

2009

International Accounting Standards Board (IASB®)

IFRS® pour les PME

Norme internationale d'information financière (IFRS®)
pour les petites et moyennes entités (PME)

**NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION
FINANCIÈRE POUR LES PETITES ET MOYENNES
ENTITÉS
(IFRS pour les PME)**

The *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* is 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: info@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

The International Accounting Standards Committee Foundation (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.

The *IFRS for SMEs* and its accompanying documents are published in three parts:

Copyright © 2009 IASCF

All rights reserved. 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 IFRS for SMEs included in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by the IASCF. The French translation is the copyright of the IASCF.

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

IASC 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@ifrs.org Web: www.ifrs.org



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

The IASCF changed its name to IFRS Foundation on 1 July 2010. The IFRS Foundation reserves all interests in IASCF copyright as it existed prior to 1 July 2010 and all copyright arising post 1 July 2010.

**NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION
FINANCIÈRE POUR LES PETITES ET MOYENNES
ENTITÉS
(IFRS pour les PME)**

La Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME) est publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Tél : +44 (0)20 7246 6410
Fax : +44 (0)20 7246 6411
Adresse électronique : info@ifrs.org
Site Internet : www.ifrs.org

L'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), [Fondation du Comité des Normes comptables internationales (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.

Les IFRS pour les PME et les documents qui l'accompagnent sont publiés en trois parties.

Droits d'auteur © 2009 IASCF

Tous droits réservés. 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 préalable de l'IASCF.

Cette traduction en français de l'IFRS pour les PME figurant dans cette publication, a été approuvée par un Comité de revision désigné par l'IASCF. La traduction française est protégée par les droits d'auteur de l'IASCF.

Les Normes internationales d'information financière (y compris les Normes comptables internationales et les Interprétations du SIC et de l'IFRIC), 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 et d'autres publications de l'IASB 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 Foundation Publications Department,
1st floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.
Tél : +44 (0)20 7332 2730
Fax : +44 (0)20 7332 2749
Adresse électronique : publications@ifrs.org
Site Internet : www.ifrs.org



Le logo IASB, le logo IASCF, « Hexagon Device », le logo IASC Foundation Education, « 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).

L'IASCF a pris le nom d'IFRS Foundation à compter du 1er juillet 2010. L'IFRS Foundation se réserve tous les droits d'auteur de l'IASCF qu'ils soient antérieurs ou postérieurs au 1er juillet 2010.

SOMMAIRE

INTRODUCTION

NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR PETITES ET MOYENNES ENTITÉS (IFRS POUR LES PME)

PREFACE

Section

1° PETITES ET MOYENNES ENTITES	11
2° CONCEPTS ET PRINCIPES GENERAUX	12
3° PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS	19
4° ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE	23
5° ÉTAT DU RÉSULTAT GLOBAL ET COMPTE DE RÉSULTAT	26
6° ÉTAT DES VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES ET COMPTE DE RÉSULTAT ET DES RÉSULTATS NON DISTRIBUÉS	28
7° TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE	30
8° NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS	34
9° ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS	36
10° MÉTHODES COMPTABLES, ESTIMATIONS ET ERREURS	41
11° INSTRUMENTS FINANCIERS DE BASE	45
12° AUTRES SUJETS LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS	56
13° STOCKS	61
14° PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES	65
15° PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES	68
16° IMMEUBLES DE PLACEMENT	71
17° IMMOBILISATIONS CORPORELLES	73
18° IMMOBILISATIONS INCORPORELLES AUTRES QUE LE GOODWILL	78
19° REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES ET GOODWILL	82
20° CONTRATS DE LOCATION	86
21° PROVISIONS ET EVENTUALITES	92
Annexe – Guide d'application concernant la comptabilisation et l'évaluation des provisions	
22° PASSIFS ET CAPITAUX PROPRES	98
Annexe – Exemple de la comptabilité de l'émetteur dans le cas d'instruments de dette convertible	
23° PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	105
Annexe – Exemples de comptabilisation du produit des activités ordinaires selon les principes de la Section 23	
24° SUBVENTIONS PUBLIQUES	115
25° COÛTS D'EMPRUNT	116
26° PAIEMENT FONDE SUR DES ACTIONS	117
27° DEPRECIATION D'ACTIFS	122
28° AVANTAGES DU PERSONNEL	128

29° IMPOTS SUR LE RESULTAT	137
30° CONVERSION DES MONNAIES ETRANGERES	142
31° HYPERINFLATION	146
32° ÉVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE	149
33° INFORMATIONS À FOURNIR RELATIVES AUX PARTIES LIEES	152
34° ACTIVITES SPECIALISEES	155
35° TRANSITION A L'IFRS POUR LES PME	158
GLOSSAIRE	162
TABLEAU DES SOURCES	176
APPROBATION DE L'IFRS POUR LES PME PAR LE CONSEIL PUBLIÉE EN JUILLET 2009	
BASE DES CONCLUSIONS <i>voir le livret distinct</i>	
EXEMPLES D'ÉTATS FINANCIERS ET LISTE DE CONTRÔLE RELATIVE À LA PRÉSENTATION ET AUX INFORMATIONS À FOURNIR <i>voir le livret distinct</i>	

La *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)* est énoncée dans les Sections 1 à 35 et dans le Glossaire. Les termes définis dans le Glossaire figurent **en gras** à leur première occurrence dans chaque section. L'*IFRS pour les PME* est accompagnée d'une préface, d'un guide d'application, d'un tableau des sources, d'exemples d'états financiers, d'une liste de contrôle relative à la présentation et aux informations à fournir, ainsi que d'une base des conclusions.

Préface à l'IFRS pour les PME

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) en tenant compte de manière appropriée des besoins spécifiques des petites et moyennes entités et des économies émergentes ; et
 - (d) promouvoir 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. Depuis le 1^{er} juillet 2009, l'IASB comprend 15 membres et en comprendra 16 au plus tard le 1^{er} juillet 2012. Trois membres, au maximum, peuvent l'être à temps partiel. Il incombe à l'IASB d'approuver les **Normes internationales d'information financière** (IFRS y compris les Interprétations) et les documents connexes, tels que le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, les exposés-sondages, d'autres documents de réflexion. 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 aux informations à fournir traitant de transactions et d'événements qui sont importants dans les états financiers à usage général. Elles peuvent aussi stipuler des obligations en matière d'informations à fournir 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. Il 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 d'information financière générale d'un large éventail d'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 tels qu'un rapport annuel ou un prospectus.

L'IFRS pour les PME

- 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 divers noms, dont **petites et moyennes entités** (PME), entités non cotées, et entités sans responsabilité publique. Cette norme est la Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (*IFRS pour les PME*).
- P10 L'expression petites et moyennes entités telle que l'utilise l'IASB est définie et expliquée à la Section 1 *Petites et moyennes entités*. De nombreux pays partout dans le monde ont élaboré leurs propres définitions des PME 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 de PME 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 destination des autorités fiscales ou d'autres autorités gouvernementales. 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 bénéfice imposable. Ainsi, il est improbable que les états financiers préparés selon l'*IFRS pour les PME* se conforment pleinement à tous les critères imposés par les lois et réglementations fiscales d'un pays. Une juridiction aurait peut-être la possibilité 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 net déterminé conformément à l'*IFRS pour les PME* et par d'autres moyens.

Autorité de l'IFRS pour les PME

- P13 Les décisions concernant quelles entités sont tenues d'appliquer les Normes de l'IASB ou autorisées à le faire relèvent des autorités législatives et de réglementation et des normalisateurs comptables de chaque juridiction. Cela est vrai en ce qui concerne les **IFRS complètes** et l'*IFRS pour les PME*. Toutefois, une définition claire de la catégorie d'entité à laquelle l'*IFRS pour les PME* est destinée – comme énoncé dans la Section 1 de l'IFRS – est essentielle afin que (a) l'IASB puisse décider des obligations comptables et en matière d'informations à fournir adaptées à cette catégorie d'entité et (b) que les autorités législatives et de réglementation, les normalisateurs et les entités présentant l'information financière 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 l'*IFRS pour les PME*, n'affirment pas qu'elles s'y conforment (voir le paragraphe 1.5).

Organisation de l'IFRS pour les PME

- P14 L'*IFRS pour les PME* est organisée par thème, chaque thème étant présenté dans une section numérotée distincte. Les renvois aux paragraphes sont identifiés par un numéro de section suivi d'un numéro de paragraphe. La numérotation des paragraphes prend la forme xx.yy, xx étant le numéro de la section et yy le numéro séquentiel du paragraphe au sein de cette section. Dans les exemples comprenant des montants monétaires, l'unité de mesure est l'Unité Monétaire (abrégié en UM).
- P15 Tous les paragraphes de l'IFRS ont la même autorité. Certaines sections comprennent des annexes de guide d'application qui ne font pas partie intégrante de l'IFRS mais constituent des indications pour sa mise en œuvre.

Mise à jour de l'IFRS pour les PME

- P16 L'IASB entend entreprendre une analyse détaillée de l'expérience des PME dans leur application de l'*IFRS pour les PME* lorsqu'un large éventail d'entités aura publié ses états financiers en appliquant l'IFRS durant deux années. L'IASB entend proposer des amendements visant à régler les questions d'application soulevées par cette analyse. Il prendra également en considération les nouvelles IFRS et les IFRS amendées adoptées depuis l'émission des IFRS.
- P17 Après cette analyse d'application initiale, l'IASB s'attend à proposer des amendements à l'*IFRS pour les PME* en publiant un exposé-sondage d'ordre général environ tous les trois ans. En élaborant ces exposés-sondages, il prévoit d'examiner de nouvelles IFRS et des IFRS amendées qui ont été adoptées au cours des trois années antérieures ainsi que des questions spécifiques portées à son attention en ce qui concerne de possibles amendements à l'*IFRS pour les PME*. L'IASB considère le cycle de trois ans comme un plan d'essai, non comme un engagement ferme. Parfois, il 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 triennal 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*.
- P18 L'IASB s'attend à ce qu'une période d'au moins un an sépare la publication des amendements de l'*IFRS pour les PME* de leur date d'entrée en vigueur.

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

Section 1

Petites et moyennes entités

Champ d'application prévu de la présente IFRS

1.1 L'*IFRS pour les PME* est destinée à être appliquée par les **petites et moyennes entités** (PME). Cette section présente les caractéristiques des PME.

Description des petites et moyennes entités (PME)

- 1.2 Les petites et moyennes entités (PME) sont des entités qui :
- (a) n'ont pas de **responsabilité publique** ; et
 - (b) qui publient des **états financiers à usage général** pour les 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.
- 1.3 Une entité a une responsabilité publique si :
- (a) ses instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé ou si elle est en train d'en émettre en vue de leur négociation sur un marché organisé (une Bourse nationale ou étrangère ou un marché de gré à gré, y compris les marchés locaux et régionaux) ; ou si
 - (b) elle détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un large groupe de tiers dans le cadre de ses principales activités. C'est typiquement le cas de banques, coopératives de crédit, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de Bourse, fonds communs de placement et banques d'investissement.
- 1.4 Certaines entités peuvent aussi détenir des actifs en qualité de fiduciaire pour un large groupe de tiers, car elles détiennent et gèrent des ressources financières qui leur sont confiées par des clients ou des membres qui ne participent à la gestion de l'entité. Elles n'ont néanmoins pas de responsabilité publique si elles exercent ces fonctions pour des raisons accessoires à une activité principale (comme par exemple les agents de voyage ou immobiliers, les écoles, les organisations caritatives, les coopératives exigeant une cotisation symbolique, et les vendeurs recevant un paiement avant la livraison de biens ou services comme les services aux collectivités).
- 1.5 Si une entité publiquement responsable applique la présente IFRS, ses états financiers ne doivent pas être présentés comme se conformant à l'*IFRS pour les PME* – même si la législation ou la réglementation permet ou impose que la présente IFRS soit appliquée par des entités publiquement responsables.
- 1.6 Une **filiale** dont la **société mère** utilise les **IFRS complètes** ou appartenant à un **groupe** consolidé les utilisant a le droit d'utiliser la présente IFRS dans ses propres états financiers si elle n'a pas de responsabilité publique. Si ses états financiers sont décrits comme se conformant à l'*IFRS pour les PME*, elle doit respecter l'ensemble des dispositions de la présente IFRS.

Section 2

Concepts et principes généraux

Champ d'application de cette section

- 2.1 Cette section présente l'**objectif des états financiers** des petites et moyennes entités (PME) et les qualités requises pour que l'information donnée dans ces états financiers de PME soit utile. Elle expose également les concepts et les principes de base sous-jacents aux états financiers des PME.

Objectif des états financiers des petites et moyennes entités

- 2.2 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.
- 2.3 Les états financiers peuvent également montrer les résultats de la gestion des dirigeants ou la reddition de comptes par les dirigeants quant aux ressources qui leur ont été confiées.

Caractéristiques qualitatives de l'information dans les états financiers

Intelligibilité

- 2.4 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

- 2.5 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 est à même 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.

Importance relative

- 2.6 L'information est **significative**, et donc pertinente, 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, jugée 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

- 2.7 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 (c'est-à-dire qu'ils sont partiels) 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

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

Prudence

- 2.9 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 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. 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

- 2.10 Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, compte tenu des contraintes d'importance relative et de coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

Comparabilité

- 2.11 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 de différentes entités 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

- 2.12 Pour être pertinente, l'information financière doit pouvoir influencer les décisions économiques des utilisateurs. La **célérité** implique la fourniture de l'information à temps pour la prise de décision. L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. 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

- 2.13 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. Souvent, un large éventail d'utilisateurs externes tire parti des avantages de cette information.
- 2.14 L'information financière aide les apporteurs de capitaux à prendre des décisions plus avisées, ce qui optimise l'efficacité du fonctionnement des marchés de capitaux et réduit globalement le coût des capitaux pour l'économie. Les entités individuelles tirent également profit des avantages, y compris de la facilitation de l'accès aux marchés de capitaux, d'un effet favorable sur les relations publiques et peut-être de la réduction du coût des capitaux. Les avantages peuvent également inclure des décisions de gestion plus avisées, car l'information financière utilisée en interne repose souvent, au moins partiellement, sur l'information préparée aux fins des informations financières à usage général.

Situation financière

- 2.15 La situation financière d'une entité est la relation entre les actifs, les passifs et les capitaux propres à une date spécifique comme présentés dans l'**état de situation financière**. Ces éléments sont définis comme suit :
- (a) Un **actif** est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.
 - (b) Un **passif** est une 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.
 - (c) Les **capitaux propres** sont le droit résiduel sur les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
- 2.16 Il se peut que certains éléments répondant à la définition d'un actif ou d'un passif ne soient pas comptabilisés dans l'état de situation financière en tant qu'actifs ou passifs, car ils ne satisfont pas aux critères de **comptabilisation** des paragraphes 2.27 à 2.32. En particulier, l'attente que des avantages économiques futurs iront à une entité ou en sortiront doit être suffisamment certaine pour satisfaire au critère de probabilité avant de comptabiliser un actif ou un passif.

Actifs

- 2.17 L'avantage économique futur représentatif d'un actif est son potentiel à contribuer directement ou indirectement aux 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 sortie.
- 2.18 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.
- 2.19 En déterminant l'existence d'un actif, le droit de propriété n'est pas essentiel. Ainsi, par exemple, un bien immobilier détenu en location est un actif si l'entité contrôle les avantages qui en sont attendus.

Passifs

- 2.20 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.
- 2.21 Le règlement 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 que l'abandon de ses droits par un créancier ou leur déchéance.

Capitaux propres

- 2.22 Les capitaux propres sont le montant résiduel des actifs comptabilisés diminué des passifs comptabilisés. Ils peuvent faire l'objet d'une sous-classification dans la situation financière. Par exemple, dans une personne morale, 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

- 2.23 La **performance** est la relation entre les produits et les charges d'une entité, pendant la **période de présentation de l'information financière**. La présente IFRS permet aux entités de présenter la performance dans un seul état financier (un **état du résultat global**) ou dans deux états financiers (un **compte de résultat** et un état du résultat global). Le **résultat global total** et le **résultat net** sont fréquemment utilisés comme mesure de la performance ou comme base pour d'autres mesures telles que le retour sur investissement ou le résultat par action. Les produits et les charges se définissent comme suit :
- (a) Les **produits** sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière, 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 présentation de l'information financière sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs ou de prise en charge de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

2.24 La comptabilisation des produits et des charges 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 2.27 à 2.32.

Produits

2.25 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 l'état du résultat global, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.

