre de l'intéressement et des primes dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants ; et
 - (d) les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) accordés au personnel en activité.

Évaluation en règle générale des avantages à court terme

- 27.5 Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entité pendant la **période de reporting**, l'entité doit évaluer les montants comptabilisés selon le paragraphe 27.3 au montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui verser en contrepartie de ces services.

Comptabilisation et évaluation – absences à court terme rémunérées

- 27.6 Certaines absences à court terme rémunérées s'accumulent. Parmi les exemples, il faut citer les congés annuels et les congés de maladie qui peuvent être reportés et pris au cours de périodes futures si le membre du personnel n'utilise pas pleinement ses droits dans la période courante. Une entité doit comptabiliser le coût attendu **d'absences rémunérées cumulables**, lorsque les membres du personnel rendent des services qui augmentent leurs droits à des absences rémunérées futures. L'entité doit évaluer le coût attendu des absences rémunérées cumulables comme le montant supplémentaire qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la fin de la période de reporting. L'entité doit présenter les absences rémunérées cumulables non utilisées dont elle s'attend à ce qu'elles soient utilisées comme un **passif courant** à la date de reporting.
- 27.7 Une entité doit comptabiliser le coût des autres absences rémunérées (non cumulables) lorsque ces absences ont lieu. L'entité doit évaluer le coût des absences rémunérées non cumulables au montant non actualisé des traitements et salaires payés ou payables pendant la durée de l'absence.

Comptabilisation – plans d'intéressement et de primes

- 27.8 Une entité doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes seulement si :
- (a) l'entité a une **obligation** actuelle, juridique ou **implicite**, d'effectuer de tels paiements au titre d'événements passés (ceci signifie que l'entité n'a d'autre alternative réaliste que d'effectuer les paiements) ;
et
 - (b) une estimation fiable de l'obligation peut être faite.

Avantages postérieurs à l'emploi : distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies

27.9 Les avantages postérieurs à l'emploi incluent par exemple :

- (a) des prestations de retraite, telles que les pensions, et
- (b) d'autres prestations postérieures à l'emploi, telles que l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi.

Les conventions en vertu desquelles une entité accorde des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. Une entité doit appliquer cette section à toutes les conventions de ce type, qu'elles impliquent ou non la constitution d'une entité distincte pour encaisser les cotisations et payer les prestations. Dans certains cas, ces conventions sont imposées par la législation et ne sont pas introduites à l'initiative de l'entité.

27.10 Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en **régimes à cotisations définies** ou en **régimes à prestations définies** selon la substance économique du régime qui ressort de ses principaux termes et conditions.

- (a) Les régimes à cotisations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'a aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires ou d'effectuer des prestations directes aux membres du personnel si le fonds ne détient pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période en cours et les périodes antérieures. Ainsi, le montant des avantages postérieurs à l'emploi reçu par le membre du personnel est déterminé par le montant des cotisations versées par l'entité (et peut-être également par le membre du personnel) à un régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à une compagnie d'assurance, ainsi que par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations.
- (b) Les régimes à prestations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies. Selon les régimes à prestations définies, l'entité est tenue de fournir aux membres du personnel présents et anciens les avantages convenus ; le risque actuariel (risque que les prestations coûteront plus cher que prévu) et le risque de placement incombent en substance à l'entité. Si l'expérience en matière de risque actuariel ou

de risque de placement est plus mauvaise que prévu, l'obligation de l'entité peut s'en trouver accrue.

Régimes multi-employeurs et régimes d'État

- 27.11 Les régimes multi-employeurs et les régimes d'État sont classés en régimes à cotisations définies ou en régimes à prestations définies en fonction de leurs termes, en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels du régime. Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entité doit :
- (a) comptabiliser le régime selon le paragraphe 27.13 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies ; et
 - (b) indiquer le fait qu'il s'agit d'un régime à prestations définies et la raison pour laquelle il est comptabilisé comme un régime à cotisations définies, ainsi que toute information disponible sur l'excédent ou le déficit du régime, en mentionnant les implications éventuelles pour l'entité.

Prestations assurées

- 27.12 Une entité peut payer des primes d'assurances souscrites pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. Elle doit alors traiter le régime comme un régime à cotisations définies, à moins qu'elle ait une obligation juridique ou implicite de payer :
- (a) directement les prestations à leur date d'exigibilité ; ou
 - (b) des montants complémentaires si l'assureur ne paie pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par les membres du personnel au titre de la période courante et des périodes antérieures.

Une obligation implicite pourrait résulter indirectement du régime, par le mécanisme servant à fixer des primes futures ou par le biais d'une relation de **partie liée** avec l'assureur. Si l'entité a une telle obligation juridique ou implicite, elle doit comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies.

Avantages postérieurs à l'emploi : régimes à cotisations définies

Comptabilisation et évaluation

- 27.13 L'entité doit comptabiliser la cotisation payable au titre d'une période :
- (a) au passif, après déduction du montant déjà payé. Si les paiements des cotisations excèdent la cotisation due pour des services rendus avant la date de reporting, l'entité doit inscrire cet excédent à l'actif.
 - (b) en charges, sauf si le coût :
 - (i) est inclus dans le coût de la production de stocks selon la section 12 *Stocks* ; ou
 - (ii) est inclus dans le coût des immobilisations corporelles selon la section 16 *Immobilisations corporelles*.

Avantages postérieurs à l'emploi : régimes à prestations définies

Comptabilisation

- 27.14 En appliquant le principe de la comptabilisation générale du paragraphe 27.3 aux régimes à prestations définies, une entité :
- (a) comptabilise un passif au titre de ses obligations au titre des régimes à prestations définies, nets des actifs du régime - son « passif au titre de prestations définies » (voir les paragraphes 27.15 à 27.20) ; et
 - (b) comptabilise la variation nette de ce passif durant la période comme le coût de ses régimes à prestations définies pendant la période (voir les paragraphes 27.21 à 27.25).

Évaluation du passif au titre de prestations définies

- 27.15 Une entité doit évaluer un **passif au titre de prestations définies** en ce qui concerne ses obligations selon des régimes à prestations définies au total net des montants suivants :
- (a) la valeur actuelle de ses obligations en vertu de régimes à prestations définies (son **obligation au titre de prestations définies**) à la date de reporting (le paragraphe 27.17 fournit des commentaires sur l'actualisation), diminuée

- (b) de la juste valeur à la date de reporting des **actifs du régime** (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations. Les paragraphes 11.14 à 11.17 établissent les dispositions pour déterminer les justes valeurs des actifs du régime qui sont des **actifs financiers**.
- 27.16 La valeur actuelle des obligations d'une entité selon des régimes à prestations définies à la date de reporting doit refléter le montant estimé des avantages que les membres du personnel ont obtenus en échange de leurs services au cours de la période courante et de périodes antérieures, y compris les prestations qui ne sont pas encore **acquises** (voir le paragraphe 27.23) et y compris les impacts des formules de prestations qui donnent au personnel des avantages supérieurs pour les années de service ultérieures. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à la période en cours et aux périodes antérieures sur la base de la formule des prestations du régime et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (comme la rotation du personnel et la mortalité) et les variables financières (comme les augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influenceront sur le coût des prestations. Les hypothèses actuarielles doivent être sans parti pris (elles ne seront ni imprudentes ni excessivement conservatrices), mutuellement compatibles et sélectionnées pour permettre la meilleure estimation des flux de trésorerie futurs qui seront générés en vertu du régime.

Actualisation

- 27.17 Une entité doit évaluer son obligation au titre de prestations définies sur la base de la valeur actuelle. L'entité doit déterminer le taux à appliquer pour actualiser les paiements futurs par référence à un taux de marché à la date de reporting fondé sur des obligations d'entreprises de première catégorie. Dans les pays où il n'y a de marché actif pour de telles obligations, l'entité doit utiliser les rendements du marché (à la date de reporting) des obligations d'État. La monnaie et la durée des obligations d'entreprises ou des obligations d'État doivent être cohérentes avec la monnaie et la durée estimée des paiements futurs.

Méthode d'évaluation actuarielle

- 27.18 Une entité doit utiliser la **méthode des unités de crédit projetées** pour déterminer ses obligations au titre de prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés.

Adoptions, modifications, réductions et liquidations des régimes

- 27.19 Si un régime à prestations définies a été introduit ou modifié dans la période courante, l'entité doit augmenter ou diminuer son passif au titre des prestations définies pour refléter la modification et elle doit comptabiliser l'augmentation (la diminution) en charges (produits) pour évaluer le résultat. Inversement, si un régime a été réduit (c'est-à-dire si les prestations sont réduites ou si un nombre inférieur de membres du personnel sont couverts) ou liquidé (l'obligation de l'employeur est entièrement acquittée), l'obligation au titre de prestations définies a diminué ou est éliminée, et l'entité doit comptabiliser le bénéfice ou la perte en résultat.

Actif de régime à prestations définies

- 27.20 Si le passif au titre des prestations définies à la date de reporting est inférieur à la juste valeur des actifs du régime à cette date, le régime présente un excédent. Une entité doit comptabiliser un excédent de régime en tant qu'actif de régime à prestations définies uniquement si elle est en mesure de récupérer l'excédent soit par le biais de réduction futures de cotisations, soit par le biais de remboursements en provenance du régime.

Coût d'un régime à prestations définies

- 27.21 Une entité doit comptabiliser la variation nette de son passif au titre des prestations définies durant la période, autre qu'une variation attribuable aux prestations versées aux membres du personnel pendant la période ou en raison de cotisations de la part de l'employeur, comme le coût de ses régimes à prestations définies durant la période. Ce coût est comptabilisé en résultat, sauf :
- (a) s'il est inclus dans le coût de la production de stocks selon la section 12 ; ou
 - (b) s'il est inclus dans le coût d'immobilisations corporelles selon la section 16.
- 27.22 La variation nette du passif au titre de prestations définies qui est comptabilisée comme le coût d'un régime à prestations définies inclut :
- (a) la variation du passif au titre de prestations définies résultant des services rendus par les membres du personnel pendant la période de reporting ;

- (b) l'intérêt sur l'obligation au titre de prestations définies pendant la période de reporting ;
 - (c) les rendements sur les actifs de couverture et la variation nette de la juste valeur de droits à des remboursements comptabilisés (voir le paragraphe 27.26) pendant la période de reporting ;
 - (d) les gains et les pertes actuariels générés pendant la période de reporting ;
 - (e) les augmentations ou diminutions du passif au titre de prestations définies résultant de l'introduction d'un nouveau régime ou de la modification d'un régime existant pendant la période de reporting (voir le paragraphe 27.19) ; et
 - (f) les diminutions du passif au titre de prestations définies résultant de la réduction ou de la liquidation d'un régime existant pendant la période de reporting (voir le paragraphe 27.19).
- 27.23 Selon un régime à prestations définies, les services rendus par un membre du personnel génèrent une obligation même si les droits à prestations sont conditionnés par un emploi futur (autrement dit, ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite parce qu'à chaque date de reporting successive, le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, une entité examine la probabilité que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. De même, bien que certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple l'assistance médicale postérieure à l'emploi, ne soient dus que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, une obligation est créée pendant ses années de service qui lui assureront la prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité que cet événement se produise affecte l'évaluation de l'obligation mais ne détermine pas son existence.
- 27.24 Si les prestations définies sont fondées sur les salaires futurs, une entité doit évaluer ses obligations au titre de prestations définies sur une base qui reflète les augmentations de salaires futurs estimées.
- 27.25 Si les prestations définies sont réduites de montants qui seront versés aux membres du personnel en vertu de régimes garantis par l'État, l'entité doit évaluer ses obligations au titre de prestations définies sur une base qui reflète les prestations payables selon les régimes généraux et obligatoires mais uniquement :
- (a) si ces régimes ont été adoptés avant la date de reporting ; ou

- (b) si l'expérience passée ou d'autres indications fiables, démontrent que ces prestations payées dans le cadre d'un régime général et obligatoire évolueront d'une manière prévisible, par exemple qu'elles suivront l'indice général des prix ou l'indice général des salaires.

Remboursements

- 27.26 Si une entité est quasiment certaine qu'une autre partie remboursera, soit en partie soit en totalité, les dépenses nécessaires à l'extinction d'une obligation au titre de prestations définies, elle doit comptabiliser ses droits à remboursement en tant qu'actifs distincts. L'entité doit évaluer l'actif à sa juste valeur. Dans le compte de résultat, la dépense relative à un régime à prestations définies peut être présentée nette du montant comptabilisé à titre de remboursement.

Autres avantages à long terme

- 27.27 Les autres avantages à long terme sont, par exemple :
- (a) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques ;
 - (b) les jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
 - (c) les indemnités d'incapacité de longue durée ;
 - (d) l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus après la clôture de la période pendant laquelle les membres du personnel ont effectué les services correspondants ; et
 - (e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus après la clôture de la période au cours de laquelle elles ont été acquises.
- 27.28 Une entité doit comptabiliser un passif au titre d'autres avantages à long terme évalués d'après le total net des montants suivants :
- (a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations à la date de reporting, diminuée
 - (b) de la juste valeur à la date de reporting des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations.

Une entité doit comptabiliser la variation du passif selon le paragraphe 27.21.

Indemnités de fin de contrat de travail

27.29 Une entité peut se trouver engagée, par la législation, par des accords contractuels ou d'autres accords passés avec son personnel ou ses représentants ou par une obligation implicite, basée sur des pratiques commerciales, sur la coutume ou un désir d'équité, d'effectuer des paiements (ou d'accorder d'autres avantages) aux membres du personnel lorsqu'elle met fin à leur contrat de travail. Ces paiements sont des indemnités de fin de contrat de travail.

Comptabilisation

27.30 Du fait que les indemnités de fin de contrat de travail ne confèrent pas à l'entité d'avantages économiques futurs, elle doit les comptabiliser immédiatement en charges.

27.31 Lorsqu'une entité comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également devoir prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou d'autres avantages du personnel.

27.32 Une entité doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges uniquement si elle s'est manifestement engagée :

- (a) à mettre fin à l'emploi d'un ou plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite ; ou
- (b) à octroyer des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.

27.33 Une entité s'est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail uniquement si elle a un plan de licenciement formalisé et détaillé sans possibilité réelle de se retirer du plan.

Évaluation

27.34 L'entité doit évaluer l'indemnité de fin de contrat de travail selon la meilleure estimation de la dépense qui sera nécessaire à l'extinction de l'obligation à la date de reporting. Dans le cas d'une offre effectuée pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités de fin de contrat doit être basée sur le nombre de personnes dont on s'attend à ce qu'elles acceptent l'offre.

27.35 Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont dues plus de douze mois après la fin de la période de reporting, elles doivent être évaluées à leur valeur actualisée.

Informations à fournir

Informations à fournir sur les avantages à court terme

- 27.36 Cette section n'impose pas de fournir d'informations spécifiques sur les avantages à court terme des membres du personnel.

Informations à fournir sur les régimes à cotisations définies

- 27.37 Une entité doit indiquer le coût total des régimes à cotisations définies pour la période et leurs montants (a) comptabilisés en résultat en tant que charge et (b) inclus dans le coût d'un actif.

Informations à fournir sur les régimes à prestations définies

- 27.38 Une entité doit fournir les informations suivantes sur ses régimes à prestations définies :
- (a) une description générale du type de régime, y compris sa politique de financement ;
 - (b) la méthode comptable de l'entité relative à la comptabilisation des profits et pertes actuariels et le montant des profits et pertes actuariels comptabilisés au cours de la période.
 - (c) un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture du passif au titre des prestations définies en indiquant séparément les prestations versées et toutes les autres variations ;
 - (d) une analyse du passif au titre des prestations définies ventilée en montants résultant de régimes qui ne sont pas du tout financés et en montants résultant de régimes qui sont financés en totalité ou partiellement.
 - (e) un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de la juste valeur des actifs du régime et des soldes d'ouverture et de clôture de tout droit à remboursement comptabilisés en tant qu'actif, en indiquant séparément, s'il y a lieu :
 - (i) les cotisations de l'employeur ;
 - (ii) les cotisations des participants au régime ;

- (iii) les prestations versées ;
 - (iv) d'autres variations des actifs du régime.
- (f) le coût total relatif aux régimes à prestations définies comptabilisé en résultat en tant que charges de la période, ainsi que le(s) poste(s) dans le(s)quel(s) ils apparaissent ;
- (g) le coût total relatif aux régimes à prestations définies pendant la période, coût qui était :
- (i) inclus dans le coût de production des stocks selon la section 12 ; ou
 - (ii) inclus dans le coût d'immobilisations corporelles selon la section 16 ;
- (h) pour chaque grande catégorie d'actifs du régime, comprenant, sans s'y limiter, les instruments de capitaux propres, les instruments de dette, les biens immobiliers et tous les autres actifs, le pourcentage ou le montant que représente chaque grande catégorie par rapport à la juste valeur du total des actifs du régime ;
- (i) les montants inclus dans la juste valeur des actifs du régime pour :
- (i) chaque catégorie des propres **instruments financiers** de l'entité ; et
 - (ii) tout bien immobilier occupé ou autres actifs utilisés par l'entité ;
- (j) le rendement réel des actifs du régime ; et
- (k) les principales hypothèses actuarielles retenues, y compris, s'il y a lieu :
- (i) les taux d'actualisation ;
 - (ii) les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les périodes présentées dans les états financiers ;
 - (iii) les taux attendus d'augmentations salariales ; et
 - (iv) les taux d'évolution des coûts médicaux.

Informations à fournir sur d'autres avantages à long terme

- 27.39 Pour chaque catégorie des autres avantages à long terme qu'une entité fournit aux membres de son personnel, l'entité doit indiquer la nature des avantages, la valeur de son obligation et sa situation de financement à la date de reporting, ainsi que le montant des profits et pertes actuariels générés dans la période courante et sa **méthode comptable** relative à de tels profits et pertes actuariels.

Informations à fournir sur les indemnités de fin de contrat de travail

- 27.40 Pour chaque catégorie d'indemnités de fin de contrat de travail qu'une entité offre aux membres de son personnel, l'entité doit indiquer la nature de l'avantage, sa méthode de comptabilisation, ainsi que le montant de son obligation et sa situation de financement à la date de reporting.
- 27.41 Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de membres du personnel qui accepteront une offre d'indemnités de fin de contrat de travail, il existe un passif éventuel. La section 20 *Provisions et éventualités* impose à une entité de fournir des informations sur son passif éventuel à moins que l'éventualité d'une sortie de fonds pour règlement ne soit lointaine.

Section 28

Impôts sur le résultat

- 28.1 Pour les besoins de la présente Norme [projet], les **impôts sur le résultat** incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des **bénéfices imposables**. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts tels que les retenues à la source payables par une **filiale**, une **entreprise associée** ou une **coentreprise** sur ses distributions à l'entité présentant les états financiers.
- 28.2 Cette section impose à une entité de comptabiliser les conséquences fiscales courantes et futures des transactions et des autres événements comptabilisés dans les états financiers. Les passifs et actifs d'impôt exigible sont comptabilisés au titre de l'**impôt exigible** à payer ou de l'impôt exigible à recouvrer. Les **passifs d'impôt différé** et les **actifs d'impôt différé** sont comptabilisés au titre des conséquences fiscales de la récupération ou du règlement futur des actifs et des passifs de l'entité à leur **valeur comptable** courante respective, à quelques exceptions près, et au titre de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés.

Base fiscale

- 28.3 La **base fiscale** est l'évaluation selon une loi fiscale existante applicable d'un actif, d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres. Cet actif, ce passif ou cet instrument de capitaux propres peut être comptabilisé tant à des fins de déclaration fiscale qu'à des fins d'information financière, ou à des fins de déclaration fiscale mais pas d'information financière ou à des fins d'information financière mais pas à des fins de déclaration fiscale. Exprimée d'une autre façon, la base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant qui serait comptabilisé si un bilan était créé en utilisant la législation fiscale comme base de la comptabilité.
- 28.4 Les exemples suivants illustrent la notion de base fiscale :
- (a) Une machine a coûté 100. Pour des raisons fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de la période et de périodes antérieures et le solde sera déductible dans des périodes futures, soit par le biais de l'amortissement, soit par une déduction lors de la sortie de l'actif. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables, tout profit lors de la sortie de la machine est imposable et toute perte générée lors de la sortie sera déductible à des fins fiscales. La base fiscale de la machine est de 70.

- (b) Les intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Les produits d'intérêts liés seront imposés lors de leur encaissement. La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.
- (c) Les créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). La base fiscale des créances clients est de 100.
- (d) Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de ce prêt n'aura pas de conséquence fiscale. La base fiscale de ce prêt est de 100.

Différences temporelles

- 28.5 Les **différences temporelles** sont des différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable présentée dans les états financiers. Elles résulteront en un montant imposable ou déductible lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée. Les différences temporelles peuvent être imposables ou déductibles :
- (a) Les **différences temporelles imposables** sont des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
 - (b) Les **différences temporelles déductibles** sont des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

Différences temporelles qui sont des différences temporaires

- 28.6 Certaines différences temporelles se produisent lorsque le produit ou la charge est compris dans le bénéfice comptable d'une période mais est inclus dans le bénéfice imposable d'une autre période. De telles différences temporelles sont souvent appelées **différences temporaires**.

Différences temporaires – exemples

- 28.7 Une différence temporaire génère un actif d'impôt différé lorsque :
- (a) un élément de charges est déductible à des fins fiscales à une date postérieure à celle à laquelle il est comptabilisé en charges à des fins de présentation des états financiers. Par exemple, dans certaines juridictions :
 - (i) les coûts des retraites ou autres avantages du personnel sont comptabilisés en charges sur les périodes de service mais ne sont fiscalement déductibles que dans des périodes futures lorsque les cotisations ou les paiements seront effectués.
 - (ii) le coût de garantie est comptabilisé lorsque les ventes liées sont effectuées mais n'est déductible à des fins fiscales que lorsqu'il est payé.
 - (iii) une perte fiscale ne peut être compensée par les bénéfices fiscaux de la période ou d'une période antérieure mais doit être reportée pour venir en réductions des bénéfices imposables futurs.
 - (iv) la charge au titre des créances douteuses est comptabilisée lorsque les créances sont jugées non recouvrables mais elle n'est fiscalement déductible que lorsque le client entre formellement en procédure de liquidation.
 - (b) le résultat est imposable à une date antérieure à celle à laquelle il est comptabilisé à des fins de présentation des états financiers. Par exemple, dans certaines juridictions :
 - (i) les acomptes reçus des clients sont imposés lors de leur encaissement mais ne satisfont pas encore aux critères de comptabilisation en produits des activités ordinaires.
 - (ii) les bénéfices intra-groupe sur les stocks, latents au niveau du groupe, sont éliminés lors de la consolidation.
 - (iii) un profit est comptabilisé à des fins fiscales lors de la vente d'un **actif financier** comptabilisé au coût amorti, mais la transaction ne remplit pas les conditions de comptabilisation en tant que vente aux fins de présentation des états financiers.
- 28.8 Une différence temporaire aboutit à un passif d'impôt différé lorsque :
- (a) le résultat est imposable à une date postérieure à celle à laquelle il est comptabilisé à des fins de présentation des états financiers. Par exemple, dans certaines juridictions :

- (i) une augmentation de la juste valeur d'un actif est comptabilisée en résultat, mais cette augmentation n'est imposable que lors de la vente de cet actif.
 - (ii) à des fins comptables, le produit des activités ordinaires est comptabilisé par référence au degré d'avancement d'un contrat ou d'une transaction (parfois désigné sous le nom de la méthode du pourcentage d'avancement), mais à des fins fiscales, le produit n'est imposable que lors de l'exécution complète du contrat ou de la transaction.
 - (iii) les bénéfices non distribués des filiales, entreprises associées et coentreprises sont comptabilisés en résultat mais font l'objet d'une imposition supplémentaire uniquement lors de leur distribution à l'entité mère.
- (b) un élément de charges est déductible à des fins fiscales à une date antérieure à celle à laquelle il est comptabilisé en charges à des fins de présentation des états financiers. Par exemple, dans certaines juridictions :
- (i) un actif est amorti plus rapidement à des fins fiscales qu'à des fins de présentation des états financiers.
 - (ii) les coûts d'emprunt ou les coûts de développement sont comptabilisés dans le coût d'un actif mais sont fiscalement déductibles lorsqu'ils sont encourus.

Autres différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires

- 28.9 Certaines différences temporelles ne sont pas des différences temporaires. De telles différences temporelles peuvent être générées :
- (a) lorsque les profits et pertes sont comptabilisés en dehors du résultat comptable d'une période mais sont comptabilisés en bénéfice imposable d'une période différente.
 - (b) lors de la comptabilisation initiale d'actifs et de passifs, soit lors d'un **regroupement d'entreprises**, soit en dehors d'un regroupement d'entreprises.
 - (c) en raison de changements de la base fiscale d'un actif ou d'un passif qui n'affectent pas le résultat imposable de la période.

Goodwill

- 28.10 Si la valeur comptable du goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises diffère de sa base fiscale, il existe une différence temporelle. Un actif d'impôt différé provenant de la comptabilisation initiale du goodwill est constaté dans le cadre de la comptabilisation du regroupement d'entreprises. Le paragraphe 28.18(c) prévoit une exception à la comptabilisation d'un passif d'impôt différé généré par la comptabilisation initiale du goodwill.