Charges

2.26 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 survenir au cours des activités ordinaires de l'entité. Lorsque des pertes sont comptabilisées dans l'état du résultat global, elles sont habituellement présentées séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.

Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges

2.27 La comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans les états financiers un élément qui répond à la définition d'un actif, d'un passif, d'un produit ou d'une charge 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 sortira.
- (b) L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

2.28 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 d'avantages économiques futurs

2.29 Le concept de probabilité est utilisé dans les critères de comptabilisation par référence au degré d'incertitude que les avantages économiques futurs associés à l'élément iront à l'entité ou en sortiront. Les appréciations du degré d'incertitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs sont faites sur la base des éléments probants disponibles relatifs aux conditions à la fin de la période de présentation de l'information financière 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 population importante d'éléments qui, pris individuellement, sont non significatifs.

Fiabilité de l'évaluation

- 2.30 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 les états financiers.
- 2.31 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.
- 2.32 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 des états financiers.

Évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges

- 2.33 L'**évaluation** est le processus de détermination des montants 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 IFRS spécifie la base d'évaluation qu'une entité doit appliquer pour de nombreux types d'actifs, de passifs, de produits et de charges.
- 2.34 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 ou, dans certaines circonstances (par exemple, l'impôt sur le résultat), les montants de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à payer pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité. Le coût historique amorti est le coût historique d'un actif ou d'un passif majoré ou minoré de la part de son coût historique précédemment comptabilisé comme charge ou comme produit.
 - (b) La **juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Principes généraux de comptabilisation et d'évaluation

- 2.35 Les dispositions de comptabilisation et d'évaluation des actifs, passifs, produits et charges dans la présente IFRS sont fondées sur des principes généraux qui proviennent du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASB et des **IFRS complètes**. En l'absence d'une disposition de la présente IFRS qui s'applique spécifiquement à une transaction ou à un autre événement ou condition, le paragraphe 10.4 fournit les indications permettant de former un jugement et le paragraphe 10.5 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 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 cette section.

Comptabilité d'engagement

- 2.36 L'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 lorsqu'ils satisfont aux définitions et aux critères de comptabilisation de ces éléments.

Comptabilisation dans les états financiers

Actifs

- 2.37 Une entité doit comptabiliser un actif dans l'état de la situation financière 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 dans l'état de la situation financière quand une dépense a été engagée, pour laquelle il est considéré comme improbable que des avantages économiques futurs iront à l'entité au-delà de la période de présentation de l'information financière considérée. Une telle transaction doit, au contraire, aboutir à la comptabilisation d'une charge dans l'état du résultat global (ou au compte de résultat, s'il est présenté).
- 2.38 Une entité ne doit pas comptabiliser un **actif éventuel** comme un actif. Toutefois, lorsqu'il est quasiment certain que les avantages économiques futurs iront à l'entité, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.

Passifs

- 2.39 Une entité doit comptabiliser un passif dans l'état de la situation financière, lorsque
- (a) L'entité a une obligation résultant d'un événement passé à la fin de la période de présentation de l'information financière.
 - (b) Il est probable que l'entité doive transférer des ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation.
 - (c) Le montant du règlement peut être évalué de façon fiable.
- 2.40 Un **passif éventuel** est soit une obligation potentielle mais incertaine, soit une obligation actuelle qui n'est pas comptabilisée car elle ne satisfait pas à l'une des conditions (b) et (c) du paragraphe 2.39, ou aux deux. 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 la Section 19 *Regroupements d'entreprises et goodwill*).

Produits

- 2.41 La comptabilisation des produits résulte directement de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs. Une entité doit comptabiliser un produit dans l'état du résultat global (ou dans le compte de résultat, s'il est présenté) 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

- 2.42 La comptabilisation des charges résulte directement de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs. Une entité doit comptabiliser une charge dans l'état du résultat global (ou dans le compte de résultat, s'il est présenté) 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 global total et résultat net

- 2.43 Le résultat global total 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.
- 2.44 Le résultat net est la différence arithmétique entre les produits et les charges autres que les éléments de produits et de charges que la présente IFRS classe comme d'autres éléments de résultat global. 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.
- 2.45 La présente IFRS ne permet pas la comptabilisation d'éléments dans l'état de la situation financière 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 » en matière d'évaluation du résultat net.

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

- 2.46 Lors de la comptabilisation initiale, une entité doit évaluer les actifs et les passifs au coût historique à moins que la présente IFRS n'impose l'évaluation initiale sur une autre base telle que la juste valeur.

Évaluation ultérieure

Actifs financiers et passifs financiers

- 2.47 Une entité évalue les **actifs financiers** de base et les **passifs financiers** de base selon la définition de la Section 11 *Instruments financiers de base* au coût amorti diminué de la dépréciation à l'exception des participations dans des actions préférentielles non convertibles et non remboursables au gré du porteur et dans des actions ordinaires non remboursables au gré du porteur qui sont **négociées sur un marché organisé** ou dont la juste valeur peut être évaluée par ailleurs de façon fiable, qui sont évaluées à leur juste valeur et dont les variations de la juste valeur sont comptabilisées en résultat net.
- 2.48 Une entité évalue généralement tous les autres actifs financiers et passifs financiers à leur juste valeur en comptabilisant les variations de la juste valeur en résultat net, sauf si la présente IFRS impose ou permet l'évaluation selon une autre méthode, par exemple au coût ou au coût amorti.

Actifs non financiers

- 2.49 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 :
- (a) Une entité évalue les immobilisations corporelles à la valeur la plus faible entre le coût amorti et la valeur recouvrable.
 - (b) Une entité évalue les stocks au plus faible du coût et du prix de vente diminué des coûts à terminaison et des coûts de la vente.
 - (c) Une entité comptabilise une perte de valeur relative à des actifs non financiers en cours d'utilisation ou détenus en vue 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.
- 2.50 Pour les catégories d'actifs non financiers suivantes, la présente IFRS permet ou impose leur évaluation à la juste valeur :
- (a) les participations dans des **entreprises associées** et des **coentreprises** qu'une entité évalue à la juste valeur (voir les paragraphes 14.10 et 15.15 respectivement) ;
 - (b) les **immeubles de placement** qu'une entité évalue à la juste valeur (voir le paragraphe 16.7) ;
 - (c) les actifs agricoles (**actifs biologiques** et **produits agricoles** au moment de la récolte) qu'une entité évalue à la juste valeur diminuée des coûts estimés de la vente (voir le paragraphe 34.2).

Passifs autres que les passifs financiers

- 2.51 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 clôture**.

Compensation

- 2.52 L'entité ne doit pas compenser les actifs et les passifs ou les produits et les charges, sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par la présente IFRS.
- (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 les titres de participation et les 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

Champ d'application de cette section

- 3.1 Cette section explique ce qu'est l'image fidèle des **états financiers**, ce que la déclaration de conformité avec l'*IFRS pour les PME* impose et ce que représente un jeu complet d'états financiers.

Présentation d'une image fidèle

- 3.2 Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la **situation financière**, de la **performance** financière et des **flux de trésorerie** de l'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 l'*IFRS pour les PME*, accompagnée d'informations à fournir 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 1.5, l'application de cette IFRS par une entité ayant une responsabilité publique n'aboutit pas à la présentation d'une image fidèle selon l'*IFRS pour les PME*.

Les informations à fournir supplémentaires visées au (a) sont nécessaires lorsque le respect des dispositions spécifiques de cette IFRS 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*

- 3.3 Une entité dont les états financiers sont conformes à l'*IFRS pour les PME* 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 cette IFRS.
- 3.4 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect de cette IFRS 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 3.5, sauf si le cadre réglementaire pertinent interdit un tel écart.
- 3.5 Lorsqu'une entité s'écarter d'une disposition de cette IFRS selon le paragraphe 3.4, elle doit indiquer les éléments suivants :
- (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.
- 3.6 Lorsqu'une entité s'est écartée d'une disposition de cette IFRS au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période considérée, elle doit fournir les informations définies au paragraphe 3.5 (c).
- 3.7 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition de cette IFRS 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 cette IFRS 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 ;

- (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

- 3.8 Lors de l'établissement des états financiers, la direction d'une entité appliquant cette IFRS 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. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la **date de clôture**.
- 3.9 Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes **significatives** liées à des événements ou à des conditions qui jettent un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'entité doit indiquer ces incertitudes. Lorsqu'une entité ne prépare pas ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation, elle doit indiquer ce fait ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation.

Fréquence de l'information financière

- 3.10 Une entité doit présenter un jeu complet d'états financiers (comprenant des informations comparatives – voir le paragraphe 3.14) au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie la date de clôture de sa **période de présentation de l'information financière** et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit indiquer les éléments suivants :
- (a) ce fait ;
- (b) la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte ;
- (c) le fait que les montants comparatifs présentés dans les états financiers (y compris les notes d'accompagnement) ne sont pas totalement comparables.

Permanence de la présentation

- 3.11 Une entité doit conserver la présentation et le classement 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 un autre classement ne soit plus approprié eu égard aux critères de sélection et d'application des **méthodes comptables** de la Section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs* ; ou
- (b) que cette IFRS n'impose une modification de la présentation.
- 3.12 Lors d'une modification de la présentation ou du classement des postes dans les états financiers, une entité doit reclasser les montants comparatifs sauf si ce reclassement est **impraticable**. Lorsqu'elle reclasse des montants comparatifs, une entité doit fournir des informations sur les éléments suivants :
- (a) la nature du reclassement ;
- (b) le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments reclassé ;
- (c) la raison du reclassement.
- 3.13 S'il est impraticable de reclasser des montants comparatifs, une entité doit fournir la raison pour laquelle le reclassement n'est pas praticable.

Informations comparatives

- 3.14 Sauf autorisation ou disposition contraire de cette IFRS, une entité doit présenter des informations comparatives au titre de la période précédente comparable pour tous les montants figurant dans les états financiers de la période considérée. Une entité doit inclure des informations comparatives sous forme narrative et descriptive lorsque cela est pertinent pour la bonne compréhension des états financiers de la période considérée.

Importance relative et regroupement

- 3.15 Une entité doit présenter séparément chaque catégorie significative d'éléments similaires. Une entité doit présenter séparément les éléments de nature ou de fonction dissemblables, sauf s'ils sont non significatifs.
- 3.16 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

- 3.17 Un jeu complet d'états financiers d'une entité doit inclure tous les éléments suivants :
- (a) Un **état de la situation financière** à la **date de clôture**.
 - (b) soit :
 - (i) un seul **état du résultat global pour** la période de présentation de l'information financière présentant tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours de la période, y compris les éléments comptabilisés en **résultat net** (soit un sous-total de l'état du résultat global) et les **autres éléments du résultat global**, ou
 - (ii) un **compte de résultat** individuel et un état du résultat global individuel. Si une entité choisit de présenter un compte de résultat et un état du résultat global, l'état du résultat global commence par le résultat net, puis présente les autres éléments du résultat global.
 - (c) un **état des variations des capitaux propres** pour la période de présentation de l'information financière ;
 - (d) un **tableau des flux de trésorerie** pour la période de présentation de l'information financière ;
 - (e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.
- 3.18 Si les seules variations des capitaux propres au cours des périodes au titre desquelles les états financiers sont présentés découlent du résultat net, du paiement de dividendes, des corrections d'**erreurs** d'une période précédente et de changements de méthode comptable, l'entité peut présenter un seul **compte de résultat et des résultats non distribués** au lieu de l'état du résultat global et de l'état des variations des capitaux propres (voir le paragraphe 6.4).
- 3.19 Si une entité n'a pas d'autres éléments du résultat global sur aucune des périodes donnant lieu à la présentation des états financiers, elle peut présenter seulement un compte de résultat ou elle peut présenter un état du résultat global dont le total est intitulé « résultat net ».
- 3.20 Du fait que le paragraphe 3.14 impose des montants comparatifs au titre de la période précédente pour tous les montants figurant dans les états financiers, 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.
- 3.21 Une entité doit présenter chaque état financier en lui accordant la même importance dans un jeu complet d'états financiers.
- 3.22 Une entité peut utiliser pour les états financiers des titres autres que ceux utilisés dans cette IFRS pour autant qu'ils ne soient pas trompeurs.

Identification des états financiers

- 3.23 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 l'information financière et toute modification de sa dénomination depuis la fin de la période de présentation de l'information financière précédente ;
 - (b) le fait que les états financiers concernent l'entité seule ou un **groupe** d'entités ;
 - (c) la date de fin de la période de présentation de l'information financière et la période couverte par les états financiers ;

- (d) la **monnaie de présentation**, telle que définie dans la Section 30 *Conversion de monnaies étrangères* ;
 - (e) le niveau d'arrondi retenu, s'il y a lieu, pour la présentation des montants dans les états financiers.
- 3.24 Une entité doit fournir les informations suivantes dans les notes :
- (a) le pays de domiciliation et la forme juridique de l'entité, le pays dans lequel elle a été enregistrée et l'adresse de son siège social (ou de son établissement principal, s'il est différent du siège social) ;
 - (b) une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités.

Présentation de l'information non imposée par cette IFRS

- 3.25 Cette IFRS ne traite pas de la présentation des informations sectorielles, des résultats par action ni des rapports financiers intermédiaires par les petites et moyennes entités. Une entité communiquant de telles informations doit décrire les bases de préparation et de présentation de l'information.

Section 4 État de la situation financière

Champ d'application de cette section

- 4.1 Cette section expose les informations devant être présentées dans un **état de la situation financière** et la manière de le faire. L'état de la situation financière (parfois appelé bilan) présente **les actifs, les passifs et les capitaux propres** d'une entité à une date donnée, la fin de la période de **présentation de l'information financière**.

Informations à présenter dans l'état de la situation financière

- 4.2 Au minimum, l'état de la situation financière doit comporter 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) (j), et (k)) ;
 - (d) **les stocks** ;
 - (e) **les immobilisations corporelles** ;
 - (f) les **immeubles de placement évalués** à la juste valeur par le biais du résultat net ;
 - (g) **les immobilisations incorporelles** ;
 - (h) **les actifs biologiques** évalués à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ;
 - (i) les actifs biologiques évalués à la juste valeur par le biais du résultat net ;
 - (j) les participations dans des **entreprises associées** ;
 - (k) les participations dans **des entités contrôlées conjointement** ;
 - (l) les fournisseurs et autres créditeurs ;
 - (m) les **passifs financiers** (à l'exclusion des montants indiqués selon (l) et (p)) ;
 - (n) les passifs et actifs d'**impôt exigible** ;
 - (o) les **passifs et actifs d'impôt différé** (ceux-ci doivent toujours être classés comme étant non courants) ;
 - (p) les **provisions** ;
 - (q) **une participation ne donnant pas le contrôle** présentée au sein des **capitaux propres** séparément des capitaux propres attribuables aux **actionnaires** de la société mère ;
 - (r) les capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère.
- 4.3 Une entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires dans l'état de la situation financière lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la **situation financière** de l'entité.

Distinction entre les éléments courants et non courants

- 4.4 Une entité doit présenter séparément dans l'état de la situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 4.5 à 4.8, 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 (croissant ou décroissant).

Actifs courants

- 4.5 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 transaction ;
 - (c) elle s'attend à réaliser l'actif dans un délai de douze mois qui suit la date de clôture ; 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 date de clôture.
- 4.6 Une entité doit classer tous les autres actifs en 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

- 4.7 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 transaction ;
 - (c) le passif doit être réglé dans les douze mois qui suivent la date de clôture ; ou
 - (d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pendant au moins douze mois après la date de clôture.
- 4.8 Une entité doit classer tous les autres passifs en passifs non courants.

Ordre et format des postes dans l'état de la situation financière

- 4.9 Cette IFRS ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des postes. Le paragraphe 4.2 donne simplement une liste des éléments qui sont suffisamment différents de par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément dans l'état de la situation financière. 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 l'ordre de présentation ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et de ses transactions afin de fournir les informations pertinentes pour la compréhension de la situation financière de l'entité.
- 4.10 Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation de tous les éléments suivants :
- (a) les montants, la nature et la liquidité des actifs ;
 - (b) la fonction des actifs au sein de l'entité ;
 - (c) les montants, la nature et l'échéance des passifs.

Informations à présenter soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes

- 4.11 Une entité doit fournir, soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes, les subdivisions suivantes des postes présentés :

- (a) les immobilisations corporelles par catégories appropriées à l'entité ;
 - (b) les clients et autres débiteurs indiquant séparément les montants dus par des parties liées, les montants dus par d'autres parties et les créances résultant de produits à recevoir non encore facturés ;
 - (c) les stocks indiquant séparément les montants des stocks :
 - (i) détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité ;
 - (ii) en cours de production pour une telle vente ;
 - (iii) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.
 - (d) les fournisseurs et autres créiteurs indiquant séparément les montants payables aux fournisseurs, les montants payables aux parties liées, les produits différés et les charges à payer ;
 - (e) les provisions relatives aux **avantages du personnel** et autres provisions ;
 - (f) 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 cette IFRS, sont comptabilisés en autres éléments du résultat global et présentés séparément en capitaux propres.
- 4.12 Une entité possédant un capital social doit fournir, soit dans l'état de la situation financière, 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 à la fin de période ;
 - (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 pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants ;
 - (b) une description de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.
- 4.13 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 4.12 (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.
- 4.14 Si, à la date de clôture, une entité a conclu un accord de vente irrévocable concernant une cession importante d'actifs, ou d'un groupe d'actifs et de passifs, l'entité doit communiquer les informations suivantes :
- (a) une description du (des) actif(s) ou du groupe d'actifs et de passifs ;
 - (b) une description des faits et circonstances de la vente ou du plan ;
 - (c) la valeur comptable des actifs ou, si la sortie implique un groupe d'actifs et de passifs, la valeur comptable desdits actifs et passifs.

Section 5°

État du résultat global et compte de résultat

Champ d'application de cette section

- 5.1 Cette section impose à une entité de présenter son **résultat global total** pour une période, c'est-à-dire sa **performance** financière pour la période, en **un ou deux états financiers**. Elle énonce les informations à présenter dans ces états et la manière de le faire.

Présentation du résultat global total

- 5.2 Une entité doit présenter son résultat global total pour une période, soit :
- (a) en un seul **état de résultat global**, auquel cas l'état de résultat global présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans la période ; ou
 - (b) en deux états, un **compte de résultat** et un état du résultat global, auquel cas le compte de résultat présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans la période à l'exception de ceux qui sont comptabilisés en dehors du **résultat net** dans le résultat global total, tel que permis ou imposé par cette IFRS.
- 5.3 Un changement de l'approche de l'état unique à l'approche de deux états, ou l'inverse, constitue un changement de méthode comptable auquel s'applique la Section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs*.

Approche de l'état unique

- 5.4 Selon l'approche de l'état unique, l'état de résultat global doit inclure tous les éléments de produits et de charges comptabilisés pendant une période sauf si cette IFRS impose de faire autrement. Cette IFRS prévoit différents traitements dans les circonstances suivantes :
- (a) Les effets des corrections d'erreurs et des changements de **méthodes comptables** sont présentés comme des ajustements rétrospectifs des périodes précédentes plutôt que comme faisant partie du résultat net de la période au cours de laquelle ils surviennent (voir la Section 10).
 - (b) Trois types d'**autres éléments du résultat global** sont comptabilisés dans le résultat global total, en dehors du résultat net, lorsqu'ils surviennent :
 - (i) certains **profits** et **pertes** résultant de la conversion des **états financiers** d'un établissement à l'étranger (voir la Section 30 *Conversion des monnaies étrangères*) ;
 - (ii) certains écarts actuariels (voir la Section 28 *Avantages du personnel*) ;
 - (iii) certaines variations de la **juste valeur** d'instruments de couverture (voir la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers*).
- 5.5 Au minimum, une entité doit présenter dans l'état du résultat global les 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 net des participations dans les **entreprises associées** (voir la Section 14 *Participations dans des entreprises associées*) et les **entités contrôlées conjointement** (voir la Section 15 *Participations dans des coentreprises*) comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
 - (d) la **charge d'impôt** sur le résultat à l'exclusion des impôts imputables aux éléments (e), (g) et (h) ci-dessous (voir le paragraphe 29.27) ;
 - (e) un montant unique comprenant le total :
 - (i) du résultat net après impôt d'une **activité abandonnée**, 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 sortie des actifs nets constituant l'activité abandonnée ;
 - (f) le résultat net (si une entité n'a aucun poste d'autres éléments du résultat global, la présentation de ce poste n'est pas requise) ;
 - (g) chaque composante des autres éléments du résultat global (voir le paragraphe 5.4(b)) classée par nature (à l'exception des montants en (h)) ;
 - (h) la quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées et des entités contrôlées conjointement comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
 - (i) le résultat global total (si une entité n'a aucun poste d'autres éléments du résultat global, elle peut utiliser un autre terme pour ce poste, comme le résultat net).
- 5.6 Une entité doit présenter séparément les postes suivants dans l'état du résultat global en tant qu'affectations du résultat de la période :
- (a) résultat net de la période attribuable :

- (i) à une **participation ne donnant pas le contrôle** ;
- (ii) aux **actionnaires** de la société mère.
- (b) au résultat global total pour la période attribuable :
 - (i) à une participation ne donnant pas le contrôle ;
 - (ii) aux actionnaires de la société mère.

Approche en deux états

- 5.7 Selon l'approche en deux états, le compte de résultat doit indiquer, au minimum, les postes qui présentent les montants demandés aux paragraphes 5.5(a) à 5.5(f) pour la période, et le résultat net en dernière ligne. L'état du résultat global doit commencer par le résultat net en première ligne et indiquer, au minimum, les postes qui présentent les montants demandés aux paragraphes 5.5(g) à 5.5(i) et au paragraphe 5.6 pour la période.

Dispositions applicables aux deux approches

- 5.8 Selon cette IFRS, les effets des corrections d'erreurs et des changements de méthodes comptables sont présentés comme des ajustements rétrospectifs des périodes précédentes plutôt que comme faisant partie du résultat net de la période au cours de laquelle ils surviennent (voir la Section 10).
- 5.9 Une entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires dans l'état du résultat global (et dans le compte de résultat, s'il est présenté) lorsqu'une telle présentation est pertinente pour aider à la compréhension de la performance financière de l'entité.
- 5.10 Une entité ne doit pas présenter ni décrire des éléments de produits et de charges en tant qu'« éléments extraordinaires », ni dans l'état du résultat global (ni dans le compte de résultat, s'il est présenté), ni dans les notes.

Analyse des charges

- 5.11 Une entité doit présenter une analyse des charges en utilisant un classement 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 classement, les charges de l'état du résultat global 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 réallouées aux différentes fonctions de l'entité.

Analyse par fonction de charges

- (b) Selon cette méthode de classement, 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, l'entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres charges.

Section 6

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

Champ d'application de cette section

- 6.1 Cette section expose les dispositions de présentation des variations des **capitaux propres** d'une entité pour une période, soit dans un **état des variations des capitaux propres**, soit, si des conditions spécifiées sont satisfaites et qu'une entité le choisit, dans un **compte de résultat et des résultats non distribués**.

État des variations des capitaux propres

Objet

- 6.2 L'état des variations des capitaux propres présente le résultat net d'une entité au titre d'une **période de présentation de l'information financière**, les éléments de produits et de charges comptabilisés dans les **autres éléments du résultat global** de la période, les effets des changements de **méthode comptable** et les corrections d'erreurs comptabilisées au cours de la période, et 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

- 6.3 Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres présentant :
- (a) le **résultat global total** de la période, présentant séparément les montants totaux attribuables aux **actionnaires** de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle ;
 - (b) pour chaque composante des capitaux propres, les effets d'une application rétrospective ou d'un retraitement rétrospectif comptabilisés selon la Section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs* ;
 - (c) pour chaque composante des capitaux propres, un rapprochement entre la valeur comptable au début et à la fin de la période, indiquant séparément chaque élément de variation trouvant son origine dans :
 - (i) le résultat net ;
 - (ii) chacun des autres éléments du résultat global ;
 - (iii) les montants d'apport en capital effectués par les actionnaires, 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 actionnaires, et les changements dans les parts d'intérêt de la société mère dans une filiale qui ne se traduisent pas par une perte de contrôle.

Compte de résultat et des résultats non distribués

Objet

- 6.4 Le compte de résultat et des résultats non distribués présente le résultat net d'une entité ainsi que les variations des résultats non distribués au titre d'une période de présentation de l'information financière. Le paragraphe 3.18 autorise une entité à présenter un compte de résultat et des résultats non distribués au lieu de l'état du résultat global et de l'état des variations des capitaux propres si les seules variations de ses capitaux propres pendant les périodes de présentation de l'information financière découlent du résultat net, du paiement de dividendes, des corrections d'erreurs au titre d'une période précédente et de changements de méthode comptable.

Informations à présenter dans le compte de résultat et des résultats non distribués

- 6.5 Une entité doit présenter dans le compte de résultat et des résultats non distribués les éléments suivants en plus des informations imposées par la Section 5 *État du résultat global et compte de résultat* :
- (a) les résultats non distribués au début de la période de présentation de l'information financière ;
 - (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 ;
 - (e) les résultats non distribués à la fin de la période de présentation de l'information financière.

Section 7

Tableau des flux de trésorerie

Champ d'application de cette section

- 7.1 Cette section expose les informations devant être présentées dans un **tableau des flux de trésorerie** et la manière de le faire. Le tableau des flux de trésorerie fournit une information sur l'évolution de la **trésorerie** et des **équivalents de trésorerie** d'une entité en montrant séparément les variations, pendant la période de présentation de l'information financière, des **activités opérationnelles, d'investissement et de financement**.

Équivalents de trésorerie

- 7.2 Les **équivalents** de trésorerie sont des placements très liquides à court terme détenus dans le but de faire face à des engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. En conséquence, 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.

Informations à présenter dans le tableau des flux de trésorerie

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

Activités opérationnelles

- 7.4 Les activités opérationnelles sont les principales **activités** génératrices de produits de l'entité. Par conséquent, les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles résultent en général des transactions et autres événements et conditions qui entrent dans la détermination du **résultat net**. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :
- (a) les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et de la prestation de services ;
 - (b) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits ;
 - (c) les sorties de trésorerie destinées à des fournisseurs de biens et services ;
 - (d) les sorties de trésorerie destinées aux membres du personnel ou pour leur compte ;
 - (e) les sorties de trésorerie ou remboursements d'impôts sur le résultat à moins qu'ils puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement ;
 - (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'une installation de production par une entité de production, peuvent donner lieu à une plus-value ou à une moins-value, comptabilisée en résultat net. Toutefois, les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement.

Activités d'investissement

- 7.5 Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie. 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 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 ou de gré à gré, de contrats d'option ou 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 ;
- (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 12 *Autres sujets liés aux instruments 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 Les activités de financement sont les activités qui entraînent des changements dans le montant et la composition du capital apporté et des emprunts de l'entité. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :
- (a) les produits de l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres ;
 - (b) les sorties de trésorerie destinées aux 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 remboursements en trésorerie des montants empruntés ;
 - (e) les sorties de trésorerie effectuées par un preneur de bail dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de **location-financement**.

Présentation des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

- 7.7 Une entité doit présenter les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, en utilisant :
- (a) 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 ; soit
 - (b) la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;

Méthode indirecte

- 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**, produits (charges) cumulés non encore perçus (payés) en trésorerie, les gains ou pertes de change latents, les bénéfices non distribués des **entreprises associées** et les **participations ne donnant pas le contrôle** ; et

- (c) de tous les autres éléments pour lesquels les effets de trésorerie ont trait à l'investissement ou au financement.

Méthode directe

- 7.9 Selon la méthode directe, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles est présenté en communiquant des informations sur les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes. Ces informations peuvent être obtenues, soit :
- (a) à partir des enregistrements comptables de l'entité ; ou
 - (b) en ajustant les ventes, le coût des ventes et les autres éléments de l'état du résultat global (ou du compte de résultat, s'il est présenté) en fonction :
 - (i) des variations durant la période des stocks et des créances et dettes opérationnelles ;
 - (ii) des autres éléments sans effet de trésorerie ; et
 - (iii) des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement.

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 d'investissement.

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 de l'entité 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 de présentation de l'information financière (comme les montants en monnaie étrangère détenus et les comptes bancaires en monnaie étrangère) aux taux de change de la fin de la période de présentation de l'information financière. 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 communiquer séparément les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus et versés. 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 liés aux activités opérationnelles, car ils sont versés à partir des flux de trésorerie opérationnels.

Impôts sur le résultat

- 7.17 Une entité doit communiquer séparément les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat et les classer en tant que flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, 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 n'imposent 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 considérée. 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 ;
 - (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 dans l'état de la situation financière. Cependant, une entité n'est pas contrainte de présenter ce rapprochement si le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie présentés dans le tableau des flux de trésorerie est identique au montant décrit de manière similaire dans l'état de la situation financière.

Autres informations à fournir

- 7.21 Une 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'autres raisons, de contrôles des changes ou de restrictions juridiques.

Section 8

Notes aux états financiers

Champ d'application de cette section

- 8.1 Cette section expose les principes sous-jacents aux informations devant être présentées dans les **notes** aux états financiers et la manière de le faire. Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'**état de la situation financière**, l'**état du résultat global**, le **compte de résultat** (s'il est présenté), le **compte de résultat et des résultats non distribués** combiné (s'il est présenté), 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. Outre les dispositions de cette section, presque toutes les autres sections de cette IFRS imposent des obligations en matière d'informations à fournir qui sont normalement présentées dans les notes.

Structure des notes

- 8.2 Les notes doivent :
- (a) présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les **méthodes comptables** spécifiques utilisées selon les paragraphes 8.5 à 8.7 ;
 - (b) fournir l'information imposée par cette IFRS qui n'est pas présentée ailleurs dans les états financiers ; et
 - (c) fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont pertinentes pour les comprendre.
- 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 le paragraphe 3.3) ;
 - (b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir le paragraphe 8.5) ;
 - (c) les informations supplémentaires pour les éléments présentés dans les états financiers, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes ; et
 - (d) toute autre information à fournir.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

- 8.5 Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur les éléments suivants :
- (a) la base (ou les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers ;
 - (b) les autres méthodes comptables utilisées qui sont pertinentes pour une bonne compréhension des états financiers.

Information sur les jugements

- 8.6 Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans d'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 date de clôture, 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 ;
 - (b) leur valeur comptable à la fin de la période de présentation de l'information financière.

Section 9

États financiers consolidés et individuels

Champ d'application de cette section

- 9.1 Cette section définit les circonstances dans lesquelles une entité présente des **états financiers consolidés** et les procédures de leur préparation. Elle inclut également des indications sur les **états financiers individuels** et les **états financiers combinés**.

Obligation de présenter des états financiers consolidés

- 9.2 Sauf autorisation ou imposition prévue au paragraphe 9.3, une société **mère** doit présenter des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses participations dans des **filiales** selon cette IFRS. Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les filiales de la société mère.
- 9.3 Une société mère n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si :
- (a) les deux conditions suivantes sont satisfaites :
 - (i) la société mère est elle-même une filiale ; et
 - (ii) sa société mère ultime (ou toute société mère intermédiaire) produit des **états financiers consolidés à usage général** qui se conforment aux **IFRS complètes** ou à cette IFRS ; ou
 - (b) elle n'a pas d'autres filiales que celle acquise avec l'intention de la vendre ou de la céder avant un an. Une société mère doit comptabiliser une telle filiale :
 - (i) à la juste valeur avec les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat net, si la juste valeur des actions peut être mesurée de façon fiable ; ou
 - (ii) au coût diminué de la dépréciation (voir le paragraphe 11.14(c)).
- 9.4 Une filiale est une entité contrôlée par la société 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 (voir les paragraphes 9.10 à 9.12).
- 9.5 Le contrôle est présumé exister lorsque la société mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entité. Cette présomption tombe si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle. Le contrôle existe également lorsque la société 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 financières et opérationnelles 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.
- 9.6 Le contrôle peut également être obtenu par la détention d'options ou d'instruments convertibles actuellement exerçables ou par la présence d'un agent pouvant diriger les activités au bénéfice de l'entité de contrôle.
- 9.7 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.
- 9.8 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 de telles filiales et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des filiales.
- 9.9 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.