Différences temporelles dans les états financiers consolidés

- 28.11 Dans les états financiers consolidés, il existe deux sources de différences temporelles :
- (a) les différences entre les valeurs comptables des actifs et passifs pris individuellement dans les états financiers consolidés et leur base fiscale dans la juridiction fiscale de l'entité individuelle du groupe. Ces différences temporelles sont parfois décrites comme des « différences de base internes ».
 - (b) les différences entre la valeur comptable de la participation de l'entité mère ou de l'investisseur dans sa filiale, sa société associée et sa coentreprise et la base fiscale de cette participation dans la juridiction fiscale de l'investisseur. Ces différences temporelles sont souvent décrites comme des « différences de base externes ».
- 28.12 Pour les juridictions dans lesquelles une déclaration fiscale consolidée est déposée et où le montant de l'impôt à payer est établi en utilisant des montants consolidés, les bases fiscales sont déterminées par référence aux montants consolidés. Dans les juridictions dans lesquelles le montant de l'impôt à payer est établi sur chaque entité individuelle d'un groupe, la base fiscale est déterminée à partir des calculs de l'impôt de chaque entité individuelle.

Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible

- 28.13 Une entité doit comptabiliser un passif au titre de l'impôt exigible de la période et des périodes antérieures qui n'a pas encore été payé. Si le montant déjà payé au titre de la période et des périodes antérieures excède le montant dû pour ces périodes, l'entité doit comptabiliser l'excédent en tant qu'actif.

- 28.14 Une entité doit comptabiliser un actif au titre de l'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure.

Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé

Différences temporelles imposables

- 28.15 Une entité doit comptabiliser un passif d'impôt différé au titre de toutes les différences temporelles imposables, sauf dans les cas précisés au paragraphe 28.18.

Différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

- 28.16 Sous réserve du paragraphe 28.18(a), une entité doit comptabiliser un actif d'impôt différé au titre :
- (a) de toutes les différences temporelles déductibles, sauf dans les cas précisés au paragraphe 28.18(b).
 - (b) du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés.
 - (c) des différences entre :
 - (i) des montants qu'une entité comptabilise initialement comme le coût ou autre valeur comptable d'un actif ou d'un passif, et
 - (ii) les montants relatifs à cet actif ou à ce passif à déduire ou à inclure dans le résultat imposable de périodes futures.

De telles différences peuvent être générées lors de regroupements d'entreprises ou lors de l'acquisition initiale d'actifs ou de passifs isolés. Par exemple, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé lorsque la valorisation d'un actif acquis lors d'un regroupement d'entreprises correspond à sa juste valeur à la date d'acquisition, alors que la réglementation fiscale limite la déductibilité fiscale future à la valeur d'origine de cet actif dans les comptes de l'entité acquise.

Comptabilisation initiale d'actifs et de passifs

- 28.17 Une entité doit appliquer les principes des paragraphes 28.15 et 28.16 au moment où un actif ou un passif est initialement comptabilisé, qu'il ait été acquis lors d'un regroupement d'entreprises ou d'une autre manière. La valeur comptable de l'actif ou du passif lors de la comptabilisation initiale affecte le montant de passif d'impôt différé ou d'actif d'impôt différé qui est comptabilisé. En conséquence, la valeur comptable de cet actif ou de ce passif lors de la comptabilisation initiale est égale à la juste valeur que l'actif ou le passif aurait eue si sa base fiscale et sa juste valeur étaient égales. En dehors d'un regroupement d'entreprises, une entité doit comptabiliser, comme ajustement au solde d'impôt différé, tout écart entre (a) la somme de la valeur comptable de l'actif ou du passif et le solde d'impôt différé résultant et (b) le montant versé ou reçu.

Exceptions aux principes généraux relatifs à la comptabilisation d'impôts différés

- 28.18 Exceptions aux principes généraux relatifs à la comptabilisation d'impôt différé prévus aux paragraphes 28.15 à 28.17 :
- (a) Une entité comptabilise un actif d'impôt différé uniquement dans la mesure où il est **probable** qu'il y aura un bénéfice imposable futur suffisant pour permettre de recouvrer l'actif d'impôt différé.
 - (b) Une entité ne doit pas comptabiliser la charge (le produit) d'impôt différé ou un passif (actif) d'impôt différé lié au titre de différences temporelles associées aux bénéfices non distribués en provenance de filiales étrangères, de succursales, d'entreprises associées et de coentreprises, sauf s'il est probable que la différence temporelle sera reprise dans un avenir prévisible.
 - (c) Une entité ne doit pas comptabiliser un passif d'impôt différé au titre de différences temporelles liées à la comptabilisation initiale du goodwill.

Comptabilisation directe en capitaux propres

- 28.19 Une entité doit comptabiliser les variations d'un passif d'impôt courant ou différé ou d'un actif d'impôt courant ou différé directement en capitaux propres plutôt qu'en résultat, si le produit ou la charge ayant généré cette différence temporelle a été comptabilisé(e) directement en capitaux propres.

Évaluation

Évaluation des actifs et des passifs d'impôt exigible

- 28.20 Une entité doit évaluer les passifs (actifs) d'impôt exigible de la période et des périodes précédentes, et la **charge (le produit) d'impôt** lié(e), au montant qu'elle s'attend à payer à (à recouvrer auprès de) l'administration fiscale, en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou **quasi adoptés** à la **date de reporting**.

Évaluation des passifs (actifs) d'impôt différé

- 28.21 Une entité doit évaluer les actifs et passifs d'impôt différé, ainsi que la charge (le produit) d'impôt lié, aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de reporting.

Actualisation

- 28.22 Bien que les actifs d'impôt différé et les passifs d'impôt différé donnent lieu à des flux de trésorerie futurs, une entité ne doit pas les actualiser pour refléter la valeur temps de l'argent.

Quel taux d'impôt appliquer

- 28.23 Lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à différents niveaux de résultat imposable, une entité doit évaluer les charges (produits) d'impôt différé et les passifs (actifs) d'impôt différé liés en appliquant les taux moyens adoptés ou quasiment adoptés dont on attend l'application au bénéfice imposable (à la perte fiscale) des périodes au cours desquelles on prévoit que les différences temporelles s'inverseront.
- 28.24 L'évaluation des charges (produits) d'impôt différé et des passifs (actifs) d'impôt différé liés doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la date de reporting, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs. Par exemple, si la différence temporelle résulte d'un élément de produit dont on s'attend à ce qu'il soit imposable en tant que plus-value au cours d'une période future, la charge d'impôt différé est évaluée en appliquant le taux d'impôt sur les plus-values.

28.25 Dans certaines juridictions, les impôts sur le résultat sont payables à un taux soit plus élevé, soit plus faible, si tout ou partie du résultat net ou des réserves, est réparti sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans d'autres juridictions, les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés si tout ou partie du résultat net ou du résultat non distribué est versé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans de telles circonstances, une entité doit évaluer les actifs et passifs d'impôt courants et différés au taux d'impôt applicable au bénéfice non distribué jusqu'à ce que l'entité comptabilise un passif au titre du dividende. Lorsque l'entité comptabilise un passif au titre du dividende, elle doit comptabiliser le passif (l'actif) d'impôt courant ou différé qui en résulte, et la charge (le produit) d'impôt lié(e).

Contrôle des actifs d'impôt différé

28.26 Une entité doit passer en revue la valeur comptable d'un actif d'impôt différé à chaque date de reporting. Une entité doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé et augmenter la charge d'impôt dans la mesure où cet actif s'est déprécié, c'est-à-dire qu'il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre de recouvrer l'actif d'impôt différé. L'entité doit reprendre cette réduction s'il devient probable ultérieurement que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.

Retenue d'impôt sur les dividendes

28.27 Lorsqu'une entité verse des dividendes à ses actionnaires, il est possible qu'elle soit tenue de payer une partie des dividendes à l'administration fiscale pour le compte des actionnaires. Un tel montant payé ou à payer à l'administration fiscale est comptabilisé en capitaux propres au titre des dividendes.

Informations à fournir

28.28 Une entité doit fournir des informations distinctes sur les principales composantes de la charge (du produit) d'impôt. Les composantes de la charge (produit) d'impôt peuvent comprendre :

- (a) la charge (produit) d'impôt exigible ;
- (b) tout ajustement comptabilisé au cours de la période au titre de l'impôt exigible de périodes antérieures ;

- (c) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente à la naissance et à la reprise de différences temporelles ;
- (d) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux ;
- (e) le montant de l'avantage résultant de pertes fiscales non comptabilisées auparavant, de crédits d'impôt ou de différences temporelles au titre d'une période antérieure, qui a été utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible ; et
- (f) la charge (ou le produit) d'impôt différé généré(e) par la dépréciation ou la reprise d'une dépréciation antérieure d'un actif d'impôt différé (voir le paragraphe 28.26).

28.29 Une entité doit présenter séparément les éléments suivants :

- (a) le total de l'impôt courant et différé afférent aux éléments comptabilisés directement en capitaux propres ;
- (b) un rapprochement chiffré entre la charge (le produit) d'impôt tel que comptabilisé(e) et la charge (le produit) à laquelle (auquel) on s'attendrait en multipliant le bénéfice par le(s) taux d'impôt applicable(s), chaque écart important étant présenté séparément ;
- (c) une explication des variations du/(des) taux d'impôt applicable(s) par rapport à la **période de reporting** précédente ;
- (d) le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles, des pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé ; et
- (e) le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales étrangères, des succursales et des entreprises associées et coentreprises, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (voir le paragraphe 28.18(b)).
- (f) le montant total des différences temporelles liées à la comptabilisation initiale du goodwill pour lequel des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (voir le paragraphe 28.18(c)).

28.30 Dans les circonstances décrites au paragraphe 28.25, une entité doit fournir des indications sur la nature des conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat qui découleraient du paiement de dividendes à ses actionnaires. De plus, l'entité doit indiquer la valeur des conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat si celles-ci sont pratiquement déterminables, ainsi que l'existence de conséquences potentielles d'impôt sur le résultat qui ne sont pas déterminables en pratique.

Section 29

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

- 29.1 **L'hyperinflation** est indiquée par des caractéristiques de l'environnement économique d'un pays. Une économie est hyperinflationniste si le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.
- 29.2 Une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste doit appliquer IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* dans la préparation et la présentation de ses états financiers selon la présente Norme [projet].
- 29.3 Brièvement résumée, IAS 29 impose que les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste soient énoncés en termes de la monnaie de présentation à la fin de la **période de reporting**. Les chiffres correspondants de la période précédente imposés par le paragraphe 3.12 ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la fin de la période de reporting. Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit être inclus(e) dans le compte de résultat net et doit être indiqué(e) séparément.

Section 30

Conversion de monnaies étrangères

30.1 Une entité peut exercer des activités à l'international de deux manières. Elle peut conclure des transactions en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. En outre, une entité peut présenter ses états financiers dans une monnaie étrangère. Cette section traite de la façon d'enregistrer des transactions réalisées en monnaie étrangère et des activités situées à l'étranger dans les états financiers d'une entité, ainsi que de la façon de convertir les états financiers d'une entité dans une **monnaie de présentation** distincte. La comptabilisation **d'instruments financiers** libellés en monnaie étrangère et la comptabilisation d'opérations de couverture d'éléments libellés en monnaie étrangère sont traitées dans la section 11 *Instruments financiers*.

Monnaie fonctionnelle

- 30.2 Chaque entité doit identifier sa **monnaie fonctionnelle**. La monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.
- 30.3 L'environnement économique principal dans lequel opère une entité est normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie. Par conséquent, les facteurs les plus importants qu'une entité doit prendre en considération pour déterminer sa monnaie fonctionnelle sont les suivants :
- (a) la monnaie :
 - (i) qui influence principalement la détermination des prix de vente des biens et des services de l'entité (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle les prix de vente des biens et services de l'entité sont libellés et réglés) ; et
 - (ii) du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services.
 - (b) la monnaie qui influence principalement la détermination du coût de la main-d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle ces coûts sont libellés et réglés).

- 30.4 Les facteurs suivants peuvent également donner des indications sur la monnaie fonctionnelle d'une entité :
- (a) la monnaie dans laquelle sont collectés les fonds provenant des activités de financement (c'est-à-dire provenant de l'émission d'instruments de dette et de capitaux propres).
 - (b) la monnaie dans laquelle la trésorerie provenant des activités opérationnelles de l'entité est habituellement conservée.
- 30.5 Pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant les états financiers (dans ce contexte, l'entité présentant les états financiers est l'entité dont l'activité à l'étranger est exercée par une filiale, une succursale, une entreprise associée ou une coentreprise), l'entité considère les facteurs complémentaires suivants, à savoir :
- (a) si les opérations de l'activité à l'étranger sont menées sous la forme d'une extension de l'entité présentant les états financiers ou au contraire si elles sont menées avec un degré d'autonomie important. Un exemple du premier cas de figure est le cas où l'activité à l'étranger vend exclusivement des biens importés de l'entité présentant les états financiers et lui en remet le produit. Un exemple du deuxième cas de figure est le cas où l'activité à l'étranger accumule de la trésorerie et autres éléments monétaires, encourt des charges, engendre des produits et négocie des emprunts, pratiquement tous libellés dans sa monnaie locale.
 - (b) si les transactions avec l'entité présentant les états financiers représentent une proportion élevée ou faible des opérations de l'activité à l'étranger.
 - (c) si les flux de trésorerie générées par l'activité à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers et sont immédiatement disponibles pour lui être remis.
 - (d) si les flux de trésorerie générés par les opérations de l'activité à l'étranger sont suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans que l'entité présentant les états financiers doive mettre des fonds à disposition.