Entités ad hoc

- 9.10 Une entité peut être créée pour réaliser un objectif limité (par exemple, effectuer une location, des activités de recherche et développement, ou titriser des actifs financiers). Une telle entité ad hoc peut prendre la forme d'une société commerciale, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité juridique. Les entités ad hoc sont souvent créées avec des clauses juridiques qui imposent des limites strictes quant aux opérations de l'entité ad hoc.
- 9.11 Une entité doit préparer des états financiers consolidés incluant l'entité et toute entité ad hoc contrôlée par cette entité. Outre les circonstances décrites au paragraphe 9.5, les circonstances suivantes peuvent indiquer qu'une entité contrôle une entité ad hoc (il ne s'agit pas d'une liste exhaustive) :
- (a) les activités de l'entité ad hoc sont dirigées au nom de l'entité conformément à ses besoins commerciaux spécifiques ;
 - (b) l'entité détient les pouvoirs de décision ultimes quant aux activités de l'entité ad hoc même si les décisions quotidiennes ont été déléguées.
 - (c) l'entité a le droit d'obtenir la majorité des avantages de l'entité ad hoc et par conséquent peut être exposée aux risques liés aux activités de l'entité ad hoc ;
 - (d) l'entité conserve la majorité des risques résiduels ou inhérents à la propriété relatifs à l'entité ad hoc ou à ses actifs.
- 9.12 Les paragraphes 9.10 et 9.11 ne s'appliquent ni aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi, ni aux autres régimes d'avantages du personnel à long terme auxquels s'applique la Section 28 *Avantages du personnel*.

Procédures de consolidation

- 9.13 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 la société 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 la société mère dans chaque filiale et la part de capitaux propres de chaque filiale appartenant à la société mère ;
 - (c) évaluer et présenter les **participations ne donnant pas le contrôle** dans le résultat net des filiales consolidées pour la **période de présentation de l'information financière** séparément de la participation des **actionnaires** de la société mère ; et
 - (d) évaluer et présenter les participations ne donnant pas le contrôle dans l'actif net des filiales consolidées séparément des capitaux propres des actionnaires de la société mère dans cet actif net. Les participations ne donnant pas le contrôle dans l'actif net comprennent :
 - (i) le montant de ces participations ne donnant pas le contrôle à la date du regroupement initial, calculé selon la Section 19 *Regroupements d'entreprises et goodwill* ; et
 - (ii) la part des participations ne donnant pas le contrôle dans les variations des capitaux propres depuis la date du regroupement.
- 9.14 Les quotes-parts du résultat net et des variations des capitaux propres attribuées aux actionnaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle sont déterminées sur la base des participations actuelles et ne reflètent pas l'exercice ou la conversion possibles de droits de vote potentiels ou d'instruments convertibles.

Soldes et transactions intragroupe

- 9.15 Les soldes et les transactions intra-groupe, y compris les produits, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés. Les profits et les pertes sur transactions intra-groupe compris dans les actifs tels que les stocks et les immobilisations corporelles sont intégralement éliminés. Les pertes intra-groupe peuvent indiquer une dépréciation imposant une **comptabilisation** dans les états financiers consolidés (voir la Section 27 *Dépréciation d'actifs*). La Section 29 *Impôts sur le résultat* s'applique aux **différences temporelles** résultant de l'élimination des profits et pertes sur transactions intragroupe.

Date de clôture uniforme

- 9.16 Les états financiers de la société mère et de ses filiales, utilisés dans la préparation des états financiers consolidés doivent être établis à la même **date de clôture** sauf si cela est **impraticable**.

Méthodes comptables uniformes

- 9.17 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 se produisant dans des circonstances similaires, les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

Acquisition et cession de filiales

- 9.18 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 la société 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, à l'exclusion du montant cumulé des écarts de conversion afférents à une filiale étrangère comptabilisés en capitaux propres selon la Section 30 *Conversion des monnaies étrangères*, est comptabilisé dans l'état du résultat global consolidé (ou le compte de résultat, s'il est présenté) en tant que profit ou perte lors de la cession de la filiale.
- 9.19 Si une entité cesse d'être une filiale, mais si l'investisseur (l'ancienne société mère) continue de détenir une participation dans l'ancienne filiale, cette participation doit être comptabilisée en tant qu'**actif financier** selon la Section 11 *Instruments financiers de base* ou la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments 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** (auquel cas la Section 14 *Participations dans des entreprises associées* s'applique) ou une **entité contrôlée conjointement** (auquel cas la Section 15 *Participations dans des coentreprises* s'applique). 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 de l'actif financier.

Participation ne donnant pas le contrôle des filiales

- 9.20 Une entité doit présenter les participations ne donnant pas le contrôle dans l'état de la situation financière consolidé au poste des capitaux propres, séparément des capitaux propres des actionnaires de la société mère, comme l'impose le paragraphe 4.2 (q).
- 9.21 Une entité doit présenter séparément dans l'état du résultat global la part du résultat net du groupe attribuable à une participation ne donnant pas le contrôle, selon le paragraphe 5.6 (ou au compte de résultat, s'il est présenté, comme l'impose le paragraphe 5.7).
- 9.22 Le résultat net et chaque composante des autres éléments du résultat global doivent être attribués aux actionnaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle. Le résultat global total doit être attribué aux actionnaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle.

Information à fournir dans les états financiers consolidés

- 9.23 Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés :
- le fait que les états sont des états financiers consolidés ;
 - la base de conclusion permettant d'attester que le contrôle existe lorsque la société mère ne détient pas, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote ;
 - tout écart entre la date de clôture des états financiers de la société mère et celle de ses filiales utilisée dans la préparation des états financiers consolidés ;
 - la nature et la portée de toutes restrictions significatives (résultant par exemple d'accords d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des filiales de transférer des fonds à la société mère sous la forme de dividendes en numéraire, ou de rembourser des prêts ;

États financiers individuels

Présentation des états financiers individuels

- 9.24 Le paragraphe 9.2 impose à une société mère de préparer des états financiers consolidés. Cette IFRS n'impose pas de présentation d'**états financiers individuels** pour la société mère ou pour les filiales individuelles.
- 9.25 Les états financiers d'une entité n'ayant pas de filiale ne sont pas des états financiers individuels. Par conséquent, une entité qui n'est pas une société mère, mais un investisseur dans une entité associée ou qui détient une participation de **coentrepreneur** dans une coentreprise, présente ses états financiers selon la Section 14 ou la Section 15, selon le cas. Elle peut également choisir de présenter des états financiers individuels.

Choix de méthode comptable

- 9.26 Lorsqu'une société mère, un investisseur dans une entité associée ou un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement prépare des états financiers individuels et les décrit conformes à l'*IFRS pour les PME*, ces états doivent respecter toutes les dispositions de cette IFRS. L'entité doit adopter une méthode comptable pour ses participations dans les filiales, entreprises associées et entités contrôlées conjointement qui est soit :

- (a) au coût diminué de la dépréciation, ou
- (b) à la **juste valeur** avec les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat net.

L'entité doit appliquer la même méthode comptable à toutes ses participations d'une même catégorie (filiales, entreprises associées, ou entités contrôlées conjointement), mais elle peut choisir différentes méthodes d'une catégorie à l'autre.

Informations dans les états financiers individuels

- 9.27 Quand une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement prépare des états financiers individuels, ceux-ci doivent mentionner :

- (a) que les états sont des états financiers individuels, et
- (b) une description des méthodes utilisées pour comptabiliser les participations dans les filiales, les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées,

et ils doivent identifier les états financiers consolidés ou les autres états financiers primaires auxquels ils se rapportent.

États financiers combinés

- 9.28 Des **états financiers combinés** sont un seul jeu d'états financiers de deux ou de plusieurs entités contrôlées par un seul investisseur. Cette IFRS n'impose pas l'établissement d'états financiers combinés.
- 9.29 Si un investisseur 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 cette IFRS. Les transactions et soldes intragroupe doivent être éliminés ; les profits et les pertes sur transactions intra-groupe compris dans les actifs tels que les stocks et les immobilisations corporelles doivent être intégralement éliminés ; les états financiers des entités inclus dans les états financiers combinés doivent avoir la même date de clôture sauf si cela est impraticable ; et des méthodes comptables uniformes doivent être suivies pour des situations et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

Informations à fournir dans les états financiers combinés

- 9.30 Les états financiers combinés doivent présenter les informations suivantes :
- (a) le fait que les états financiers sont des états financiers combinés ;
 - (b) le motif justifiant la préparation d'états financiers combinés ;
 - (c) la base de détermination des entités à inclure dans les états financiers combinés ;

- (d) la base de préparation des états financiers combinés ;
- (e) les informations à fournir relatives aux **parties liées** imposées par la Section 33 *Informations à fournir relatives aux parties liées*.

Section 10

Méthodes comptables, estimations et erreurs

Champ d'application de cette section

- 10.1 Cette section fournit des indications sur le choix et l'application des **méthodes comptables** utilisées dans la préparation des **états financiers**. Elle couvre également les **changements d'estimation comptable** et les corrections des **erreurs** dans les états financiers des périodes antérieures.

Sélection et application des méthodes comptables

- 10.2 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.
- 10.3 Si cette IFRS traite spécifiquement d'une transaction, d'un autre événement ou d'une autre condition, l'entité doit appliquer cette IFRS. Cependant, l'entité n'est pas obligée de respecter une disposition de cette IFRS si l'effet de son application n'est pas **significatif**.
- 10.4 Si cette IFRS n'est pas spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou condition, la direction d'une entité 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 des 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.
- 10.5 Pour exercer le jugement comme décrit au paragraphe 10.4, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et en considérer l'applicabilité :
- (a) les dispositions et les indications figurant dans cette IFRS 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*.
- 10.6 Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10.4, la direction peut également considérer les dispositions et indications des **IFRS complètes** traitant de questions similaires et liées.

Cohérence des méthodes comptables

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

Changements de méthodes comptables

- 10.8 Une entité ne doit changer de méthode comptable que si le changement :
- est imposé par des modifications apportées à cette IFRS ; ou
 - 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.
- 10.9 Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :
- l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ;
 - 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.
 - un changement pour le modèle du coût lorsqu'une évaluation fiable de la juste valeur n'est plus disponible (ou l'inverse) pour un actif que cette IFRS imposerait ou permettrait, par ailleurs, d'évaluer à sa juste valeur.
- 10.10 Si cette IFRS offre un choix de traitement comptable (y compris la base d'évaluation) concernant une transaction spécifiée ou autre événement ou condition et si une entité modifie son choix, cela est un changement de méthode comptable.

Application des changements de méthodes comptables

- 10.11 Une entité doit comptabiliser les changements de méthode comptable comme suit :
- une entité doit comptabiliser un changement de méthode comptable résultant d'un changement des dispositions de cette IFRS selon les dispositions transitoires formulées, le cas échéant, dans cet amendement ;
 - lorsqu'une entité choisit d'appliquer IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* plutôt que la Section 11 *Instruments financiers de base* et la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers* comme l'autorise le paragraphe 11.2 et que les dispositions d'IAS 39 évoluent, l'entité doit comptabiliser ce changement de méthode comptable selon les dispositions transitoires, le cas échéant, spécifiées dans l'IAS 39 révisée ; et
 - une entité doit comptabiliser tous les autres changements de méthode comptable **de façon rétrospective** (voir le paragraphe 10.12).

Application rétrospective

- 10.12 Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de façon rétrospective, selon le paragraphe 10.11, elle doit l'appliquer à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée. Lorsqu'il est **impraticable** de déterminer les effets propres à chaque période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période considérée ; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période.

Informations à fournir sur un changement de méthode comptable

- 10.13 Lorsqu'un amendement de cette IFRS a une incidence sur la période considérée ou sur une période antérieure ou pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, une entité doit fournir les informations suivantes :
- la nature du changement de méthode comptable ;
 - pour la période considérée et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement concernant chaque poste affecté dans les états financiers ;
 - le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ;

- (d) une explication, si la détermination des montants à mentionner dans (b) ou (c) ci-dessus est impraticable.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas nécessairement reproduire ces informations.

- 10.14 Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur la période considérée ou sur une période antérieure 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) dans la limite du praticable, le montant de l'ajustement pour chaque poste des états financiers affecté, présenté séparément :
- (i) pour la période considérée ;
- (ii) pour chaque période antérieure présentée ; et
- (iii) cumulé pour les périodes antérieures à celle présentée ;
- (d) une explication, si la détermination des montants à mentionner dans (c) ci-dessus est impraticable.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas nécessairement reproduire ces informations.

Changements d'estimations comptables

- 10.15 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, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.
- 10.16 Une entité doit comptabiliser l'impact d'un changement d'estimation comptable, à l'exception d'un changement auquel s'applique le paragraphe 10.17, **de manière prospective** en l'incluant dans la détermination du résultat net :
- (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.
- 10.17 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

- 10.18 Une entité doit fournir une information sur la nature de tout changement d'estimation comptable et l'impact du changement sur les actifs, les passifs, les produits et charges de la période considérée. Si l'estimation de l'impact du changement sur une ou plusieurs périodes futures est praticable, l'entité doit communiquer ces estimations.

Corrections d'erreurs d'une période antérieure

- 10.19 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.
- 10.20 Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.

- 10.21 Dans la mesure du possible, l'entité doit corriger de façon rétrospective une erreur significative 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.
- 10.22 Lorsque la détermination des effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures est impraticable, 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 considérée).

Informations 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) dans la mesure du praticable, le montant de la correction au début de la première période présentée ;
 - (d) une explication s'il n'est pas réalisable de déterminer les montants à indiquer selon les paragraphes (b) ou (c) ci-dessus.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas nécessairement reproduire ces informations.

Section 11 *Instruments financiers de base*

Champ d'application des Sections 11 et 12

- 11.1 La Section 11 *Instruments financiers de base* et la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers* traitent ensemble de la comptabilisation, de la décomptabilisation, de l'évaluation et des informations à fournir sur les **instruments financiers (actifs financiers et passifs financiers)**. La Section 11 s'applique aux instruments financiers de base et concerne toutes les entités. La Section 12 s'applique aux autres instruments financiers et transactions financières plus complexes. Si une entité ne conclut que des transactions d'instruments financiers de base, la Section 12 ne s'applique pas à elle. Cependant, même les entités ne détenant que des instruments financiers de base doivent prendre en considération le champ d'application de la Section 12 pour s'assurer qu'elles en sont exemptées.

Choix de méthode comptable

- 11.2 Une entité doit décider d'appliquer :
- (a) à la fois, les dispositions de la Section 11 et de la Section 12 dans leur intégralité, ou
 - (b) les dispositions de comptabilisation et d'évaluation d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* et les obligations en matière d'informations à fournir des Sections 11 et 12

pour comptabiliser l'ensemble de ses instruments financiers. Le choix (a) ou (b) d'une entité est un choix de méthode comptable. Les paragraphes 10.8 à 10.14 contiennent les dispositions permettant de déterminer quand un changement de méthode comptable est approprié, comment ledit changement doit être comptabilisé et quelle information doit être communiquée à propos de ce changement.

Introduction de la Section 11

- 11.3 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.

- 11.4 La Section 11 impose un modèle du coût amorti pour tous les instruments financiers de base à l'exception des participations dans des actions préférentielles non convertibles et non remboursables au gré du porteur et dans des actions ordinaires non remboursables au gré du porteur qui sont **négociées sur un marché organisé** ou dont la juste valeur peut être évaluée par ailleurs de façon fiable.
- 11.5 Les instruments financiers de base relevant du champ d'application de la Section 11 sont ceux respectant les conditions du paragraphe 11.8. Exemples d'instruments financiers respectant normalement ces conditions :
- (a) la trésorerie ;
 - (b) les dépôts à vue et dépôts à terme fixe lorsque l'entité est le déposant, par ex. les comptes bancaires ;
 - (c) les billets de trésorerie et les effets de commerce détenus ;
 - (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 participations en actions préférentielles non convertibles et dans des actions ordinaires et préférentielles non remboursables au gré du porteur ;
 - (g) les engagements à recevoir un prêt si l'engagement ne peut pas être réglé en trésorerie.
- 11.6 Exemples d'instruments financiers qui ne respectent pas normalement les conditions du paragraphe 11.8 et relèvent par conséquent du champ d'application de la Section 12 :
- (a) les titres adossés à des actifs tels que les obligations hypothécaires garanties, les contrats de rachats et les ensembles de créances titrisées ;
 - (b) les options, droits, bons de souscription, contrats à terme normalisés 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 ;
 - (c) les instruments financiers éligibles et désignés comme des instruments de couverture conformément aux dispositions de la Section 12.
 - (d) les engagements de consentir un prêt à une autre entité ;
 - (e) les engagements à recevoir un prêt si l'engagement ne peut pas être réglé en trésorerie.