Présentation des transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle

Comptabilisation initiale

- 30.6 Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère, ce qui comprend les transactions apparaissant lorsqu'une entité :
- (a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère ;
 - (b) emprunte ou prête des fonds quand les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère ; ou
 - (c) de toute autre façon, acquiert ou cède des actifs ou assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.
- 30.7 Une entité doit enregistrer une transaction en monnaie étrangère lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours du change comptant entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction.
- 30.8 La date d'une transaction est la date à laquelle la transaction remplit pour la première fois les conditions de comptabilisation selon la présente Norme [projet]. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours réel à la date de la transaction est souvent appliqué ; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions réalisées dans chaque monnaie étrangère utilisée et survenant au cours de la période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen de la période n'est pas appropriée.

Présentation des états financiers à la fin des périodes de reporting ultérieures

- 30.9 À la fin de chaque **période de reporting**, une entité doit :
- (a) convertir les éléments monétaires libellés en monnaie étrangère, en utilisant le cours de clôture ;
 - (b) convertir les éléments non monétaires libellés en monnaie étrangère et qui sont évalués au coût historique, en utilisant le cours de change de la date de la transaction ; et

- (c) convertir les éléments non monétaires libellés en monnaie étrangère et qui sont évalués à la juste valeur en utilisant le cours de change de la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée.
- 30.10 Une entité doit comptabiliser en résultat, pendant la période au cours de laquelle ils surviennent, les écarts de change résultant du règlement ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été appliqués lors de leur comptabilisation initiale si cette dernière est intervenue au cours de la période ou lors d'une précédente conversion dans des états financiers antérieurs, hormis les cas décrits au paragraphe 30.13.
- 30.11 Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement en capitaux propres, une entité doit comptabiliser tout élément de change constitutif de ce profit ou de cette perte directement en capitaux propres. À l'inverse, lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé en résultat, une entité doit comptabiliser en résultat tout élément de change constitutif de ce profit ou de cette perte.

Investissement net dans une activité à l'étranger

- 30.12 Une entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une activité à l'étranger. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible représente en substance une part de l'investissement net de l'entité dans cette activité à l'étranger ; il est alors comptabilisé selon le paragraphe 30.13. De tels éléments monétaires peuvent être constitués de créances ou de prêts à long terme. Ils ne comprennent pas les créances clients ou les dettes fournisseurs.
- 30.13 Les écarts de change constatés sur un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans une activité à l'étranger doivent être comptabilisés en résultat dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers ou dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger, selon le cas. Dans les états financiers qui incluent à la fois l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (par ex. les états financiers consolidés lorsque l'activité à l'étranger est une filiale), ces écarts de change doivent être initialement comptabilisés dans une composante distincte des capitaux propres et n'être enregistrés en résultat que lors de la sortie de l'investissement net, selon le paragraphe 30.24.

Changement de monnaie fonctionnelle

- 30.14 En cas de changement de monnaie fonctionnelle d'une entité, celle-ci applique les procédures de conversion applicables à la nouvelle monnaie fonctionnelle de manière prospective à compter de la date du changement.
- 30.15 Comme indiqué au paragraphe 30.2, la monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. En conséquence, une fois que la monnaie fonctionnelle a été déterminée, elle ne peut être modifiée qu'en cas de changement de ces transactions, événements et conditions sous-jacents. Par exemple, un changement de la monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services peut entraîner un changement de la monnaie fonctionnelle d'une entité.
- 30.16 L'effet d'un changement de monnaie fonctionnelle est comptabilisé de façon prospective. En d'autres termes, une entité convertit l'ensemble des éléments dans la nouvelle monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de change à la date du changement. En ce qui concerne les éléments non monétaires, les montants convertis qui en résultent sont considérés comme leur coût historique. Les écarts de change résultant de la conversion d'une activité à l'étranger et qui ont été précédemment comptabilisés dans les capitaux propres selon les paragraphes 30.13, ne sont pas enregistrés en résultat avant la sortie de cette activité.

Utilisation d'une monnaie de présentation autre que la monnaie fonctionnelle

Conversion dans la monnaie de présentation

- 30.17 Une entité peut présenter ses états financiers dans la monnaie (ou les monnaies) de son choix. Si la monnaie de présentation de l'entité est différente de sa monnaie fonctionnelle, elle convertit son résultat et sa **situation financière** dans la monnaie de présentation. Par exemple, lorsqu'un groupe englobe des entités individuelles qui utilisent des monnaies fonctionnelles différentes, le résultat et la situation financière de chaque entité sont exprimés dans une monnaie commune de manière à permettre la présentation d'états financiers consolidés.

- 30.18 Une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doit convertir son résultat et sa situation financière dans une autre monnaie de présentation, selon les procédures suivantes :
- (a) les actifs et les passifs de chaque bilan présenté (y compris ceux donnés à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces bilans ;
 - (b) les produits et les charges de chaque compte de résultat (y compris ceux donnés à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des différentes transactions ; et
 - (c) tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en tant que composante distincte des capitaux propres.
- 30.19 Pour des raisons pratiques, une entité peut appliquer un cours approchant les cours de change aux dates des transactions, par exemple un cours moyen pour la période est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits et de charges. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'application du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.
- 30.20 Les écarts de change mentionnés au paragraphe 30.18(c) résultent de :
- (a) la conversion des produits et des charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et la conversion des actifs et des passifs au cours de clôture. Ces écarts de change proviennent à la fois des éléments de produit et de charge comptabilisés en résultat et de ceux qui sont comptabilisés directement en capitaux propres.
 - (b) la conversion de l'actif net d'ouverture à un cours de clôture différent du cours de clôture précédent.

Lorsque les écarts de change ont trait à une activité à l'étranger qui est consolidée sans être détenue à part entière, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux **intérêts minoritaires** sont affectés aux intérêts minoritaires et comptabilisés en tant que tels dans le bilan consolidé.

- 30.21 Une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doit convertir ses résultats et sa situation financière en une autre monnaie de présentation, en utilisant les procédures spécifiées aux paragraphes 42 et 43 de IAS 21.

Conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'investisseur

- 30.22 Pour incorporer le résultat et la situation financière d'une activité à l'étranger dans ceux de l'entité présentant les états financiers, l'entité doit suivre les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes intragroupe et des transactions intragroupe d'une filiale (voir la section 9 *États financiers individuels et consolidés* et la section 14 *Participations dans des coentreprises*). Toutefois, un actif (ou passif) monétaire intragroupe, à court comme à long terme, ne peut être éliminé avec le passif (ou l'actif) intragroupe correspondant sans faire apparaître l'impact des fluctuations monétaires dans les états financiers consolidés. En effet, l'élément monétaire représente un engagement de convertir une monnaie dans une autre, et expose l'entité présentant les états financiers à un gain ou à une perte par le biais des fluctuations de change. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant les états financiers, une entité continue de comptabiliser en résultat un tel écart de change ; ou, s'il se produit dans les circonstances décrites au paragraphe 30.13, l'entité doit le classer dans les capitaux propres jusqu'à la sortie de l'activité à l'étranger.
- 30.23 Tout goodwill provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la **valeur comptable** des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette activité à l'étranger doivent être comptabilisés comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger. Ils doivent donc être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et être convertis au cours de clôture, selon le paragraphe 30.18.

Sortie d'une activité à l'étranger

- 30.24 Lors de la sortie d'une activité située à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change relatifs à cette entité qui ont été différés et qui figurent dans une composante distincte des capitaux propres doit être rapporté au résultat lors de la comptabilisation du profit ou de la perte résultant de la sortie.

Informations à fournir

- 30.25 Dans les paragraphes 30.27 et 30.29, les références à la « monnaie fonctionnelle » s'appliquent, dans le cas d'un groupe, à la monnaie fonctionnelle de l'entité mère.

- 30.26 Une entité doit indiquer :
- (a) le montant des écarts de change comptabilisés dans le compte de résultat, hormis ceux qui proviennent d'instruments financiers évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat conformément à la section 11 ; et
 - (b) les écarts de change nets inscrits dans une composante distincte des capitaux propres, ainsi qu'un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de la période.
- 30.27 Une entité doit indiquer la monnaie utilisée pour la présentation de ses états financiers. Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie fonctionnelle, l'entité doit mentionner ce fait, indiquer qu'elle est la monnaie fonctionnelle, ainsi que la raison pour laquelle elle utilise une monnaie de présentation différente de cette dernière.
- 30.28 En cas de changement affectant la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou bien d'une de ses importantes activités situées à l'étranger, l'entité doit indiquer ce fait ainsi que la raison du changement de monnaie fonctionnelle.
- 30.29 Lorsqu'une entité présente ses états financiers ou toute autre information financière dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle ou sa monnaie de présentation, (par exemple, dans le cas d'une « conversion de commodité » de tous les montants au taux de clôture), elle doit :
- (a) identifier clairement les informations correspondantes comme étant des informations complémentaires afin de les distinguer des informations qui respectent la présente Norme [projet] ;
 - (b) indiquer la monnaie dans laquelle ces informations complémentaires sont présentées ; et
 - (c) indiquer quelle est la monnaie fonctionnelle de l'entité et la méthode de conversion appliquée pour déterminer ces informations complémentaires.

Section 31

Information sectorielle

- 31.1 Une entité qui applique la présente Norme [projet] n'est pas tenue de présenter des informations sur les **secteurs opérationnels**. Une entité qui décide de fournir des informations sectorielles dans des états financiers décrits comme conformes à *l'IFRS pour les PME* doit pleinement respecter les dispositions de IFRS 8 *Secteurs opérationnels*. Si une entité fournit des informations relatives à des secteurs qui ne sont pas conformes à IFRS 8, elle ne doit pas qualifier celles-ci d'informations sectorielles.

Section 32

Événements postérieurs à la clôture de la période de reporting

- 32.1 Les événements postérieurs à la clôture de la **période de reporting** sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de reporting et la date d’approbation des états financiers. Il existe deux types d’événements :
- (a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de reporting (événements postérieurs à la clôture de la période de reporting donnant lieu à des ajustements) ; et
 - (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la clôture de la période de reporting (événements postérieurs à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements).
- 32.2 Les événements postérieurs à la clôture de la période de reporting incluent tous les événements survenant jusqu’à la date d’approbation des états financiers, même si ces événements se produisent après l’annonce publique du résultat ou d’autres informations financières choisies.

Comptabilisation et évaluation

Événements postérieurs à la clôture de la période de reporting donnant lieu à des ajustements

- 32.3 Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers, y compris les informations correspondantes, pour refléter des événements postérieurs à la clôture de la période de reporting donnant lieu à des ajustements.
- 32.4 Sont présentés, ci-après, des exemples d’événements postérieurs à la clôture de la période de reporting imposant à l’entité d’ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l’étaient pas :
- (a) le règlement, après la clôture de la période de reporting, d’une action en justice qui confirme que l’entité avait une obligation actuelle à la fin de la période de reporting. L’entité ajuste toute **provision** comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon la Section 20 *Provisions et éventualités* ou comptabilise une nouvelle provision. L’entité ne se contente pas d’indiquer dans ses notes un

passif éventuel parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon la Section 20.

- (b) la réception, après la clôture de la période de reporting, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la fin de la période de reporting ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté.

Par exemple :

- (i) la faillite d'un client survenant après la clôture de la période de reporting confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la fin de la période de reporting et que l'entité doit ajuster la **valeur comptable** de la créance ; et
 - (ii) la vente de stocks après la clôture de la période de reporting peut donner des indications sur leur prix de vente à la fin de cette période.
- (c) la détermination, après la clôture de la période de reporting, du coût d'actifs achetés, ou des produits provenant des actifs vendus avant la clôture de la période de reporting.
 - (d) la détermination, après la clôture de la période de reporting, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la fin de la période de reporting, l'entité avait une **obligation** juridique ou **implicite** d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date (voir Section 27 *Avantages du personnel*).
 - (e) la découverte d'une fraude ou d'**erreurs** montrant que les états financiers sont incorrects.