Champ d'application de la Section 11

- 11.7 La Section 11 s'applique à tous les instruments financiers satisfaisant aux conditions du paragraphe 11.8 à l'exception des éléments suivants :
- (a) les participations dans des **filiales, des entreprises associées ou des coentreprises** comptabilisées conformément à la Section 9 *États financiers consolidés et individuels*, à la Section 14 *Participations dans des entreprises associées* ou à la Section 15 *Participations dans des coentreprises*.
 - (b) les instruments financiers qui répondent à la définition des actions propres d'une entité (voir les sections 22 *Passifs et capitaux propres* et 26 *Paiement fondé sur des actions*).
 - (c) les contrats de location auxquels la Section 20 *Contrats de location* s'applique. Cependant, les dispositions de décomptabilisation des paragraphes 11.33 à 11.38 s'appliquent à la décomptabilisation des créances résultant de contrats de location comptabilisées par un bailleur et des dettes résultant de contrats de location comptabilisées par un preneur. La Section 12 s'applique également aux contrats de location dont le paragraphe 12.3(f) décrit les caractéristiques.
 - (d) les droits et obligations des employeurs découlant de régimes d'avantages du personnel auxquels s'applique la Section 28 *Avantages du personnel*.

Instruments financiers de base

- 11.8 Une entité doit comptabiliser les instruments financiers suivants en instruments financiers de base selon la Section 11 :
- (a) la trésorerie ;
 - (b) un instrument d'emprunt (comme une créance, une dette, un effet à recevoir ou à payer, un prêt ou un emprunt) qui satisfait aux conditions du paragraphe 11.9 ;
 - (c) un engagement de recevoir un prêt qui :

- (i) ne peut pas faire l'objet d'un règlement net en trésorerie, et
 - (ii) lorsque l'engagement est exécuté, doit satisfaire les dispositions du paragraphe 11.9 ;
- (d) une participation en actions préférentielles non convertibles et dans des actions ordinaires ou préférentielles non remboursables au gré du porteur.
- 11.9 Un instrument d'emprunt qui satisfait toutes les conditions de (a) à (d) ci-dessous doit être comptabilisé conformément à la Section 11 :
- (a) Le rendement pour son porteur est
 - (i) un montant déterminé ;
 - (ii) un taux de rendement fixe sur la durée de vie de l'instrument ;
 - (iii) un 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 d'un tel taux fixe et d'un tel taux variable (tel quel le LIBOR plus 200 points de base), pourvu que le taux fixe et le taux variable soient tous deux positifs (par ex. un swap de taux d'intérêt avec un taux fixe positif et un taux variable négatif ne satisfait pas ces critères). 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.
 - (b) Il n'existe aucune disposition contractuelle susceptible, de par ses conditions, d'entraîner la perte par le porteur du montant en principal ou de tout intérêt attribuable à la période considérée ou à des périodes antérieures. Le fait qu'un instrument d'emprunt soit subordonné à d'autres instruments d'emprunt ne constitue pas un exemple d'une telle disposition contractuelle.
 - (c) Les dispositions contractuelles qui autorisent l'émetteur (l'emprunteur) à rembourser l'instrument de dette par anticipation ou qui permettent au porteur (le prêteur) de la remettre à l'émetteur avant la date d'échéance ne dépendent pas d'événements futurs.
 - (d) 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 (a) et des dispositions relatives au règlement anticipé décrites au paragraphe (c).
- 11.10 Exemples d'instruments financiers remplissant normalement les conditions du paragraphe 11.9 :
- (a) les créances clients, les effets à recevoir et à payer ainsi que les prêts consentis par des banques ou d'autres tiers ;
 - (b) les dettes fournisseurs libellées en monnaie étrangère. Toutefois, toute modification des dettes fournisseurs due à une variation du taux de change est comptabilisée en résultat net comme l'impose le paragraphe 30.10 ;
 - (c) les prêts et emprunts aux filiales ou aux entreprises associées payables à vue ;
 - (d) un instrument d'emprunt 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 Exemples d'instruments financiers qui ne respectent pas les conditions du paragraphe 11.9 (et relèvent par conséquent du champ d'application de la Section 12) :
- (a) une participation dans les instruments de capitaux propres émis par une autre entité, autres que des actions préférentielles non convertibles et des actions ordinaires et préférentielles non remboursables au gré du porteur (voir paragraphe 11.8(d)) ;
 - (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(a) ;
 - (c) les options et contrats à terme, car les rendements pour le porteur ne sont pas fixes et la condition du paragraphe 11.9(a) n'est pas remplie ;
 - (d) les placements dans des instruments de dette convertible, car le rendement pour le porteur peut varier en fonction du prix des actions de l'émetteur plutôt qu'en fonction des seuls taux d'intérêt du marché ;
 - (e) une créance relative à un prêt accordé à un tiers qui lui donne le droit ou l'obligation de rembourser si l'imposition ou les dispositions comptables applicables évoluent, du fait que ledit prêt ne satisfait pas la condition énoncée au paragraphe 11.9(c).

Comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers

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

Évaluation initiale

- 11.13 Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit l'évaluer à son prix de transaction (y compris les coûts de transaction à l'exception de l'évaluation initiale d'actifs financiers et de passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat net) sauf si l'accord constitue en fait une transaction de financement. Une transaction de financement peut avoir lieu dans le cadre de la vente de biens ou de services, par exemple, si le paiement est différé au-delà des conditions commerciales habituelles ou s'il est financé à un taux d'intérêt qui n'est pas un taux du marché. Si l'accord constitue une transaction de financement, l'entité doit évaluer l'actif ou le passif financier à la valeur actuelle des paiements futurs actualisés à un taux d'intérêt du marché applicable à un instrument d'emprunt similaire.

Exemples – Actifs financiers

- 1 Pour un prêt à long terme accordé à une autre entité, une créance est comptabilisée à la valeur actuelle de la trésorerie à recevoir (y compris le paiement des intérêts et le remboursement du montant principal) de ladite entité.
- 2 En ce qui concerne les biens vendus à un client à crédit à court terme, une créance est comptabilisée au montant non actualisé de la trésorerie à recevoir, soit normalement, le prix facturé.
- 3 Dans le cas d'un article vendu à un client à crédit sur deux ans sans intérêt, une créance est comptabilisée au prix de vente au comptant actuel dudit article. Si le prix de vente au comptant actuel n'est pas connu, il peut être estimé à la valeur actuelle de la trésorerie à recevoir actualisée selon le(s) taux d'intérêt du marché en vigueur pour une créance similaire.
- 4 Pour ce qui est d'un achat au comptant d'actions ordinaires d'une autre entité, la participation est comptabilisée au montant en espèces payé pour acquérir les actions.

Exemples – Passifs financiers

- 1 Dans le cas d'un prêt octroyé par une banque, une dette est comptabilisée initialement à la valeur actuelle de la trésorerie à payer à la banque (par ex. y compris le paiement des intérêts et le remboursement du montant principal).
- 2 En ce qui concerne les biens achetés à un fournisseur à crédit à court terme, une dette est comptabilisée pour le montant non actualisé dû au fournisseur, soit normalement, le prix facturé.

Évaluation ultérieure

- 11.14 À la fin de chaque **période de présentation de l'information financière**, une entité doit évaluer ses instruments financiers comme suit, sans déduire aucun coût de transaction que l'entité pourrait engager lors de la vente ou autre sortie.
- (a) Les instruments d'emprunt répondant aux dispositions du paragraphe 11.8 (b) doivent être évalués au **coût amorti selon la méthode de l'intérêt effectif**. Les paragraphes 11.15 à 11.20 fournissent des indications quant à la détermination du coût amorti selon la méthode de l'intérêt effectif. Les instruments d'emprunt classés en actifs ou passifs courants doivent être évalués au montant non actualisé de la trésorerie ou autre contrepartie à payer ou à recevoir (c'est-à-dire, net de toute dépréciation, voir les paragraphes 11.21 à 11.26), sauf si l'accord constitue en fait une transaction de financement (voir le paragraphe 11.13). Si l'accord constitue une transaction de financement, l'entité

doit évaluer l'instrument d'emprunt à la valeur actuelle des paiements futurs actualisés à un taux d'intérêt du marché applicable à un instrument d'emprunt similaire.

- (b) Les engagements de recevoir un prêt répondant aux dispositions du paragraphe 11.8 (c) doivent être évalués au coût (parfois nul) diminué de la dépréciation.
- (c) Les placements dans des actions préférentielles non convertibles et dans des actions ordinaires ou préférentielles non remboursables au gré du porteur répondant aux dispositions du paragraphe 11.8 (d) doivent être évalués comme suit (les paragraphes 11.27 à 11.33 donnent des indications quant à la juste valeur) :
 - (i) Si les actions sont négociées sur un marché organisé ou que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable par un autre moyen, le placement doit être évalué à sa juste valeur en comptabilisant les variations de la juste valeur en résultat net ;
 - (ii) Tous les autres placements de ce type doivent être évalués au coût diminué de la dépréciation.

La dépréciation ou l'irrécouvrabilité des instruments financiers décrits en (a), (b) et (c)(ii) ci-dessus doit faire l'objet d'une évaluation. Les paragraphes 11.21 à 11.26 donnent des indications à cet égard.

Coût amorti et méthode de l'intérêt effectif

- 11.15 Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier à chaque date de clôture est la valeur nette des montants suivants :
- (a) le montant auquel est évalué l'actif ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale ;
 - (b) diminué des remboursements en principal ;
 - (c) majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance ;
 - (d) Diminué, s'il s'agit d'un actif financier, de toute réduction (opérée directement ou via un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrécouvrabilité.

Les actifs financiers et les passifs financiers sans taux d'intérêt déclaré et classés comme actifs courants ou passifs courants sont initialement évalués à un montant non actualisé conformément au paragraphe 11.14(a). Par conséquent, le (c) ci-dessus ne s'applique pas à eux.

- 11.16 La méthode du taux d'intérêt effectif est une 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. Le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise exactement les décaissements ou encaissements de trésorerie futurs estimés 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. Le taux d'intérêt effectif est déterminé sur la base de la valeur comptable nette de l'actif ou du passif financier à sa comptabilisation initiale. Selon la méthode de l'intérêt effectif :

- (a) le coût amorti d'un actif (passif) financier est la valeur actuelle des entrées (sorties) de trésorerie futures actualisées au taux d'intérêt effectif, et
- (b) les charges (produits) d'intérêts sur une période équivalent à la valeur comptable du passif financier (ou de l'actif financier) au début de la période multipliée par le taux d'intérêt effectif de la période.

- 11.17 Pour calculer le taux d'intérêt effectif, une entité doit estimer les flux de trésorerie en prenant en considération toutes les modalités contractuelles de l'instrument financier (par exemple, options de paiement anticipé, de rachat et assimilées) et les pertes de crédit connues encourues, mais ne doit pas tenir compte des éventuelles pertes de crédit futures.

- 11.18 Pour calculer le taux d'intérêt effectif, une entité doit amortir les commissions liées, les charges financières payées ou reçues (telles que les « points »), les coûts de transaction et les autres surcotes ou décotes sur la durée de vie prévue de l'instrument, aux exceptions suivantes. L'entité doit utiliser une période plus courte s'il s'agit de la période à laquelle se rapportent les commissions, les charges financières payées ou reçues, les coûts de transactions ou les surcotes ou décotes. Cela sera le cas lorsque la variable à laquelle se rapportent les commissions, les charges financières payées ou reçues, les coûts de transactions, les surcotes ou décotes, est refixée au prix du marché avant l'échéance prévue de cet instrument. Dans ce cas, la période d'amortissement appropriée est la période allant jusqu'à la prochaine date de refixation du prix.

- 11.19 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.

- 11.20 Si une entité révisé ses estimations de décaissements ou d'encaissements, elle doit ajuster la valeur comptable de l'actif financier ou du passif financier (ou du groupe d'instruments financiers) de manière à refléter les flux de trésorerie réels et les flux de trésorerie estimés révisés. L'entité doit recalculer 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'entité doit comptabiliser l'ajustement comme produit ou charge au résultat net à la date de la révision.

Exemple de détermination du coût amorti d'un prêt de cinq ans selon la méthode de l'intérêt effectif

Le 1^{er} janvier 20X0, une entité acquiert une obligation de 900 Unités monétaires (UM) et encourt des coûts de transaction de 50 UM. Les intérêts de 40 UM sont perçus annuellement, en fin d'année, sur les cinq années suivantes (31 décembre 20X0 au 31 décembre 20X4). L'obligation est assortie d'un remboursement obligatoire de 1 100 UM le 31 décembre 20X4.

Année	Valeur comptable au début de la période	Produits des intérêts à 6,9583 %*	Entrées de trésorerie	Valeur comptable à la fin de la période
	UM	UM	UM	UM
20X0	950,00	66,10	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1 004,03
20X2	1 004,03	69,86	(40,00)	1 033,89
20X3	1 033,89	71,94	(40,00)	1 065,83
20X4	1 065,83	74,16	(40,00)	1 100,00
			(1 100,00)	0

* Le taux d'intérêt effectif de 6,9583 pour cent est le taux qui actualise les flux de trésorerie attendus de l'obligation de manière à obtenir sa valeur comptable initiale.

$$40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1,140/(1,069583)^5 = 950$$

Dépréciation des instruments financiers évalués au coût ou au coût amorti

Comptabilisation

- 11.21 À la fin de chaque **période de présentation de l'information financière**, une entité doit évaluer s'il existe une indication objective de dépréciation de tout actif financier évalué au coût ou au coût amorti. S'il existe une indication objective de dépréciation, l'entité doit immédiatement comptabiliser une **perte de valeur** en résultat net.
- 11.22 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) 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, telles que des conditions économiques défavorables au plan national ou local ou des changements défavorables de la situation du secteur.
- 11.23 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.
- 11.24 Une entité doit évaluer la dépréciation individuelle de chacun des actifs financiers suivants :
- (a) tous les instruments de capitaux propres quelle que soit leur importance ; et
 - (b) les autres actifs financiers individuellement significatifs.

Une entité doit soumettre les autres actifs financiers à des tests de dépréciation soit individuellement, soit par groupes d'actifs présentant des caractéristiques de risque de crédit similaires.

Évaluation

- 11.25 Une entité doit évaluer une perte de valeur des instruments suivants évalués à leur coût ou à leur coût amorti, comme suit :
- (a) pour un instrument évalué au coût amorti selon le paragraphe 11.14 (a), la perte de valeur est la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actuelle des flux de trésorerie estimés actualisés au taux d'intérêt effectif initial de l'actif financier. Si un tel instrument financier est assorti d'un taux d'intérêt variable, le taux d'actualisation de l'évaluation de toute perte de valeur est le taux d'intérêt effectif actuel prévu par le contrat.
 - (b) Dans le cas d'un instrument évalué au coût diminué de la perte de valeur selon le paragraphe 11.14 (b) et (c)(ii), la perte de valeur est la différence entre la valeur comptable de l'actif et la meilleure estimation (nécessairement approximative) du montant (éventuellement nul) que l'entité recevrait au titre de l'actif s'il était vendu à la date de clôture.

Reprise

- 11.26 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 (nette 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 immédiatement comptabiliser en résultat net le montant de la reprise.

Juste valeur

- 11.27 Le paragraphe 11.14 (c) (i) impose qu'une participation en actions ordinaires ou préférentielles soit évaluée à sa juste valeur si celle-ci peut être évaluée de façon fiable. Une entité doit respecter l'ordre suivant pour estimer la juste valeur des actions :
- (a) Le prix d'un actif identique coté sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur. Il s'agit habituellement du cours acheteur actuel.
 - (b) Lorsque les prix cotés ne sont pas disponibles, le prix d'une transaction récente d'un actif identique fournit une indication de juste valeur dans la mesure où les circonstances économiques n'ont subi aucune évolution significative ou dans la mesure où aucun délai significatif ne s'est écoulé depuis la transaction. Si l'entité peut démontrer que le dernier prix de transaction ne correspond pas à la juste valeur (par exemple parce qu'il reflète 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 prix est ajusté.

- (c) Si le marché de cet actif n'est pas actif et que les transactions récentes pour un actif identique prises isolément ne constituent pas une bonne estimation de la juste valeur, l'entité évalue la juste valeur selon une technique d'évaluation. L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation 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 concurrence normale motivé par des considérations commerciales normales.

D'autres sections de cette IFRS font référence aux instructions relatives à la juste valeur dans les paragraphes 11.27 à 11.32, y compris les Sections, 12, 14, 15 et 16 *Immeubles de placement*. Lors de l'application de ces instructions aux actifs couverts par lesdites sections, la référence aux actions ordinaires ou préférentielles dans ce paragraphe doit être interprétée pour inclure les catégories d'actifs couvertes par lesdites sections.

Technique d'évaluation

- 11.28 Les techniques d'évaluation, qui utilisent des transactions récentes sur le marché concernant un actif identique dans des conditions de concurrence normale entre parties bien informées et consentantes, comprennent, si elles sont disponibles, la référence à la juste valeur actuelle d'un autre actif qui est quasiment le même que celui évalué, l'analyse des flux de trésorerie actualisés et les modèles de valorisation des options. S'il existe une technique d'évaluation couramment utilisée par les intervenants sur le marché pour évaluer l'actif et s'il a été démontré que cette technique produit des estimations fiables de prix obtenus pour des transactions sur le marché réel, l'entité applique cette technique.
- 11.29 L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation 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 concurrence normale 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 fiable de la juste valeur si :
 - (a) elle reflète raisonnablement la façon dont on s'attend à ce que le marché valorise l'actif, 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'actif.

Absence de marché actif : instruments de capitaux propres

- 11.30 Il est possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur des participations dans les actifs dépourvus de cours coté sur un marché actif si
 - (a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur dudit actif n'est pas significative, ou
 - (b) la probabilité respective des différentes estimations dans l'intervalle peut être raisonnablement appréciée et utilisée pour estimer la juste valeur.
- 11.31 Il existe de nombreuses situations pour lesquelles la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur des actifs non cotés est vraisemblablement peu significative. Il est généralement possible d'estimer la juste valeur d'un actif qu'une entité a acquis auprès d'un tiers. Toutefois, si l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur est significatif et s'il est impossible d'apprécier raisonnablement les probabilités des différentes estimations, l'entité ne peut mesurer l'actif à sa juste valeur.
- 11.32 Si une évaluation fiable de la juste valeur n'est plus disponible pour un actif évalué à la juste valeur (par ex. un instrument de capitaux propres évalué à sa juste valeur par le biais du résultat net), sa valeur comptable à la date de sa dernière évaluation fiable devient son nouveau coût. L'entité doit évaluer l'actif à ce montant du coût diminué de la dépréciation jusqu'à ce qu'une estimation fiable de la juste valeur devienne disponible.

Décomptabilisation d'un actif financier

- 11.33 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 ; ou
 - (b) l'entité transfère à une autre partie presque tous les risques et avantages relatifs à la propriété de l'actif financier ; ou

- (c) l'entité, bien qu'elle ait conservé une partie des risques et avantages significatifs liés à la propriété, 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 net au cours de la période du transfert.

- 11.34 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 des périodes ultérieures, l'entité doit comptabiliser tout produit de l'actif transféré et toute charge engagée au titre du passif financier.
- 11.35 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 la coutume, de vendre ou nantir à nouveau l'instrument de garantie, le cédant doit reclasser cet actif dans l'état de la situation financière (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 restitution de l'instrument de garantie.
 - (c) Si le cédant est en défaut selon les termes du contrat et s'il n'a plus le droit de racheter l'instrument de garantie, il doit décomptabiliser l'instrument de garantie, et le cessionnaire doit comptabiliser l'instrument de garantie comme étant son actif, initialement évalué à la juste valeur ou, s'il a déjà vendu l'instrument de garantie, 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 comme un actif.

Exemple - Transfert satisfaisant aux conditions de décomptabilisation

Une entité vend un lot de ses créances clients à une banque pour un montant inférieur à leur valeur nominale. L'entité continue de gérer le recouvrement des débiteurs au nom de la banque, y compris l'envoi des états mensuels et la banque paie à l'entité une commission au taux du marché pour le service lié aux créances. L'entité est obligée de remettre promptement à la banque tous les montants recouverts, mais elle n'a aucune obligation vis-à-vis de la banque quant aux retards ou aux défauts de paiement des débiteurs. Dans ce cas, l'entité a transféré à la banque la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété des créances. Par conséquent, elle supprime les créances de son état de la situation financière (c'est-à-dire qu'elle les décomptabilise) et ne fait figurer aucun passif au titre des produits reçus de la banque. L'entité comptabilise une perte calculée comme la différence entre la valeur comptable des créances au moment de leur vente et les produits reçus de la banque. L'entité comptabilise un passif dans la mesure où elle a recouvré des fonds auprès de ses débiteurs, mais qu'elle ne les a pas encore remis en banque.

Exemple – Transfert ne satisfaisant pas aux conditions de décomptabilisation

Les faits sont les mêmes que dans l'exemple précédent, à l'exception du fait que l'entité a convenu de racheter à la banque toute créance pour laquelle le débiteur présente un retard au titre du montant principal ou des intérêts de plus de 120 jours. Dans ce cas, l'entité conserve le risque lié au retard ou au défaut de paiement des débiteurs - un risque significatif lié aux créances. Par conséquent, l'entité ne traite pas les créances comme si elles avaient été vendues à la

banque et elle ne les décomptabilise pas. Au contraire, elle traite les produits de la banque comme un prêt garanti par les créances. L'entité continue de comptabiliser les créances en tant qu'actif jusqu'à ce qu'elles soient recouvrées ou sorties du bilan, car irrécouvrables.

Décomptabilisation d'un passif financier

- 11.36 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 au contrat est éteinte, annulée ou qu'elle arrive à expiration.
- 11.37 Si un emprunteur et un prêteur existants échangent des instruments financiers 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.
- 11.38 L'entité doit comptabiliser en résultat net tout écart entre la valeur comptable du 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 autres que de la trésorerie ou les passifs assumés sans contrepartie en trésorerie.

Informations à fournir

- 11.39 Les informations à fournir ci-après font référence à des informations à fournir pour des passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net. Les entités ne détenant que des instruments financiers de base (par conséquent, hors du champ d'application de la Section 12) n'évalueront aucun de leurs passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat net et n'auront donc pas à fournir lesdites informations.

Informations à fournir sur les méthodes comptables relatives aux instruments financiers

- 11.40 Conformément au paragraphe 8.5, une entité doit fournir, dans son résumé des principales méthodes comptables, des informations sur la ou les bases d'évaluation utilisées pour les instruments financiers ainsi que sur les autres méthodes comptables appliquées aux instruments financiers qui sont utiles à la compréhension des états financiers.

État de la situation financière – Catégories d'actifs et de passifs financiers

- 11.41 Une entité doit fournir la totalité de la valeur comptable de chacune des catégories d'actifs financiers et de passifs financiers suivantes à la date de clôture, soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes :
- (a) les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net (paragraphe 11.14 (c) (i) et paragraphes 12.8 et 12.9) ;
 - (b) les actifs financiers qui sont des instruments d'emprunt évalués au coût amorti (paragraphe 11.14 (a)) ;
 - (c) les actifs financiers qui sont des instruments de capitaux propres évalués au coût diminué de la dépréciation (paragraphe 11.14 (c) (ii) et paragraphes 12.8 et 12.9) ;
 - (d) les passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net (paragraphes 12.8 et 12.9) ;
 - (e) les passifs financiers évalués au coût amorti (paragraphe 11.14(a)) ;
 - (f) les engagements de prêts évalués au coût diminué de la dépréciation (paragraphe 11.14 (b)) ;
- 11.42 Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'importance des instruments financiers au regard de sa situation et de sa performance financières. Par exemple, en ce qui concerne la dette à long terme, ces informations incluraient normalement les conditions générales de l'instrument d'emprunt (comme le taux d'intérêt, l'échéance, le calendrier de remboursement et les restrictions que l'instrument d'emprunt impose à l'entité).
- 11.43 En ce qui concerne tous les actifs financiers et passifs financiers évalués à la juste valeur, l'entité doit indiquer la base de détermination de la juste valeur, par exemple prix de marché sur un marché actif ou technique d'évaluation. Quand une technique d'évaluation 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.

- 11.44 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 résultat net, l'entité doit l'indiquer.

Décomptabilisation

- 11.45 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 11.33 à 11.35), 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 ;
- (c) les valeurs comptables des actifs et de tous les passifs associés que l'entité continue de comptabiliser.

Instruments de garantie

- 11.46 Lorsqu'une entité a donné en garantie des actifs financiers à titre d'instrument de garantie de passifs ou de passifs éventuels, elle doit indiquer les éléments suivants :

- (a) la valeur comptable des actifs financiers donnés en garantie ;
- (b) les termes et conditions de cette mise en garantie.

Défauts de paiement et manquements sur des emprunts

- 11.47 Pour les emprunts comptabilisés à la date de clôture, pour lesquels existe un manquement aux termes ou un défaut touchant le principal, les intérêts, le fonds d'amortissement ou les dispositions de rachat qui n'a pas été régularisé avant la date de clôture, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- (a) les détails du manquement ou du défaut de paiement ;
- (b) La valeur comptable des emprunts concernés à la date de clôture ;
- (c) si le manquement ou le défaut de paiement a été réparé ou si les termes de l'emprunt ont été renégociés avant la date d'autorisation de publication des états financiers.

Éléments de produits, de charges, de profits ou de pertes

- 11.48 Une entité doit fournir une information sur les éléments suivants de produits, de charges, de profits ou de pertes :

- (a) les produits, charges, profits ou pertes y compris les variations de la juste valeur, comptabilisés au titre :
 - (i) d'actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net ;
 - (ii) de passifs financiers mesurés à la juste valeur par le biais du résultat net ;
 - (iii) d'actifs financiers évalués au coût amorti ;
 - (iv) de 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 et les passifs financiers qui ne sont pas évalués à leur juste valeur par le biais du résultat net ;
- (c) le montant des pertes de valeur pour chaque catégorie d'actif financier.

Section 12

Autres sujets liés aux instruments financiers

Champ d'application des Sections 11 et 12

- 12.1 La Section 11 *Instruments financiers de base* et la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers* traitent ensemble de la comptabilisation, de la décomptabilisation, de l'évaluation et de l'information à fournir sur les **instruments financiers (actifs financiers et passifs financiers)**. La Section 11 s'applique aux instruments financiers de base et concerne toutes les entités. La Section 12 s'applique aux autres instruments financiers et transactions financières plus complexes. Si une entité ne conclut que des transactions d'instruments financiers de base, la Section 12 ne s'applique pas à elle. Cependant, même les entités ne détenant que des instruments financiers de base doivent prendre en considération le champ d'application de la Section 12 pour s'assurer qu'elles en sont exemptées.

Choix de méthode comptable

- 12.2 Une entité doit décider d'appliquer :
- (a) à la fois, les dispositions de la Section 11 et de la Section 12 dans leur intégralité, ou
 - (b) les dispositions de comptabilisation et d'évaluation d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* et les obligations en matière d'informations à fournir des Sections 11 et 12

pour comptabiliser l'ensemble de ses instruments financiers. Le choix (a) ou (b) d'une entité est un choix de méthode comptable. Les paragraphes 10.8 à 10.14 contiennent les dispositions qui permettent de déterminer quand un changement de méthode comptable est approprié, comment ledit changement doit être comptabilisé et quelle information doit être communiquée à propos du changement de méthode comptable.

Champ d'application de la Section 12

- 12.3 La section 12 s'applique à tous les instruments financiers, à l'exception de ce qui suit :
- (a) ceux couverts par la Section 11 ;
 - (b) les participations dans des filiales (voir la Section 9 *États financiers consolidés et individuels*), dans des entreprises associées (voir la Section 14 *Participations dans des entreprises associées*) et dans des coentreprises (voir la Section 15 *Participations dans des coentreprises*) ;
 - (c) les droits et obligations des employeurs, découlant de régimes d'avantages du personnel (voir la Section 28 *Avantages du personnel*) ;
 - (d) les droits au titre de contrats d'assurance à moins que le contrat d'assurance puisse entraîner une perte pour l'une ou l'autre des parties par suite de clauses contractuelles non liées à :
 - (i) des changements du risque assuré ;
 - (ii) des variations des cours de change ; ou
 - (iii) une défaillance de l'une des contreparties.
 - (e) les instruments financiers qui répondent à la définition des actions propres d'une entité (voir les sections 22 *Passifs et capitaux propres* et 26 *Paiement fondé sur des actions*) ;
 - (f) les contrats de location (voir la Section 20 *Contrats de location*) à moins que le contrat de location puisse résulter en une perte pour le bailleur ou le preneur par suite de clauses contractuelles non liées à :
 - (i) des variations du prix de l'actif loué ;
 - (ii) des variations des cours de change ; ou
 - (iii) une défaillance de l'une des contreparties.
 - (g) les contrats pour contrepartie éventuelle dans un regroupement d'entreprises (voir la Section 19 *Regroupements d'entreprises et goodwill*). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.
- 12.4 La plupart des contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier tels qu'une marchandise, des stocks, une immobilisation corporelle sont exclus de cette section, car ils ne sont pas des instruments financiers. Cependant,

cette section s'applique à tous les contrats exposant l'acheteur ou le vendeur à des risques inhabituels dans les contrats d'achat ou de vente d'actifs corporels. Par exemple, 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.

- 12.5 Outre les contrats décrits au paragraphe 12.4, cette section s'applique aux contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers si le contrat peut faire l'objet d'un règlement net en trésorerie ou par la remise d'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 besoins prévisibles de 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

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

Évaluation initiale

- 12.7 Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur, ce qui est habituellement son prix de transaction.

Évaluation ultérieure

- 12.8 À la fin de chaque **période de présentation de l'information financière**, une entité doit évaluer tous les instruments financiers entrant dans le champ d'application de la Section 12 à leur juste valeur et comptabiliser les variations de la juste valeur par le biais du résultat net, à l'exception des : instruments de capitaux propres qui ne sont pas négociés sur un marché organisé et dont la juste valeur ne peut pas être évaluée par ailleurs de manière 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.
- 12.9 Si une évaluation fiable de la juste valeur n'est plus disponible pour un instrument de capitaux propres qui n'est pas négocié sur un marché organisé, mais qui est évalué à la juste valeur par le biais du résultat net, sa juste valeur à la dernière date à laquelle l'instrument a été évalué de manière fiable est considérée comme le coût de l'instrument. L'entité doit évaluer l'instrument à ce coût diminué de la dépréciation jusqu'à ce qu'une estimation fiable de la juste valeur devienne disponible.

Juste valeur

- 12.10 Une entité doit appliquer les instructions relatives à la juste valeur exposées dans les paragraphes 11.27 à 11.32 pour les évaluations à la juste valeur au titre de la présente section, ainsi qu'aux évaluations de la juste valeur au titre de la Section 11.
- 12.11 La juste valeur d'un passif financier payable à vue n'est pas inférieure au montant payable à vue, actualisé à la première date à laquelle le paiement du montant peut être imposé.
- 12.12 Une entité ne doit pas inclure les coûts de transaction dans l'évaluation initiale d'actifs financiers et de passifs financiers qui seront évalués ultérieurement à la juste valeur par le biais du résultat net. Si le paiement d'un actif est différé ou financé à un taux d'intérêt qui n'est pas un taux du marché, l'entité doit évaluer initialement l'actif à la valeur actuelle des paiements futurs actualisés à un taux d'intérêt du marché.

Dépréciation des instruments financiers évalués au coût ou au coût amorti

- 12.13 Une entité doit appliquer les instructions relatives à la dépréciation d'un instrument financier évalué au coût des paragraphes 11.21 à 11.26 aux instruments financiers évalués au coût diminué de la dépréciation au titre de cette section.

Décomptabilisation d'un actif financier ou d'un passif financier

- 12.14 Une entité doit appliquer les instructions de décomptabilisation des paragraphes 11.33 à 11.38 aux actifs financiers et aux passifs financiers couverts par cette section.

Comptabilité de couverture

- 12.15 Si des critères spécifiques sont satisfaits, 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. La comptabilité de couverture autorise la comptabilisation simultanée en résultat net du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture et sur l'élément couvert.