Événements postérieurs à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements

- 32.5 Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements.
- 32.6 Un exemple d'un événement postérieur à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à ajustement est une baisse de la valeur de marché de placements entre la clôture de la période de reporting et la date d'approbation des états financiers. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la clôture de la période de reporting, mais reflète des événements qui se sont produits ultérieurement. En conséquence, l'entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans

ses états financiers au titre des placements. De même, l'entité ne met pas à jour les montants indiqués pour les placements à la fin de la période de reporting, bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 32.9.

Dividendes

- 32.7 Si une entité décide d'attribuer des dividendes aux détenteurs d'instruments de capitaux propres après la clôture de la période de reporting, l'entité ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passif à la fin de la période de reporting.

Informations à fournir

Date d'approbation

- 32.8 Une entité doit indiquer la date d'approbation des états financiers et mentionner qui a donné cette approbation. L'entité doit indiquer si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication.

Événements postérieurs à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements

- 32.9 Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque catégorie d'événements postérieurs à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements :
- (a) la nature de l'événement ; et
 - (b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.
- 32.10 Sont par exemple des événements postérieurs à la clôture de la période de reporting ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir :
- (a) un regroupement d'entreprises important (Section 18 *Regroupement d'entreprises* impose dans ce cas de fournir des informations spécifiques) ou la sortie d'une filiale importante.
 - (b) l'annonce d'un plan d'abandon d'une activité.

- (c) des acquisitions importantes d'actifs, la classification d'actifs comme détenus en vue de la vente selon la Section 16 *Immobilisations corporelles*, d'autres sorties d'actifs ou l'expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants.
- (d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie.
- (e) l'annonce, ou le début de la mise en œuvre, d'une restructuration importante (voir la Section 20).
- (f) des transactions importantes sur des actions ordinaires et des actions ordinaires potentielles.
- (g) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change.
- (h) des modifications des taux d'impôt ou des lois fiscales votées ou annoncées qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et différé (voir Section 28 *Impôts sur le résultat*).
- (i) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple, par l'émission de garanties importantes.
- (j) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la clôture de la période de reporting.

Section 33

Informations relatives aux parties liées

- 33.1 Cette section impose à une entité d'inclure dans ses **états financiers** les informations nécessaires pour attirer l'attention sur la possibilité que sa **situation financière** et son résultat aient été affectés par l'existence de **parties liées** et par des transactions et soldes avec celles-ci.
- 33.2 Lorsqu'une entité considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, elle doit évaluer la substance des relations, et pas simplement leur forme juridique.
- 33.3 Dans le cadre de la présente Norme [projet], ne sont pas nécessairement des parties liées :
- (a) deux entités, par le simple fait qu'elles ont un administrateur ou un autre de leurs principaux dirigeants en commun, nonobstant les points (d) et (f) de la définition de « partie liée ».
 - (b) deux coentrepreneurs, par le simple fait qu'ils exercent le **contrôle commun** d'une **coentreprise**.
 - (c) l'un quelconque parmi les suivants simplement du fait de leurs transactions normales avec une entité (bien qu'elles puissent restreindre la liberté d'action d'une entité ou participer à son processus décisionnel) :
 - (i) les bailleurs de fonds ;
 - (ii) les syndicats ;
 - (iii) les entreprises de services publics ; et
 - (iv) les administrations publiques et les collectivités locales ;
 - (d) un client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général unique avec lequel une entité réalise un volume de transactions important, simplement en raison de la dépendance économique qui en résulte.

Informations à fournir

Informations à fournir sur les relations

- 33.4 Les relations entre les entités mères et les filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre ces parties liées. Une entité doit dévoiler le nom de son entité mère et celui de l'entité tête de groupe, s'il est différent. Si ni l'entité mère, ni l'entité tête de groupe ne produit d'états financiers mis à la disposition du public, il y a lieu de mentionner le nom de l'entité mère la plus proche de la mère immédiate qui produit des états financiers.

Informations à fournir sur les rémunérations des principaux dirigeants

- 33.5 Les principaux dirigeants sont les personnes ayant l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité, directement ou indirectement, y compris les administrateurs (dirigeants ou non) de cette entité. La rémunération inclut tous les avantages du personnel (tels que définis dans la Section 27 *Avantages du personnel*) y compris ceux sous la forme de paiement fondé sur des actions (voir la Section 25 *Paiement fondé sur des actions*). Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie payée, payable ou fournie par l'entité ou pour son compte (par exemple, par son entité mère ou par un actionnaire), en échange des services rendus à l'entité. La rémunération comprend aussi la contrepartie payée pour le compte d'une mère de l'entité à propos de l'entité.
- 33.6 Une entité doit indiquer la rémunération des principaux dirigeants, en cumul, et pour chacune des catégories suivantes :
- (a) avantages à court terme ;
 - (b) avantages postérieurs à l'emploi ;
 - (c) autres avantages à long terme ;
 - (d) indemnités de fin de contrat de travail ; et
 - (e) paiements fondés sur des actions.

Informations à fournir sur les transactions avec les parties liées

- 33.7 Une **transaction entre parties liées** est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non. Des exemples de transactions entre parties liées courantes parmi les PME comprennent, sans s'y limiter :
- (a) des transactions entre une entité et son (ses) principal (principaux) propriétaire(s).
 - (b) des transactions entre une entité et une autre entité lorsque les deux entités sont sous le contrôle commun d'une seule entité ou d'une seule personne physique.
 - (c) des transactions dans lesquelles une entité ou une personne physique qui contrôle l'entité présentant les états financiers encourt directement des charges qui autrement auraient été supportées par l'entité présentant les états financiers.
- 33.8 Si des transactions ont eu lieu entre des parties liées, une entité doit indiquer la nature des relations entre les parties liées, et donner des informations sur les transactions et les soldes qui sont nécessaires à la compréhension de l'impact potentiel de la relation sur les états financiers. Ces dispositions en matière de fourniture d'informations s'ajoutent aux dispositions du paragraphe 33.6 relatives aux informations sur la rémunération des principaux dirigeants. Ces informations doivent comprendre, au minimum :
- (a) le montant des transactions ;
 - (b) le montant des soldes et :
 - (i) leurs termes et conditions, y compris l'existence éventuelle de garanties et la nature de la contrepartie attendue lors du règlement ; et
 - (ii) les modalités des garanties données ou reçues ;
 - (c) les provisions pour créances non recouvrables liées au montant des soldes ; et
 - (d) les charges comptabilisées pendant la période au titre des créances douteuses sur parties liées.
- 33.9 Une entité doit présenter les informations imposées par le paragraphe 33.8 séparément pour chacune des catégories suivantes :
- (a) l'entité mère ;

- (b) les entités qui exercent un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité ;
 - (c) les filiales ;
 - (d) les entreprises associées ;
 - (e) les coentreprises dans lesquelles l'entité est un coentrepreneur ;
 - (f) les principaux dirigeants de l'entité ou de son entité mère (globalement) ; et
 - (g) les autres parties liées.
- 33.10 Voici quelques exemples de transactions qui sont communiquées dès lors qu'elles sont réalisées avec une partie liée :
- (a) achats ou ventes de biens (finis ou non) ;
 - (b) achats ou ventes de biens immobiliers et d'autres actifs ;
 - (c) prestations de services données ou reçues ;
 - (d) contrats de location ;
 - (e) transferts de recherche et développement ;
 - (f) transferts dans le cadre de contrats de licence ;
 - (g) transferts dans le cadre d'accords de financement (y compris les prêts et les apports de capital en numéraire ou en nature) ;
 - (h) fourniture de garanties ou de sûretés ; et
 - (i) règlement de passifs pour le compte de l'entité ou par l'entité pour le compte d'une autre partie ; et
 - (j) participation d'une entité mère ou d'une filiale dans un régime à prestations définies qui partage les risques entre les entités du groupe.
- 33.11 Une entité ne doit pas mentionner que les transactions entre parties liées ont été réalisées selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale sauf si ces modalités peuvent être démontrées.
- 33.12 Une entité peut fournir des informations sur des éléments de nature similaire globalement sauf si une information distincte est nécessaire à la compréhension des effets des transactions entre parties liées sur les états financiers de l'entité.

Section 34

Résultat par action

- 34.1 Une entité appliquant la présente Norme [projet] n'est pas tenue de présenter les montants du résultat par action. Toutefois, si l'entité indique son résultat par action, elle doit le calculer et fournir des informations sur ce résultat par action selon IAS 33 *Résultat par action*.

Section 35

Activités spécialisées

Agriculture

35.1 Une entité appliquant la présente Norme [projet] qui se livre à l'**activité agricole** doit déterminer, pour chacun de ses **actifs biologiques** si la **juste valeur** de cet actif biologique est facilement déterminable sans coût ou effort excessif :

- (a) L'entité doit appliquer le modèle de la juste valeur des paragraphes 10 à 29 de IAS 41 *Agriculture* pour comptabiliser ces actifs biologiques dont la juste valeur est aisément déterminable sans coût ou effort excessif, et l'entité doit fournir toutes les informations imposées par IAS 41.
- (b) L'entité doit évaluer au coût diminué du cumul des **amortissements** et du cumul des pertes **de valeur** éventuelles les actifs biologiques dont la juste valeur n'est pas facilement déterminable sans coût ou effort excessif. L'entité doit indiquer pour chaque actif biologique :
 - (i) une description des actifs biologiques ;
 - (ii) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;
 - (iii) si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe ;
 - (iv) le mode d'amortissement utilisé ;
 - (v) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ; et
 - (vi) la **valeur comptable** brute et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.

L'entité doit évaluer le **produit agricole** récolté à partir de ses actifs biologiques à la juste valeur diminuée des frais estimés de la vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon la section 12 *Stocks* ou selon d'autres sections de la présente Norme [projet].

Industries extractives

- 35.2 Une entité appliquant la présente Norme [projet] qui se livre à la prospection, à l'évaluation ou à l'extraction de ressources minérales doit comptabiliser les dépenses de prospection en charges de la période dans laquelle elles sont encourues. En comptabilisant les dépenses relatives à l'acquisition ou à l'élaboration d'immobilisations corporelles ou incorporelles à utiliser dans les activités extractives, l'entité doit appliquer respectivement les sections 16 *Immobilisations corporelles* et 17 *Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill*. Lorsqu'une entité a une obligation de démanteler ou d'enlever un élément ou de remettre le site en état, de telles obligations et coûts sont comptabilisés selon la section 16 et la section 20 *Provisions et éventualités*.

Assurance

- 35.3 Du fait qu'un assureur détient des actifs à titre fiduciaire pour un vaste groupe de tiers, il a une responsabilité publique et n'est pas, par conséquent, inclus parmi les petites et moyennes entités (PME) définies au paragraphe 1.1. La présente Norme [projet] n'est pas destinée aux assureurs et ne doit pas être utilisée par ces derniers.

Section 36

Activités abandonnées et actifs détenus en vue de la vente

Activités abandonnées

- 36.1 Une **activité abandonnée** est une **composante d'une entité** dont celle-ci s'est séparée ou qui est classée comme **détenue en vue de la vente**, et
- (a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte ;
 - (b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte ; ou
 - (c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.

Présentation et informations à fournir

- 36.2 Une entité doit indiquer :
- (a) un seul montant au compte de résultat comprenant le total :
 - (i) du résultat après impôt des activités abandonnées ; et
 - (ii) le profit ou la perte après impôt comptabilisé(e) lors de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou lors de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) d'actifs et de passifs constituant l'activité abandonnée.
 - (b) une analyse du montant unique dans (a) ventilant :
 - (i) les produits, les charges, le profit ou la perte avant impôt et la charge d'impôt sur le résultat des activités abandonnées ;
 - (ii) le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de l'évaluation à la juste valeur diminué(e) des coûts de la vente ou lors de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) d'actifs destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée et la charge d'impôt sur le résultat liée.

L'analyse peut être présentée soit dans les notes, soit au compte de résultat. Si elle est présentée au compte de résultat, elle doit l'être dans une section identifiée comme se rapportant aux activités abandonnées, c'est-à-dire séparément des activités poursuivies.

- (c) les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement des activités abandonnées. Ces informations peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans les rubriques des **états financiers**.
- 36.3 À moins que cela ne soit **irréalisable**, une entité doit présenter les informations à fournir au paragraphe précédent au titre des périodes antérieures figurant dans les états financiers, afin que les informations à fournir correspondent à toutes les activités qui ont été abandonnées jusqu'à la fin de la **période de reporting** de la dernière période présentée.
- 36.4 Si une entité cesse de classer une composante d'une entité comme détenue en vue de la vente, l'entité doit reclasser le résultat des activités de la composante, présenté précédemment en activités abandonnées et les inclure dans le résultat des activités poursuivies au titre de toutes les périodes présentées. Les montants relatifs aux périodes antérieures doivent être décrits comme ayant été présentés de nouveau.

Actifs non courants détenus en vue de la vente

- 36.5 Une entité doit classer les actifs non courants (y compris les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les participations dans les filiales, les sociétés associées et les coentreprises) comme détenus en vue de la vente si leur **valeur comptable** sera recouvrée principalement par le biais d'une opération de vente plutôt que par l'utilisation continue. Pour que ceci soit le cas, l'actif (ou le **groupe destiné à être cédé**) doit être disponible à la vente immédiate dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs, sa vente doit être hautement **probable** et l'entité doit s'attendre à la conclure dans le délai d'un an à compter de la date de la classification comme détenu en vue de la vente.
- 36.6 Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente au montant le plus bas entre sa valeur comptable et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.
- 36.7 Une entité ne doit pas amortir un actif non courant lorsqu'il est classé comme détenu en vue de la vente ou lorsqu'il fait partie d'un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente. Les intérêts et autres charges attribuables aux passifs d'un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente, doivent continuer à être comptabilisés.

Informations à fournir

- 36.8 Une entité doit fournir les informations suivantes dans la période au cours de laquelle des actifs non courants ont été soit classés comme détenus en vue de la vente, soit vendus :
- (a) une description de l'actif ou du groupe destiné à être cédé ;
 - (b) une description des faits et des circonstances de la vente, ou conduisant à la cession attendue, et les modalités et l'échéancier prévus pour cette cession ; et
 - (c) les profits ou pertes comptabilisés, s'ils ne sont pas présentés dans le corps du compte de résultat.

Section 37

Information financière intermédiaire

- 37.1 Une entité qui publie un **rapport financier intermédiaire** qui est décrit comme se conformant à la présente Norme [projet] doit appliquer, soit IAS 34 *Information financière intermédiaire*, soit l'ensemble des dispositions de la présente Norme [projet], sauf dans les circonstances énoncées au paragraphe 37.2.
- 37.2 Si une entité ne prépare pas habituellement des états financiers intermédiaires mais est tenue de le faire de manière exceptionnelle (par exemple, en liaison avec un **regroupement d'entreprises**), l'entité peut utiliser ses états financiers annuels précédents comme son information relative à la période comparative précédente imposée par IAS 34 ou par le paragraphe 3.12, si la préparation des états financiers pour la période intermédiaire comparative précédente est **irréalisable**.

Section 38

Transition à l'IFRS pour les PME

- 38.1 Cette section s'applique à un **premier adoptant de l'IFRS pour les PME**, peu importe que son cadre comptable précédent ait été les **Normes internationales d'information financière (IFRS)** complètes ou un autre jeu de référentiel comptable (GAAP). Un premier adoptant de *l'IFRS pour les PME* doit appliquer cette section dans ses premiers **états financiers** qui se conforment à la présente norme [projet].
- 38.2 Les premiers états financiers d'une entité qui se conforment à la présente Norme [projet] sont les premiers états financiers annuels dans lesquels l'entité fait une déclaration explicite et sans réserve de conformité à *l'IFRS pour les PME*. Les états financiers préparés selon la présente Norme [projet] constituent les premiers états financiers visés d'une entité si celle-ci, par exemple :
- (a) n'a pas présenté d'états financiers pour les périodes antérieures ;
 - (b) a présenté ses plus récents états financiers selon des dispositions nationales incompatibles avec la présente Norme [projet] dans tous ses aspects ; ou
 - (c) a présenté ses états financiers antérieurs les plus récents conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS complètes).
- 38.3 Le paragraphe 3.15 de la présente Norme [projet] définit un jeu complet d'états financiers.
- 38.4 Le paragraphe 3.12 de la présente Norme [projet] impose un jeu complet d'états financiers qui fournit des informations comparatives eu égard à la période antérieure comparable pour tous les montants monétaires indiqués dans les états financiers, ainsi que des informations comparatives spécifiées, narratives et descriptives. Une entité peut présenter une information comparative en ce qui concerne plus d'une période antérieure comparable. Par conséquent, la date de la transition à la présente Norme [projet] est le début de la première période pour laquelle l'entité présente des informations comparatives complètes selon la présente Norme [projet] dans ses premiers états financiers qui se conforment à la présente Norme [projet].
- 38.5 Sauf de la manière décrite dans les paragraphes 38.7 à 38.9, une entité doit, dans son bilan d'ouverture à compter de sa date de transition à la présente Norme [projet] (c'est-à-dire au début de la première période présentée) :
- (a) comptabiliser tous les actifs et passifs dont *l'IFRS pour les PME* impose la comptabilisation ;

- (b) s'abstenir de comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si la présente [Norme] n'autorise pas une telle comptabilisation ;
 - (c) reclasser des éléments qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme un seul type d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres, mais qui relèvent d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres selon la présente Norme [projet] ; et
 - (d) appliquer la présente Norme [projet] pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.
- 38.6 Les **méthodes comptables** qu'une entité applique dans son bilan d'ouverture selon la présente Norme [projet] peuvent différer de celles qu'elle a appliquées à la même date en vertu du référentiel comptable antérieur. Les ajustements qui en résultent découlent de transactions, autres événements ou conditions antérieurs à la date de transition à la présente Norme [projet]. Par conséquent, une entité doit comptabiliser ces ajustements directement en résultats non distribués (ou, le cas échéant, en une autre catégorie de capitaux propres) à la date de transition à la présente Norme [projet].
- 38.7 Lors de la première adoption de la présente Norme [projet], une entité ne doit pas changer la méthode qu'elle a suivie en vertu de son cadre comptable précédent pour l'une quelconque des transactions suivantes :
- (a) **décomptabilisation** d'actifs financiers et de passifs financiers ;
 - (b) comptabilité de couverture ;
 - (c) estimations ; et
 - (d) actifs classés comme **détenus en vue de la vente et activités abandonnées**.
- 38.8 Une entité peut appliquer une ou plusieurs des exemptions suivantes dans la préparation de ses premiers états financiers qui se conforment à la présente Norme [projet] :
- (a) **Regroupements d'entreprises.** Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer la section 18 *Regroupements d'entreprises et goodwill* à des regroupements d'entreprises qui se sont déroulés avant la date de transition à la présente Norme [projet]. Toutefois, si un premier adoptant retraite un regroupement d'entreprises pour se conformer à la section 18, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises ultérieurs.
 - (b) **Juste valeur ou réévaluation en tant que coût présumé.** Un premier adoptant peut appliquer, selon un référentiel antérieur, la

réévaluation d'une immobilisation corporelle à ou avant la date de transition à la présente Norme [projet] à son coût présumé à cette date.

- (c) **Montant cumulé des écarts de conversion.** La section 30 *Conversion de monnaies étrangères* impose à une entité de classer des écarts de conversion comme une composante distincte des capitaux propres et de comptabiliser ces écarts en résultat lors de la sortie de l'immobilisation corporelle. Un premier adoptant peut décider de ne pas comptabiliser en capitaux propres des écarts de conversion cumulés à la date de transition à la présente Norme [projet].
 - (d) **Instruments financiers composés.** Le paragraphe 21.7 impose à une entité de scinder, dès son émission, un instrument financier composé, en ses composantes passif et capitaux propres. Un premier adoptant n'est pas tenu de séparer ces deux composantes si la composante passif s'est dénouée à la date de transition à la présente Norme [projet].
 - (e) **Transactions dont le paiement est fondé sur des actions.** Un premier adoptant est encouragé, sans y être tenu, à appliquer la section 25 *Paiement fondé sur des actions* aux instruments de capitaux propres qui ont été octroyés avant la date de transition à la présente Norme [projet].
 - (f) **Impôts sur le résultat différés.** Un premier adoptant n'est tenu de comptabiliser ni les **actifs d'impôt différé** ni les **passifs d'impôt différé** relatifs aux écarts entre la **base fiscale** et la **valeur comptable** des actifs ou des passifs pour lesquels la comptabilisation de ces actifs ou passifs d'impôt différé impliquerait un coût ou effort excessif.
- 38.9 S'il est **irréalisable** pour une entité de retraiter le bilan d'ouverture à la date de transition selon la présente Norme [projet], l'entité doit appliquer les paragraphes 38.5 à 38.8 à la première période pour laquelle il est réalisable de le faire, et doit indiquer la date of transition et le fait que les données présentées pour des périodes antérieures ne sont pas comparables. S'il est irréalisable pour une entité de fournir des informations imposées par la présente Norme [projet] pour toute période antérieure à celle au cours de laquelle elle établit ses premiers états financiers conformes à la présente Norme [projet], l'omission doit être indiquée.

Informations à fournir

Explication et transition à l'*IFRS* pour les *PME*

- 38.10 Une entité doit expliquer comment le passage du référentiel comptable antérieur à la présente Norme [projet] a affecté sa **situation financière**, sa **performance** financière et ses **flux de trésorerie** présentés.

Rapprochements

- 38.11 Pour être conformes au paragraphe 38.10, les premiers états financiers d'une entité présentés en appliquant la présente Norme [projet] doivent comprendre :
- (a) les rapprochements entre ses capitaux propres présentés selon le référentiel comptable antérieur et ses capitaux propres présentés selon la présente Norme [projet], aux deux dates suivantes :
 - (i) à la date de transition à la présente Norme [projet] ; et
 - (ii) à la clôture de la dernière période présentée dans les états financiers annuels les plus récents de l'entité selon le référentiel comptable antérieur ; et
 - (b) un rapprochement entre le résultat présenté selon le référentiel comptable antérieur au titre de la dernière période dans les derniers états financiers annuels de l'entité et le résultat présenté selon la présente Norme [projet] pour la même période.
- 38.12 Si une entité détecte des erreurs dans ses états financiers arrêtés selon le référentiel comptable antérieur, les rapprochements exigés par le paragraphe 38.11(a) et (b) devront distinguer la correction de ces erreurs des changements de méthodes comptables.
- 38.13 Si une entité n'a pas présenté d'états financiers au titre de périodes précédentes, elle doit le mentionner dans ses premiers états financiers qui se conforment à la présente Norme [projet].

GLOSSAIRE

absences rémunérées cumulables	Absences rémunérées qui sont reportées et peuvent être utilisées lors de périodes futures si les droits de la période courante ne sont pas intégralement utilisés.
actif	Ressource contrôlée par l'entité à la suite d'événements passés et dont on s'attend à ce que des avantages économiques futurs aillent à l'entité.
actif biologique	Animal ou plante vivants.
actif détenu en vue de la vente	Actif dont la valeur comptable sera recouvrée principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue.
actif éventuel	Actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.
actif financier	<p>Tout actif qui est :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) de la trésorerie ; (b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité ; (c) un droit contractuel : <ul style="list-style-type: none"> (i) de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ; ou (ii) d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou (d) un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et que : <ul style="list-style-type: none"> (i) l'entité est ou peut être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ; ou (ii) qui sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixe de trésorerie

ou d'un autre actif financier contre un nombre fixe d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cette fin, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments constituant eux-mêmes des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

actifs d'impôt différé

Montants d'impôt sur le résultat potentiellement recouvrable au cours de périodes futures au titre :

- (a) de différences temporelles déductibles ;
- (b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées ; et
- (c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.

actifs du régime (d'un régime d'avantages du personnel)

- (a) Actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme ; et
- (b) polices d'assurance qualifiantes.

actions propres

Instruments de capitaux propres d'une entité, détenus par l'entité ou par d'autres membres du groupe consolidé.

activité

Ensemble intégré d'activités et d'actifs conduit et géré dans le but de fournir :

- (a) un rendement aux investisseurs ; ou
- (b) des coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement et proportionnellement aux titulaires de police ou aux participants.