- 12.16 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 12.17 ;
- (c) l'instrument de couverture est l'un des instruments spécifiés au paragraphe 12.18 ;
- (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.

- 12.17 Cette IFRS autorise la comptabilité de couverture uniquement pour les risques suivants :

- (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, ou qui fait l'objet d'un engagement ferme ou d'une transaction prévue hautement probable pour acheter ou vendre une marchandise ;
- (d) le risque de change d'un investissement net dans un établissement à l'étranger.

Le risque de change d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ne figure pas dans la liste ci-dessus, car la comptabilité de couverture n'aurait aucun effet significatif sur les états financiers. Les créances et les dettes, les effets à recevoir et à payer, et les prêts et emprunts de base sont habituellement évalués au coût amorti (voir le paragraphe 11.5(d)). Ceci inclurait les dettes libellées en monnaie étrangère. Le paragraphe 30.10 impose que toute variation de la valeur comptable de la dette due à une variation du taux de change soit comptabilisée en résultat net. Par conséquent, la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture (le swap de monnaies étrangères) et la variation de la valeur comptable de la dette concernée par la variation du taux de change seraient comptabilisées au résultat net et se compenseraient l'une l'autre, sauf dans le cas d'une différence entre le cours au comptant (auquel le passif est évalué) et le cours à terme (auquel le swap est évalué).

- 12.18 Cette IFRS 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 monnaies étrangères, un contrat de change à terme de gré à gré sur monnaies étrangères ou un contrat de change 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 12.17 qui est désigné comme étant le risque couvert.
- (b) il implique une partie externe à l'entité présentant l'information financière (c'est-à-dire externe au **groupe**, au secteur ou à l'entité présentant l'information financière).
- (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 ou de vente de la marchandise, ou
 - (iii) à la survenance de la transaction prévue hautement probable sur des monnaies étrangères 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

- 12.19 Si les conditions du paragraphe 12.16 sont respectées 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 d'une marchandise qu'elle détient, l'entité doit :
- (a) comptabiliser l'instrument de couverture à l'actif ou au passif et comptabiliser en résultat net 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 net et en tant qu'ajustement de la valeur comptable de l'élément couvert.
- 12.20 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 net de la période les règlements périodiques en trésorerie nets du swap de taux d'intérêt qui est l'instrument de couverture au fur et à mesure qu'ils sont courus.
- 12.21 L'entité doit cesser de pratiquer la comptabilité de couverture spécifiée au paragraphe 12.19 si :
- (a) l'instrument de couverture arrive à échéance, est vendu ou résilié ;
 - (b) la couverture ne satisfait plus aux conditions d'application de la comptabilité de couverture spécifiées au paragraphe 12.16 ; ou
 - (c) l'entité annule la désignation.
- 12.22 Si la comptabilité de couverture cesse d'être appliquée et si l'élément couvert est un actif ou un passif comptabilisé au coût amorti 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 un établissement à l'étranger

- 12.23 Si les conditions du paragraphe 12.16 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 lors d'un engagement ferme ou d'une transaction prévue hautement probable ; ou
 - (d) le risque de change d'un investissement net dans un établissement à l'étranger,
- l'entité doit comptabiliser en autres éléments du résultat global 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 net 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 (parfois appelée inefficacité de la couverture). Le gain ou la perte de couverture comptabilisé en autres éléments du résultat global doit être reclassé au résultat net lorsque l'élément couvert est comptabilisé au résultat net ou lorsque la relation de couverture prend fin.
- 12.24 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 net 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.
- 12.25 L'entité doit cesser de pratiquer la comptabilité de couverture spécifiée au paragraphe 12.23 si :
- (a) l'instrument de couverture arrive à échéance, est vendu ou résilié ;
 - (b) la couverture ne satisfait plus aux critères de comptabilité de couverture du paragraphe 12.16 ;
 - (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 prévue 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) en autres éléments du résultat global doit être sorti(e) des autres éléments du résultat global et reclassé(e) en résultat net.

Informations à fournir

- 12.26 Une entité appliquant cette section doit fournir toutes les informations imposées par la Section 11 et intégrer à ces informations les instruments financiers entrant dans le champ d'application de cette section, ainsi que ceux entrant dans le champ d'application de la Section 11. En outre, si l'entité utilise la comptabilité de couverture, elle doit fournir les informations supplémentaires prévues aux paragraphes 12.27 à 12.29.
- 12.27 Une entité doit indiquer ce qui suit séparément pour les couvertures de chacun des quatre types de risque décrits dans le paragraphe 12.17 :
- (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 clôture ;
 - (c) la nature des risques couverts, y compris une description de l'élément couvert.
- 12.28 Si une entité utilise la comptabilité de couverture pour la couverture du risque de taux d'intérêt fixe ou du risque de prix d'une marchandise détenue (paragraphes 12.19 à 12.22), elle doit fournir les informations suivantes :
- (a) le montant de la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture comptabilisé en résultat net ;
 - (b) le montant de la variation de la juste valeur de l'élément couvert comptabilisé en résultat net.
- 12.29 Si une entité utilise la comptabilité de couverture 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 un établissement à l'étranger (paragraphes 12.23 à 12.25), l'entité doit indiquer :
- (a) les périodes au cours desquelles on s'attend à ce que les flux de trésorerie surviennent et à ce qu'ils affectent le résultat net ;
 - (b) une description de toute transaction prévue pour laquelle on appliquait antérieurement une 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 autres éléments du résultat global pendant la période (paragraphe 12.23) ;
 - (d) le montant qui a été sorti des autres éléments du résultat global et reclassé au résultat net de la période (paragraphes 12.23 et 12.25) ;
 - (e) 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 comptabilisé en résultat net (paragraphe 12.24).

Section 13 Stocks

Champ d'application de cette section

- 13.1 Cette section expose les principes de comptabilisation et d'évaluation des **stocks**. 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.
- 13.2 Cette section s'applique à tous les stocks, sauf aux :
- (a) travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats directement connexes de fourniture de services (voir la Section 23 *Produit des activités ordinaires*) ;
 - (b) instruments financiers (voir la Section 11 *Instruments financiers de base* et la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers*).

- (c) **actifs biologiques** relatifs à l'activité agricole et **produits agricoles** au moment de la récolte (voir la Section 34 *Activités spécialisées*).
- 13.3 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 résultat net ; ou
 - (b) les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur diminuée des coûts de vente par le biais du résultat net.

Évaluation des stocks

- 13.4 Une entité doit évaluer les stocks au plus faible du coût et du prix de vente estimé diminué des coûts pour l'achèvement et des coûts de la vente.

Coût des stocks

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

Coûts d'acquisition

- 13.6 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.
- 13.7 Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Dans certains cas, l'accord contient effectivement un élément de financement non déclaré, par exemple, une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant du règlement différé. Dans ces cas précis, la différence est comptabilisée comme une charge d'intérêt sur la période du financement et n'est pas ajoutée au coût des stocks.

Coûts de transformation

- 13.8 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 engagés 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 de production

- 13.9 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 engagés. 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

- 13.10 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 des matières premières ou 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

- 13.11 Une entité doit inclure d'autres coûts dans le coût des stocks uniquement dans la mesure où ils sont engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.
- 13.12 Le paragraphe 12.19(b) 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

- 13.13 Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés :
- (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 ne soient nécessaires durant le processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
 - (c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;
 - (d) frais de commercialisation.

Coût des stocks d'un prestataire de services

- 13.14 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 engagés. 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

- 13.15 La Section 34 impose que les stocks comprenant les produits agricoles récoltés par une entité à partir de ses actifs biologiques soient 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, telles que la méthode du coût standard, la méthode du prix de détail et le prix d'achat le plus récent

- 13.16 Une entité peut appliquer des techniques telles que la méthode du coût standard, la méthode du prix de détail ou celle du prix d'achat le plus récent pour l'évaluation du coût des stocks si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standard retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et d'utilisation de la 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

- 13.17 Une entité doit évaluer le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et alloués à des projets spécifiques en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- 13.18 Une entité doit évaluer le coût des stocks, autres que ceux traités au paragraphe 13.17, 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 pour 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 cette IFRS.

Dépréciation des stocks

- 13.19 Les paragraphes 27.2 à 27.4 imposent à une entité d'apprécier, à la fin de chaque **période de présentation de l'information financière** si des stocks se sont dépréciés, c'est-à-dire si leur valeur comptable n'est pas entièrement 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. Ces paragraphes imposent également, dans certains cas, la reprise d'une dépréciation antérieure.

Comptabilisation en charges

- 13.20 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 correspondants sont comptabilisés.
- 13.21 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 ultérieurement selon la section de cette IFRS traitant cette catégorie d'actif.

Informations à fournir

- 13.22 Une entité doit présenter les informations suivantes :
- les **méthodes comptables** adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;
 - la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
 - le montant des stocks comptabilisé en charges dans la période ;
 - les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat net conformément à la Section 27 ;
 - la valeur comptable totale des stocks donnés en nantissement de passifs.

Section 14

Participations dans des entreprises associées

Champ d'application de cette section

- 14.1 Cette section concerne la comptabilisation des **entreprises associées** dans les **états financiers consolidés** et dans les états financiers d'un investisseur qui n'est pas une société mère, mais qui possède des investissements dans une ou plusieurs entreprises associées. Le paragraphe 9.26 établit les dispositions relatives à la comptabilisation des entreprises associées dans des **états financiers individuels**.

Définition des entreprises associées

- 14.2 Une entreprise associée est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique, telle que certaines sociétés de personnes, dans laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui n'est ni une **filiale**, ni une participation dans une **coentreprise**.
- 14.3 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 associée, 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 associée, 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 – choix de méthode comptable

- 14.4 Un investisseur doit comptabiliser toutes ses participations dans les entreprises associées en utilisant :
- (a) le modèle du coût défini au paragraphe 14.5 ;
- (b) la méthode de la mise en équivalence définie au paragraphe 14.8 ;
- (c) le modèle de la juste valeur défini au paragraphe 14.9.

Modèle du coût

- 14.5 Un investisseur doit évaluer ses participations dans les entreprises associées, autres que celles pour lesquelles il existe un cours publié (voir le paragraphe 14.7), au coût minoré du cumul des **pertes de valeur** comptabilisées conformément à la Section 27 *Dépréciation d'actifs*.
- 14.6 L'investisseur doit comptabiliser les dividendes et les autres distributions reçus de l'investissement en tant que produit, que les distributions proviennent ou non du résultat cumulé non distribué de l'entreprise associée généré avant ou après la date d'acquisition.
- 14.7 Un investisseur doit évaluer ses participations dans des entreprises associées pour lesquelles il existe un cours publié selon le modèle de la juste valeur (voir le paragraphe 14.9).

Méthode de la mise en équivalence

- 14.8 Selon la méthode comptable de la mise en équivalence, une participation est d'abord comptabilisée au prix de la transaction (y compris les coûts de transaction) avant d'être ajustée pour refléter la quote-part de l'investisseur dans le **résultat net** et les **autres éléments du résultat global** de l'entreprise associée.
- (a) *Distributions et autres ajustements de la valeur comptable.* Les distributions reçues de l'entreprise associée diminuent la valeur comptable de la participation. Il se peut également que des ajustements de la valeur comptable soient nécessaires suite à des variations des capitaux propres de l'entreprise associée générées par d'autres éléments de son résultat global.
- (b) *Droits de vote potentiels.* Bien que les droits de vote potentiels soient pris en considération pour déterminer s'il existe une influence notable, un investisseur doit évaluer sa quote-part dans le résultat net de l'entreprise associée et dans les variations des capitaux propres sur la base de sa participation actuelle. Ces évaluations ne doivent pas refléter l'éventuel exercice ou la conversion de droits de vote potentiels.
- (c) *Goodwill implicite et ajustements de la juste valeur.* Lors de l'acquisition d'une participation dans une entreprise associée, un investisseur doit comptabiliser toute différence (qu'elle soit positive ou négative) existant entre le coût de l'acquisition et la quote-part de l'investisseur dans les justes valeurs des actifs nets identifiables de l'entreprise associée, conformément aux paragraphes 19.22 à 19.24. L'investisseur doit ajuster sa quote-part dans les profits ou pertes de l'entreprise associée postérieurs à l'acquisition pour tenir compte de tout amortissement ou dépréciation supplémentaire des actifs

amortissables de l'entreprise associée (y compris le goodwill) sur la base du montant excédentaire de leurs justes valeurs par rapport à leurs valeurs comptables au moment de l'acquisition.

- (d) *Dépréciation.* S'il existe un indice qu'une participation dans une entreprise associée a pu se déprécier, un investisseur doit tester la totalité de la valeur comptable de la participation pour dépréciation, conformément à la Section 27, en tant qu'actif unique. Tout goodwill compris dans la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée n'est pas testé séparément pour dépréciation, mais il fait partie intégrante du test pour dépréciation de la participation globale.
- (e) *Transactions de l'investisseur avec des entreprises associées.* Si une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'investisseur doit éliminer les profits et pertes latents issus des transactions ascendantes (de l'entreprise associée à l'investisseur) et descendantes (de l'investisseur à l'entreprise associée) en fonction de l'importance de la participation de l'investisseur dans l'entreprise associée. Les pertes latentes afférentes à ces transactions peuvent fournir la preuve d'une dépréciation de l'actif transféré.
- (f) *Date des états financiers de l'entreprise associée.* Lorsqu'il applique la méthode de la mise en équivalence, l'investisseur doit utiliser les états financiers de l'entreprise associée arrêtés à la même date que ceux de l'investisseur, sauf si cela est **impraticable**, auquel cas, l'investisseur doit utiliser les états financiers les plus récents disponibles de l'entreprise associée, et des ajustements doivent être effectués afin de prendre en compte l'effet de transactions ou d'événements significatifs qui se sont produits entre les dates de clôture..
- (g) *Méthodes comptables de l'entreprise associée.* Si l'entreprise associée utilise des méthodes comptables différentes de celles de l'investisseur, ce dernier doit ajuster les états financiers de l'entreprise associée de manière à les rendre conformes aux méthodes comptables de l'investisseur, afin d'appliquer la méthode de la mise en équivalence, sauf si cela est impraticable.
- (h) *Pertes supérieures à la participation.* Si la quote-part de l'investisseur dans les pertes d'une entreprise associée est égale ou supérieure à la valeur comptable de sa participation dans celle-ci, l'investisseur doit cesser de comptabiliser sa quote-part de pertes supplémentaires. Lorsque la quote-part de l'investisseur est ramenée à zéro, l'investisseur doit comptabiliser les pertes supplémentaires par le biais d'une provision (voir la Section 21 *Provisions et éventualités*), seulement dans la mesure où l'investisseur a contracté une obligation légale ou implicite ou a effectué des paiements au nom de l'entreprise associée. Si l'entreprise associée enregistre ultérieurement des bénéfices, l'investisseur ne doit recommencer à comptabiliser sa quote-part dans ces bénéfices qu'après avoir dépassé sa quote-part de pertes nettes non comptabilisées.
- (i) *Abandon de la méthode de la mise en équivalence.* Un investisseur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date à laquelle l'influence notable prend fin.
 - (i) Si l'entreprise associée devient une filiale ou une coentreprise, l'investisseur doit réévaluer sa participation préalablement détenue à la juste valeur et comptabiliser le profit ou la perte correspondant, le cas échéant, en résultat net.
 - (ii) Si un investisseur perd son influence notable sur une entreprise associée suite à une cession totale ou partielle, il doit décomptabiliser cette entreprise associée et comptabiliser, en résultat, la différence entre, d'une part, la somme des produits reçus majorée de la juste valeur de toute participation conservée et, d'autre part, la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée à la date à laquelle l'influence notable est perdue. Par la suite, l'investisseur doit comptabiliser toute participation conservée en utilisant la Section 11 *Instruments financiers de base* et la Section 12 *Autres questions relatives aux instruments financiers*, le cas échéant.
 - (iii) Si un investisseur perd son influence notable pour des raisons autres qu'une cession partielle de sa participation, il doit considérer la valeur comptable de la participation à cette date comme la nouvelle base en matière de coût et doit comptabiliser cette participation en utilisant les Sections 11 et 12, selon le cas.