Une activité comprend en règle générale des inputs, des processus appliqués à ces inputs, et des outputs correspondants qui sont, ou seront utilisés pour générer des produits. Si du goodwill est présent dans un ensemble d'activités et d'actifs transférés, l'ensemble transféré sera présumé être une activité.

activité abandonnée	Composante d'une entité dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente, et <ul style="list-style-type: none">(a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte,(b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte ou(c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.
activité agricole	Gestion par une entité de la transformation biologique d'actifs biologiques en vue de la vente, en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques.
activités d'investissement	Acquisition et sortie d'actifs à long terme et autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.
activités de financement	Activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.
activités opérationnelles	Principales activités génératrices de produits de l'entité et activités autres que les activités d'investissement ou de financement.
amortissement	Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.
amortissement	Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.
application prospective (d'un changement de méthode comptable)	Application de la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode.

application rétrospective (d'un changement de méthode comptable)	Application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, à d'autres événements et conditions, comme si cette méthode avait toujours été appliquée.
avantages acquis	Avantages dont les droits, selon les termes d'un régime de retraite, ne sont pas conditionnés par un emploi continu.
avantages du personnel	Toutes formes de contrepartie donnée par une entité en échange des services rendus par son personnel.
avantages postérieurs à l'emploi	Avantages du personnel (autres que les indemnités de fin du contrat de travail) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.
base fiscale	Évaluation, selon une loi fiscale existante applicable, d'un actif, d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres. Cet actif, ce passif ou cet instrument de capitaux propres peut être comptabilisé tant à des fins de déclaration fiscale que d'information financière, à des fins fiscales mais pas à des fins d'information financière ou à des fins d'information financière mais pas fiscale.
bénéfice	Montant résiduel qui reste après que les charges ont été déduites des produits.
bénéfice imposable (perte fiscale)	Résultat d'une période, déterminé selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat est payable (recouvrable).
bilan	État financier qui présente la relation entre les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité à un moment donné.
capitaux propres	Intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
catégorie d'actifs	Regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.

célérité	Fourniture de l'information des états financiers dans le délai de la prise de décision.
changement d'estimation comptable	Ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, en conséquence, ne sont pas des corrections d'erreurs.
charge (produit) d'impôt différé	Montant de charges (produits) d'impôt inclus dans la détermination du résultat de la période en ce qui concerne des variations d'actifs d'impôt différé et de passifs d'impôt différé pendant la période.
charge d'impôt (produits fiscaux)	Montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de la période.
charges	Diminutions d'avantages économiques au cours de la période de reporting sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de la survenance de passifs qui ont pour résultat des diminutions des capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
coentreprise	Accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. Les coentreprises prennent la forme d'activités contrôlées conjointement, d'actifs contrôlés conjointement ou d'entités contrôlées conjointement.
composante d'une entité	Activités et flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité.

comptabilisation	Processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un article qui répond à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères suivants : <ul style="list-style-type: none">(a) il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ; et(b) l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué(e) de façon fiable.
compte de résultat	État financier qui présente l'information sur la performance d'une entité au cours d'une période, c'est-à-dire la relation entre ses produits et ses charges.
compte de résultat et résultats non distribués	État financier qui présente le compte de résultat d'une entité ainsi que les variations des résultats non distribués au titre d'une période.
continuité d'exploitation	Une entité est en continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention de la liquider ou de cesser son activité ou n'a pas d'autre solution réaliste que de le faire.
contrat d'assurance	Contrat selon lequel une partie (l'assureur) accepte un risque d'assurance significatif d'une autre partie (le titulaire de la police) en convenant d'indemniser le titulaire de la police si un événement futur incertain spécifié (l'événement assuré) affecte de façon défavorable le titulaire de la police.
contrat de construction	Contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.
contrat de location	Accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.
contrat de location simple	Contrat de location qui ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Un contrat de location qui n'est pas un contrat de location-financement est un contrat de location simple.

contrats de location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine. Un contrat de location qui n'est pas un contrat de location-financement est un contrat de location simple.
contrôle (d'une entité)	Pouvoir de diriger les méthodes financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.
contrôle conjoint	Partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).
coté(e)(s)	Inscrit(e)(s) auprès d'une commission des valeurs mobilières ou une autre organisation de réglementation en vue de la vente sur un marché public.
coûts d'emprunt	Intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.
date d'attribution	Date à laquelle l'entité et l'autre partie (y compris un membre du personnel) acceptent un accord dont le paiement est fondé sur des actions, c'est-à-dire la date à laquelle l'entité et l'autre partie ont une compréhension commune des caractéristiques et conditions de l'accord. À la date d'attribution, l'entité accorde à l'autre partie le droit d'obtenir de la trésorerie, d'autres actifs, ou des instruments de capitaux propres de l'entité, pour autant que les éventuelles conditions d'acquisition spécifiées du droit soient remplies. Si cet accord est soumis à un processus d'approbation (par exemple par des actionnaires), la date d'attribution est la date à laquelle l'approbation a été obtenue.
date de reporting	Fin de la dernière période couverte par les états financiers ou par un rapport financier intermédiaire.
décomptabilisation	Suppression, au bilan d'une entité, d'un actif ou d'un passif financier comptabilisé antérieurement.

développement	Application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
différences temporaires	Produits ou charges qui sont comptabilisés en bénéfice ou perte dans une période mais qui, selon les lois ou les réglementations fiscales, sont inclus dans les produits imposables d'une période différente.
différences temporelles	Différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable dans les états financiers qui généreront un montant imposable ou déductible lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée. Les différences temporelles peuvent être soit imposables soit déductibles.
différences temporelles déductibles	Différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
différences temporelles imposables	Différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
durée d'utilité	Période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.
efficacité d'une couverture	Degré de compensation des variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'élément couvert attribuable au risque couvert par des variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture.

élément couvert	<p>Aux fins de la comptabilisation de couverture spéciale pour les PME selon la section 11 de la présente Norme [projet], un élément couvert est :</p> <ul style="list-style-type: none">(a) l'exposition au risque du taux d'intérêt d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ;(b) l'exposition au risque de change lors d'un engagement ferme ou d'une transaction prévue hautement probable ;(c) l'exposition au risque de prix d'une marchandise que l'entité détient ou lors d'un engagement ferme ou d'une transaction prévue hautement probable d'acheter ou de vendre une marchandises dont le prix de marché est aisément déterminable ; ou(d) l'exposition au risque de change lors d'un placement net dans une opération à l'étranger.
éléments d'états financiers	<p>Grandes catégories des effets financiers des transactions et d'autres événements et conditions.</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres.(b) Les éléments directement liés à l'évaluation de la performance sont les produits et les charges.
emprunts	<p>Passifs financiers autres que des dettes commerciales à court terme soumises à des conditions normales de crédit.</p>
en vigueur	<p>Les taux d'impôt seront considérés en vigueur lorsque des événements futurs requis par le processus de mise en vigueur ne changera pas le résultat.</p>
engagement ferme	<p>Accord irrévocable en vue de l'échange d'une quantité spécifiée de ressources à un prix spécifié, à une ou plusieurs date(s) future(s) spécifiée(s).</p>

entité contrôlée conjointement	Coentreprise qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation. L'entité fonctionne de la même manière que toute autre entité, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les coentrepreneurs établit le contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité.
entité mère	Entité qui a une ou plusieurs filiales.
entreprise associée	Entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société de personnes, dans laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui n'est ni une filiale, ni une participation dans une coentreprise.
équivalents de trésorerie	Placements à court terme, très liquides facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et soumis à un risque négligeable de changement de valeur.
erreurs	Omissions ou inexactitudes des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables : <ul style="list-style-type: none"> (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et (b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.
état des variations des capitaux propres	État financier qui présente le résultat d'une entité au titre d'une période, les éléments de produits et de charges comptabilisés directement en capitaux propres pour la période, les effets des changements de méthodes comptables ainsi que les corrections d'erreurs comptabilisées au cours de la période, et (en fonction du format de l'état des variations de capitaux propres choisi par l'entité) les montants de transactions avec les porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité au cours de la période.
états financiers	Images structurées de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité.

états financiers à usage général	États financiers visant à satisfaire les besoins d'information communs à un grand éventail d'utilisateurs, tels que les actionnaires, les créanciers, les membres du personnel et la collectivité.
états financiers combinés	États financiers de deux ou plusieurs entités contrôlées par un seul actionnaire.
états financiers consolidés	États financiers d'un groupe d'entités comprenant une entité mère et une ou plusieurs filiales.
états financiers individuels	Ceux que présentent une entité mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans les capitaux propres plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues. Si un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement n'est pas aussi une entité mère, ses états financiers ne sont pas des états financiers individuels.
évaluation	Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers doivent être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat.
fiabilité	Qualité de l'information qui la rend exempte d'erreur et de parti pris significatif et présente une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce que l'on pourrait raisonnablement s'attendre à la voir représenter.
filiale	Entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle qu'une société de personnes, contrôlée par une autre entité (appelée l'entité mère).
flux de trésorerie	Entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.
goodwill	Avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être individuellement identifiés et comptabilisés séparément.

groupe destiné à être cédé	Groupe d'actifs destinés à être cédés, par la vente ou d'une autre manière, ensemble en tant que groupe dans une transaction unique, ainsi que les passifs directement liés à ces actifs qui seront transférés lors de la transaction.
hautement probable	De façon significative plus probable qu'improbable.
IFRS complètes	Normes internationales d'information financière (IFRS) autres que <i>l'IFRS pour les PME</i> .
immeubles de placement	Bien immobilier (terrain ou bâtiment - ou partie d'un bâtiment - ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour : <ul style="list-style-type: none">(a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou(b) le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.
immobilisation incorporelle	Actif non monétaire identifiable sans substance physique. Un tel actif est identifiable quand il : <ul style="list-style-type: none">(a) est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé ou dissocié de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif liés ; ou(b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.
immobilisations corporelles	Actifs corporels : <ul style="list-style-type: none">(a) qui sont détenus pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, pour être loués à des tiers, pour investissement, ou à des fins administratives ; et(b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

impôt exigible	Montant des impôts sur le résultat payables (recouvrables) au titre du bénéfice imposable (de la perte fiscale) de la période en cours.
impôts sur le résultat	Tous les impôts nationaux et étrangers qui sont fondés sur des bénéfices imposables. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts tels que les retenues à la source qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions à l'entité présentant les états financiers.
indemnités de fin de contrat de travail	Avantages du personnel payables suite à : (a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail d'un membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou (b) la décision d'un membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.
instrument de couverture	Aux fins de la comptabilisation spéciale de couverture pour les PME selon la section 11 de la présente norme [projet], un instrument de couverture est un instrument financier qui : (a) est un swap de taux d'intérêt qui satisfait aux conditions du paragraphe 11.33 ; un swap de devises ou un contrat à terme de gré à gré sur devises étrangères qui est indexé sur la même devise étrangère que l'élément couvert ; ou un contrat à terme qui est indexé sur la même marchandise que la marchandise qui est l'élément couvert ; et (b) satisfait aux autres conditions du paragraphe 11.32. Une entité qui décide d'appliquer IAS 39 dans la comptabilisation d'instruments financiers doit appliquer la définition d'un instrument de couverture dans cette Norme au lieu de la présente définition.
instrument financier	Contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.
instrument financier composé	Instrument financier qui, du point de vue de l'émetteur, contient à la fois un élément de passif et un élément de capitaux propres.

intelligibilité	Qualité de l'information d'une façon qui la rend compréhensible par les utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des affaires, des activités économiques et de la comptabilité et sont disposés à étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.
intérêt minoritaire	Quote-part du résultat et de l'actif net d'une filiale, attribuable aux parts dans les capitaux propres, qui n'est pas détenue directement ou indirectement par l'entité mère, par l'intermédiaire de filiales.
irréalisable	L'application d'une disposition est irréalisable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y parvenir.
juste valeur	Montant pour lequel un actif pourrait être échangé, un passif éteint, ou un instrument de capitaux propres attribué entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.
méthode de la comptabilité d'engagement	Effets des transactions et autres événements comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsque intervient le versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). Ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rattachent.
méthode des unités de crédit projetées	Méthode d'évaluation actuarielle qui considère que chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (parfois appelée méthode de répartition au prorata des années de service ou méthode des prestations par année de service).
méthode du taux d'intérêt effectif	Méthode de calcul du coût amorti d'un actif ou d'un passif financier (ou d'un groupe d'actifs ou de passifs financiers) et d'affectation des produits financiers ou des charges financières au cours de la période concernée.
méthodes comptables	Principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de la préparation et de la présentation de ses états financiers.

monnaie fonctionnelle	Monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.
monnaie de présentation	Monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.
montant amortissable	Coût d'un actif ou autre montant substitué au coût (dans les états financiers), diminué de sa valeur résiduelle.
montant notionnel	Quantité d'unités monétaires, d'actions, de boisseaux, de livres ou d'autres unités spécifiées dans un contrat d'instruments financiers.
Normes internationales d'information financière (IFRS)	<p>Normes et Interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les Normes internationales d'information financière (IFRS) ; (b) les Normes comptables internationales (IAS) ; et (c) les Interprétations émanant du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) ou de l'ancien Comité permanent d'interprétation (SIC).
notes (aux états financiers)	Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.
objectif des états financiers	Fournir une information sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie d'une entité, qui soit utile pour la prise de décisions économiques d'un large éventail d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports adaptés à leurs besoins d'information particuliers.

obligation au titre de prestations définies (valeur actuelle de l') Valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs attendus qui sont nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus par un membre du personnel au cours de la période courante et des périodes antérieures.

obligation implicite Obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

- (a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et que
- (b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.

partie liée Une partie est liée à une entité si :

- (a) directement ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, la partie :
 - (i) contrôle l'entité, est contrôlée par elle, ou est soumise à un contrôle conjoint au même titre que l'entité (ceci inclut les sociétés mères, les filiales et les filiales apparentées) ;
 - (ii) détient dans l'entité une participation qui lui permet d'exercer une influence notable sur elle ; ou
 - (iii) exerce le contrôle conjoint sur l'entité ;
- (b) la partie est une entreprise associée (selon la définition dans IAS 28) de l'entité ;
- (c) la partie est une coentreprise dans laquelle l'entité est un coentrepreneur (voir IAS 31) ;
- (d) la partie fait partie des principaux dirigeants de l'entité ou de sa mère ;
- (e) la partie est un des membres proches de la famille de toute personne visée par (a) ou (d) ;
- (f) la partie est une entité sur laquelle une des personnes visées sous (d) ou (e) exerce le contrôle, un contrôle conjoint, une influence notable, ou encore détient un droit de vote significatif ; ou

- (g) la partie est un régime d'avantages postérieur à l'emploi au profit du personnel de l'entité ou de toute entité qui est une partie liée à cette entité.

passif

Obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

passif d'impôt différé

Montants d'impôts sur le résultat payables au cours de périodes futures au titre de différences temporelles imposables.

passif éventuel

- (a) Obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- (b) obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :
 - (i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou
 - (ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

passif financier

Tout passif qui est :

- (a) une obligation contractuelle :
 - (i) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ; ou
 - (ii) d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'entité ; ou
- (b) un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et :
 - (i) selon lequel l'entité est ou pourrait être tenue

de livrer un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ; ou

- (ii) sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixe de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixe d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cette fin, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments constituant eux-mêmes des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

performance	Relations entre les produits et les charges d'une entité, telles qu'elles sont présentées dans le compte de résultat.
période de reporting	Période couverte par les états financiers ou par un rapport financier intermédiaire.
période intermédiaire	Période de reporting financier d'une durée inférieure à celle d'un période annuelle complète.
perte de valeur	Montant par lequel la valeur comptable d'un actif excède (a) dans le cas de stocks, son prix de vente diminué des coûts pour conclure la transaction et vendre ou (b) dans le cas d'autres actifs non financiers, sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.
pertinence	Qualité de l'information qui lui permet d'influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
petites et moyennes entités (PME)	Entités : (a) qui n'ont pas de responsabilité publique ; et (b) qui publient des états financiers à usage général pour les utilisateurs externes.
premier adoptant de l'IFRS pour les PME	Entité qui présente ses premiers états financiers annuels qui se conforment à <i>l'IFRS pour les PME</i> , peu importe que son cadre comptable précédent ait été les IFRS complètes ou un autre jeu de normes <i>comptables</i> .

présentation d'une image fidèle	Image fidèle des effets des transactions, d'autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation relatifs aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges.
probable	Plus probable qu'improbable.
produit agricole	Produit récolté des actifs biologiques de l'entité.
produits	Accroissements d'avantages économiques au cours de la période de reporting, sous la forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
produits des activités ordinaires	Entrées brutes d'avantages économiques intervenues au cours de la période dans le cadre des activités ordinaires de l'entité lorsque ces entrées contribuent à des augmentations de capitaux propres autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.
profits	Accroissements des avantages économiques qui répondent à la définition de produits mais qui ne sont pas des produits.
provision	Passif dont l'échéance ou le montant est incertain.
prudence	Prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
rapport financier intermédiaire	Rapport financier contenant un jeu complet d'états financiers ou un jeu d'états financiers résumés pour une période intermédiaire.
recherche	Investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

régime général (avantages du personnel)	Régimes d'avantages du personnel établis par la législation pour couvrir toutes les entités (ou toutes les entités d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et exploités par les pouvoirs publics au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence autonome spécialement créée à cet effet) non assujettis au contrôle ou à l'influence de l'entité présentant ses états financiers.
régimes (d'avantages) multi-employeurs	Régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui : <ul style="list-style-type: none"> (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun ; et (b) utilisent ces actifs pour accorder des avantages au personnel de plusieurs entités en partant du principe que les niveaux de cotisations et d'avantages sont calculés sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel en question.
régimes à cotisations définies	Régimes d'avantages postérieurs à l'emploi selon lesquels une entité paie des cotisations définies à une entité distincte (fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pour la période courante et les périodes antérieures.
passif au titre des prestations définies	Valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de reporting diminuée de la juste valeur à la date de reporting d'actifs du régime (s'il y a lieu) devant être directement utilisés pour éteindre les obligations.
régimes à prestations définies	Régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.
régimes d'avantages postérieurs à l'emploi	Accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entité verse des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.

**regroupement
d'entreprises**

Rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant les états financiers.

**responsabilité
publique**

Responsabilité envers les fournisseurs de ressources présents et potentiels et autres personnes externes à l'entité qui prennent des décisions économiques mais ne sont pas en mesure d'exiger des rapports conçus pour satisfaire à leurs besoins d'informations spécifiques. Une entité a une responsabilité publique si :

- (a) elle a émis (ou est en train d'émettre) des instruments d'emprunt ou de capitaux propres sur un marché public ; ou
- (b) elle détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers, tels que banque, compagnie d'assurance, courtier en valeurs mobilières / société de bourse, caisse de retraite, fonds commun de placement ou banque d'investissement.

**secteur
opérationnel**

Composante d'une entité :

- (a) qui se livre à des activités commerciales dont elle peut obtenir des produits d'activités ordinaires et encourir des charges (y compris les produits d'activités ordinaires et les charges relatifs aux transactions avec d'autres composantes de la même entité).
- (b) dont le résultat opérationnel est régulièrement passé en revue par le principal preneur de décisions opérationnelles de l'entité pour prendre des décisions sur les ressources à allouer au secteur et évaluer sa performance, et
- (c) pour laquelle une information financière distincte est disponible.

significatif	Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.
situation financière	Relation entre les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité, tels qu'ils sont présentés dans le bilan.
stocks	Actifs : (a) détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité ; (b) en cours de production pour une telle vente ; ou (c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.
subventions publiques	Aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles.
tableau des flux de trésorerie	État financier qui fournit une information sur les variations de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité au titre d'une période, en montrant séparément les variations pendant la période résultant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement.
taux d'intérêt effectif	Taux qui actualise exactement les décaissements ou encaissements de trésorerie futurs sur la durée de vie prévue de l'instrument financier ou, selon les cas, sur une période plus courte de manière à obtenir la valeur comptable nette de l'actif ou du passif financier.

taux d'intérêt implicite	Taux le plus facilement déterminable entre : <ul style="list-style-type: none"> (a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire ; ou (b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.
transaction avec une partie liée	Transfert de ressources, de services ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non.
transaction dont le paiement est fondé sur des actions	Transaction par laquelle l'entité reçoit des biens ou des services en contrepartie d'instruments de capitaux propres de l'entité (y compris des actions ou des options sur actions), ou acquiert des biens ou des services en encourageant à l'égard du fournisseur de ces biens ou services des passifs à hauteur de montants basés sur le prix des actions de l'entité ou de tout autre instrument de capitaux propres de l'entité.
transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie	Transaction dont le paiement est fondé sur des actions dans laquelle l'entité acquiert des biens ou des services en encourageant un passif pour transférer de la trésorerie ou d'autres actifs au fournisseur de ces biens ou services, pour des montants basés sur le prix (ou la valeur) des actions ou d'autres instruments de capitaux propres de l'entité.
transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en capitaux propres	Transaction dont le paiement est fondé sur des actions par laquelle l'entité reçoit des biens ou des services en contrepartie d'instruments de capitaux propres de l'entité (y compris des actions ou des options sur action).
transaction prévue	Transaction future non engagée mais prévue.
trésorerie	Fonds en caisse et dépôts à vue.
valeur actuelle	Estimation courante de la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs nets dans le cours normal de l'activité.
valeur comptable	Montant auquel un actif ou un passif est comptabilisé au bilan.

- valeur intrinsèque** Différence entre la juste valeur des actions que l'autre partie a le droit (conditionnel ou inconditionnel) de souscrire ou qu'elle a le droit de recevoir, et le prix (éventuel) que l'autre partie est (ou sera) tenue de payer pour ces actions. Par exemple, une **option sur action** assortie d'un prix d'exercice de 15 UM, relative à une action dont la juste valeur s'élève à 20 UM, a une valeur intrinsèque de 5 UM.
- valeur résiduelle (d'un actif)** Montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

TABLEAU DES SOURCES

L'IFRS pour les PME [projet] a été élaboré :

- (a) en extrayant des IFRS (y compris les Interprétations), les concepts fondamentaux du *Cadre* de l'IASB et les principes et commentaires obligatoires correspondants, et
- (b) en considérant les modifications appropriées à la lumière des besoins des utilisateurs et des considérations du rapport coût-avantage.

Le tableau ci-après identifie les principales sources dans les IFRS complètes à partir desquelles ont été tirés les principes de chaque section de l'*IFRS pour les PME* [projet].

Section dans l'IFRS pour les PME [projet]		Sources
Préface		<i>Préface aux Normes internationales d'information financière</i>
1	<i>Champ d'application</i>	—
2	<i>Concepts et principes généraux</i>	<i>Cadre de l'IASB, IAS 1 Présentation des états financiers</i>
3	<i>Présentation d'états financiers</i>	IAS 1
4	<i>Bilan</i>	IAS 1
5	<i>Compte de résultat</i>	IAS 1
6	<i>État des variations des capitaux propres, compte de résultat et résultats non distribués</i>	IAS 1
7	<i>Tableau des flux de trésorerie</i>	IAS 7 <i>Tableau des flux de trésorerie</i>
8	<i>Notes aux états financiers</i>	IAS 1
9	<i>États financiers consolidés et individuels</i>	IAS 27 <i>États financiers consolidés et individuels</i>
10	<i>Méthodes comptables, estimations et erreurs</i>	IAS 8 <i>Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</i>
11	<i>Actifs financiers et passifs financiers</i>	IAS 32 <i>Instruments financiers : Présentation</i> , IAS 39 <i>Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation</i> , IFRS 7 <i>Instruments financiers : Informations à fournir</i>
12	<i>Stocks</i>	IAS 2 <i>Stocks</i>
13	<i>Participations dans des entreprises associées</i>	IAS 28 <i>Participations dans des entreprises associées</i>

Section dans l'IFRS pour les PME [projet]		Sources
14	<i>Participations dans des coentreprises</i>	IAS 31 <i>Participations dans des coentreprises</i>
15	<i>Immeubles de placement</i>	IAS 40 <i>Immeubles de placement</i>
16	<i>Immobilisations corporelles</i>	IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>
17	<i>Immobilisations incorporelles autres que le goodwill</i>	IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i>
18	<i>Regroupements d'entreprises et goodwill</i>	IFRS 3 <i>Regroupements d'entreprises</i>
19	<i>Contrats de location</i>	IAS 17 <i>Contrats de location</i>
20	<i>Provisions et éventualités</i>	IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>
21	<i>Capitaux propres</i>	IAS 1, IAS 32
22	<i>Produit des activités ordinaires</i>	IAS 11 <i>Contrats de construction</i> , IAS 18 <i>Produits des activités ordinaires</i>
23	<i>Subventions publiques</i>	IAS 20 <i>Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</i>
24	<i>Coûts d'emprunt</i>	IAS 23 <i>Coûts d'emprunt</i>
25	<i>Paiement fondé sur des actions</i>	IFRS 2 <i>Paiement fondé sur des actions</i>
26	<i>Dépréciation d'actifs non financiers</i>	IAS 2, IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i>
27	<i>Avantages du personnel</i>	IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>
28	<i>Impôts sur le résultat</i>	IAS 12 <i>Impôts sur le résultat</i>
29	<i>Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>	IAS 29 <i>Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>
30	<i>Conversion des monnaies étrangères</i>	IAS 21 <i>Effets des variations des cours des monnaies étrangères</i>
31	<i>Information sectorielle</i>	IFRS 8 <i>Secteurs opérationnels</i>
32	<i>Événements postérieurs à clôture de la période de reporting</i>	IAS 10 <i>Événements postérieurs à la date de clôture</i>
33	<i>Information relative aux parties liées</i>	IAS 24 <i>Information relative aux parties liées</i>
34	<i>Résultat par action</i>	IAS 33 <i>Résultat par action</i>
35	<i>Activités spécialisées :</i>	IAS 41 <i>Agriculture</i> , IFRS 4 <i>Contrats d'assurance</i> , IFRS 6 <i>Prospection et évaluation de ressources minérales</i>

PROJET DE NORME IFRS POUR LES PME

Section dans l'IFRS pour les PME [projet]		Sources
36	<i>Activités abandonnées et actifs détenus en vue de la vente</i>	IFRS 5 <i>Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées</i>
37	<i>Information financière intermédiaire</i>	IAS 34 <i>Information financière intermédiaire</i>
38	<i>Transition à l'IFRS pour les PME</i>	IFRS 1 <i>Première adoption des normes internationales d'information financière</i>