Modèle de la juste valeur

- 14.9 Lors de la comptabilisation initiale, un investisseur doit évaluer une participation dans une entreprise associée au prix de la transaction. Le prix de la transaction exclut les coûts de transaction.
- 14.10 À chaque **date de clôture**, un investisseur doit évaluer ses participations dans des entreprises associées à la juste valeur, en comptabilisant les variations de la juste valeur en résultat net, selon les indications relatives à l'évaluation à la juste valeur figurant dans les paragraphes 11.27 à 11.32. Un investisseur utilisant le modèle de

la juste valeur doit utiliser le modèle du coût pour toute participation dans une entreprise associée pour laquelle il n'est pas possible d'évaluer la juste valeur de manière fiable sans coût ni effort excessifs.

Présentation des états financiers

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

Informations à fournir

14.12 Un investisseur dans une entreprise associée doit indiquer :

- (a) la **méthode comptable** retenue pour comptabiliser les participations dans des entreprises associées ;
- (b) la **valeur comptable** des participations dans des entreprises associées (voir le paragraphe 4.2(j)) ;
- (c) la juste valeur des participations dans des entreprises associées comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence pour lesquelles il existe des prix cotés publiés.

14.13 Pour les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon le modèle du coût, un investisseur doit fournir le montant des dividendes et autres distributions comptabilisées comme produits.

14.14 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 net de ces entreprises associées et sa quote-part dans toute **activité abandonnée** de ces entreprises associées.

14.15 Pour les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon le modèle de la juste valeur, un investisseur doit fournir les informations imposées par les paragraphes 11.41 à 11.44.

Section 15

Participations dans des coentreprises

Champ d'application de cette section

15.1 Cette section concerne la comptabilisation des **coentreprises** dans les **états financiers consolidés** et dans les états financiers d'un investisseur qui n'est pas une société mère, mais qui possède une participation en qualité de **coentrepreneur** dans une ou plusieurs coentreprises. Le paragraphe 9.26 établit les dispositions relatives à la comptabilisation de la participation d'un coentrepreneur dans une coentreprise dans des **états financiers individuels**.

Définition des coentreprises

15.2 Le **contrôle conjoint** est le partage du **contrôle** 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).

15.3 Une coentreprise est un 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**.

Activités contrôlées conjointement

15.4 L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et d'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 ses propres financements, 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 engagée conjointement.

- 15.5 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 contracte ; et
 - (b) les charges qu'il engage et sa quote-part des produits qu'il retire de la vente des biens ou des services de la coentreprise.

Actifs contrôlés conjointement

- 15.6 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.
- 15.7 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, classée selon la nature des actifs ;
 - (b) tout passif qu'il contracte ;
 - (c) sa quote-part de tout passif qu'il contracte 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 engagée par la coentreprise ; et
 - (e) toute charge engagée au titre de sa participation dans la coentreprise.

Entités contrôlées conjointement

- 15.8 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 – choix de méthode comptable

- 15.9 Un coentrepreneur doit comptabiliser la totalité de ses participations dans toutes les entités contrôlées conjointement, en appliquant soit :
- (a) le modèle du coût défini au paragraphe 15.10 ;
 - (b) la méthode de la mise en équivalence définie au paragraphe 15.13 ;
 - (c) le modèle de la **juste valeur** défini au paragraphe 15.14.

Modèle du coût

- 15.10 Un coentrepreneur doit évaluer ses participations dans les entreprises contrôlées conjointement, autres que celles pour lesquelles il existe un cours publié (voir le paragraphe 15.12), au coût minoré du cumul des pertes de valeur comptabilisées conformément à la Section 27 *Dépréciation d'actifs*.
- 15.11 L'investisseur doit comptabiliser les distributions reçues de la participation en tant que produit, que les distributions proviennent du résultat cumulé non distribué de l'entreprise contrôlée conjointement généré avant ou après la date d'acquisition.
- 15.12 Un coentrepreneur doit évaluer ses participations dans des entreprises contrôlées conjointement pour lesquelles il existe un cours publié au modèle de la juste valeur (voir le paragraphe 15.14).

Méthode de la mise en équivalence

- 15.13 Un coentrepreneur doit évaluer sa participation dans des entreprises contrôlées conjointement selon la méthode de la mise en équivalence en utilisant les procédures indiquées au paragraphe 14.8 (en remplaçant « influence notable » par « contrôle conjoint »).

Modèle de la juste valeur

- 15.14 Lors de la comptabilisation initiale, un coentrepreneur doit évaluer une participation dans une entité contrôlée conjointement au prix de la transaction. Le prix de la transaction exclut les coûts de transaction.
- 15.15 À chaque **date de clôture**, un coentrepreneur doit évaluer ses participations dans des entreprises contrôlées conjointement à la juste valeur, en comptabilisant les variations de la juste valeur en résultat net, selon les indications relatives à l'évaluation à la juste valeur figurant dans les paragraphes 11.27 à 11.32. Un coentrepreneur utilisant le modèle de la juste valeur doit utiliser le modèle du coût pour toute participation dans une entreprise contrôlée conjointement pour laquelle il n'est pas possible d'évaluer la juste valeur de manière fiable sans coût ni effort excessifs.

Transactions entre un coentrepreneur et une coentreprise

- 15.16 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 révèle l'existence d'une perte de valeur.
- 15.17 Lorsqu'un coentrepreneur achète des actifs à une coentreprise, le coentrepreneur ne doit pas comptabiliser la quote-part des profits de la coentreprise dans 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

- 15.18 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 sur la coentreprise, selon la Section 14 *Participations dans des entreprises associées*.

Informations à fournir

- 15.19 Un investisseur dans une coentreprise doit indiquer également :
- la **méthode comptable** qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement ;
 - la **valeur comptable** des participations dans des entreprises contrôlées conjointement (voir le paragraphe 4.2(k)) ;
 - la juste valeur des participations dans des entreprises contrôlées conjointement comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence pour lesquelles il existe des prix cotés publiés ;
 - le montant total de ses engagements relatifs aux coentreprises, y compris sa quote-part dans les engagements en capital pris conjointement avec d'autres coentrepreneurs, ainsi que sa quote-part dans les engagements en capital pris par les coentreprises elles-mêmes.
- 15.20 Pour les entités contrôlées conjointement comptabilisées conformément à la méthode de la mise en équivalence, le coentrepreneur doit également fournir les informations imposées par le paragraphe 14.14 concernant les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.
- 15.21 Pour les entités contrôlées conjointement comptabilisées selon le modèle de la juste valeur, le coentrepreneur doit fournir les informations imposées par les paragraphes 11.41 à 11.44.

Section 16

Immeubles de placement

Champ d'application de cette section

- 16.1 Cette section s'applique à la comptabilisation des investissements dans des terrains ou des constructions répondant à la définition des **immeubles de placement** du paragraphe 16.2 et de certains droits sur des biens immobiliers détenus par un preneur au titre d'un contrat de location simple (voir le paragraphe 16.3) considérés comme immeubles de placement. Seuls les immeubles de placement dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable sans coût ni effort excessifs de façon continue sont comptabilisés selon les modalités de cette section à la juste valeur par le biais du résultat net. Tous les autres immeubles de placement sont comptabilisés en immobilisations corporelles selon le modèle coût-amortissements-dépréciation de la Section 17 *Immobilisations corporelles* et demeurent dans le champ d'application de la Section 17 sauf si une évaluation fiable de la juste valeur devient disponible et si l'on s'attend à ce que cette juste valeur demeure mesurable de façon fiable de façon continue.

Définition et comptabilisation initiale des immeubles de placement

- 16.2 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.
- 16.3 Un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur, dans le cadre d'un **contrat de location simple**, peut être classé et comptabilisé comme un immeuble de placement selon cette section si et seulement si l'immeuble répond par ailleurs à la définition d'un immeuble de placement et que le preneur peut évaluer la juste valeur du bien immobilier utilise sans coût ni effort excessifs de façon continue. Ce classement alternatif peut être utilisé au cas par cas.
- 16.4 Les immeubles à usage mixte doivent être scindés entre immeubles de placement et immobilisations corporelles. Cependant, si la juste valeur du composant de l'immeuble de placement ne peut pas être évaluée de façon fiable sans coût ni effort excessifs, l'immeuble entier doit être comptabilisé en immobilisations corporelles selon la Section 17.

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

- 16.5 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. Si le paiement est différé au-delà des durées normales de crédit, le coût est la **valeur actuelle** de tous les paiements futurs. Une entité doit déterminer le coût d'un immeuble de placement produit par l'entité pour elle-même selon les paragraphes 17.10 à 17.14.
- 16.6 Le coût initial d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location et classé en tant qu'immeuble de placement doit être déterminé selon ce qui est prescrit pour un contrat de location-financement au paragraphe 20.9, même si le contrat de location était par ailleurs classé comme un contrat de location simple s'il entrait dans le champ d'application de la Section 20 *Contrats de location*. En d'autres mots, l'actif est comptabilisé au plus faible de la juste valeur de l'immeuble et de la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location. Un montant équivalent est comptabilisé en tant que passif conformément au paragraphe 20.9.

Évaluation après comptabilisation

- 16.7 Les immeubles de placement dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable sans coût ni effort excessifs doivent être évalués à la juste valeur à chaque **date de clôture** en comptabilisant les variations de la juste valeur en résultat net. Si un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location est classé en tant qu'immeuble de placement, l'élément comptabilisé à la juste valeur est ce droit et non le bien immobilier sous-jacent. Les paragraphes 11.27 à 11.32 donnent des instructions quant à la détermination de la juste valeur. Une

entité doit comptabiliser tous les autres immeubles de placement comme immobilisations corporelles selon le modèle coût-amortissements-dépréciation de la Section 17.

Transfert

- 16.8 Si une mesure fiable de la juste valeur n'est plus disponible sans coût ni effort excessifs pour un immeuble de placement évalué selon le modèle de la juste valeur, l'entité doit, par la suite, comptabiliser cet immeuble comme immobilisation corporelle selon la Section 17 jusqu'à ce qu'une évaluation fiable de la juste valeur devienne disponible. La valeur comptable de l'immeuble de placement à cette date devient son coût selon la Section 17. Le paragraphe 16.10(e) (iii) impose de fournir l'information relative à ce changement. Il s'agit d'un changement de circonstances et pas d'un changement de méthode comptable.
- 16.9 Pour les autres cas que ceux relevant du paragraphe 16.8, 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.

Informations à fournir

- 16.10 Une entité doit fournir les informations suivantes pour tous les immeubles de placement comptabilisés à la juste valeur par le biais du résultat net (paragraphe 16.7) :
- (a) Les méthodes et hypothèses significatives appliquées pour la détermination de la juste valeur de l'immeuble de placement ;
 - (b) dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation. S'il n'y a pas eu de telle évaluation, ce fait doit être indiqué ;
 - (c) l'existence et les montants des restrictions relatives à la possibilité de céder les immeubles de placement ou de récupérer les loyers et les produits de leur cession ;
 - (d) les obligations contractuelles d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.
 - (e) un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant distinctement :
 - (i) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions par regroupement d'entreprises ;
 - (ii) les profits ou pertes nets résultant d'ajustements de la juste valeur ;
 - (iii) les transferts à la catégorie des immobilisations corporelles lorsqu'une évaluation fiable de la juste valeur n'est plus disponible sans coût ni effort excessifs (voir le paragraphe 16.8) ;
 - (iv) les transferts vers et depuis les catégories stocks et immeubles occupés par leur propriétaire ;
 - (v) les autres variations.

Il n'est pas nécessaire de présenter ce rapprochement pour les périodes antérieures.

- 16.11 Selon la Section 20, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations relatives aux bailleurs pour les contrats de location qu'il a conclus. Une entité qui détient un immeuble de placement dans le cadre d'un contrat de location-financement ou d'un contrat de location simple fournit les informations relatives aux preneurs pour les contrats de location-financement et les informations relatives aux bailleurs pour tous les contrats de location simple conclus.

Section 17

Immobilisations corporelles

Champ d'application

- 17.1 Cette section s'applique à la comptabilisation des **immobilisations corporelles** et des **immeubles de placement** dont la juste valeur ne peut pas être évaluée de façon fiable sans coût ni effort excessifs. La Section 16

Immeubles de placement s'applique aux immeubles de placement dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable sans coût ni effort excessifs.

- 17.2 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.
- 17.3 Les immobilisations corporelles n'incluent pas :
- (a) les actifs biologiques relatifs aux activités agricoles (voir la Section 34 *Activités spécialisées*) ni
 - (b) les droits miniers et les réserves minérales tels que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Comptabilisation

- 17.4 Une entité doit appliquer les critères de comptabilisation du paragraphe 2.27 pour déterminer si elle doit comptabiliser une immobilisation corporelle. Par conséquent, le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si :
- (a) il est **probable** que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité ; et
 - (b) le coût de cet élément peut être évalué de façon fiable.
- 17.5 Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés en résultat net 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.
- 17.6 Des composants de certaines immobilisations corporelles peuvent imposer un remplacement à intervalles réguliers (par ex. le toit d'un bâtiment). Une entité doit ajouter à la **valeur comptable** d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement d'un tel composant au moment où ce coût est engagé, si elle s'attend à ce que la pièce de rechange lui fournisse des avantages économiques futurs additionnels. La valeur comptable des composants remplacés est **décomptabilisée** selon les paragraphes 17.27 à 17.30. Le paragraphe 17.16 prévoit que si les principaux composants d'une immobilisation corporelle présentent des rythmes de consommation des avantages économiques significativement différents, une entité doit affecter le coût initial de l'actif à ses principaux composants et **amortir** chacun de ces composants séparément sur sa **durée d'utilité**.
- 17.7 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 inspection 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 satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la principale inspection précédente (distincte 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 inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction du composant.
- 17.8 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

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

Éléments du coût

- 17.10 Le coût d'une immobilisation corporelle comprend tous les éléments suivants :
- (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) tous les coûts directement attribuables 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 ; ces coûts peuvent

- inclure les coûts de préparation du site, de livraison et de manutention initiales, d'installation et de montage, ainsi que les tests de fonctionnement.
- (c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.
- 17.11 Les coûts suivants ne font pas partie des coûts d'une immobilisation corporelle et une entité doit les comptabiliser en charges lorsqu'ils sont engagés :
- (a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- (b) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
- (c) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) ;
- (d) les frais administratifs et autres frais généraux.
- (e) les **coûts d'emprunt** (voir la Section 25 *Coûts d'emprunt*).
- 17.12 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 net si ces opérations ne sont pas nécessaires pour amener l'actif à l'endroit et dans l'état opérationnel prévus.

Évaluation du coût

- 17.13 Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent 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.

Échanges d'actifs

- 17.14 Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Une entité doit évaluer le coût de l'actif acquis 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 cédé. Dans un tel cas, le coût de l'actif est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Évaluation après comptabilisation initiale

- 17.15 Une entité doit évaluer toutes les immobilisations corporelles après comptabilisation initiale à leur coût diminué du cumul des **amortissements** et du cumul des **pertes de valeur**. Une entité doit comptabiliser les coûts relatifs à l'entretien quotidien d'une immobilisation corporelle au résultat net de la période au cours de laquelle les coûts sont engagés.

Amortissement

- 17.16 Si les principaux composants d'une immobilisation corporelle présentent des rythmes de consommation des avantages économiques significativement différents, une entité doit affecter le coût initial de l'actif à ses principaux composants et **amortir** chacun de ces composants séparément sur sa durée d'utilité. D'autres actifs doivent être amortis sur leur durée d'utilité comme un actif unique. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis.
- 17.17 La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée en résultat net sauf si une autre section de cette IFRS impose de comptabiliser le coût comme partie du coût d'un actif. À titre d'exemple, l'amortissement des usines est inclus dans le coût des stocks (voir la Section 13 *Stocks*).

Montant amortissable et durée d'amortissement

- 17.18 Une entité doit systématiquement répartir le **montant amortissable** d'un actif sur sa durée d'utilité.

- 17.19 Les facteurs comme un changement d'utilisation d'un actif, une usure significative inattendue, les avancées technologiques et les écarts de prix du marché peuvent indiquer que la valeur résiduelle ou la durée d'utilité d'un actif a changé depuis la dernière **date de clôture** annuelle. Si de tels indicateurs sont présents, une entité doit analyser ses estimations antérieures, et si les attentes actuelles diffèrent elle doit modifier la valeur résiduelle, le mode d'amortissement ou la durée d'utilité. L'entité doit comptabiliser la variation de valeur résiduelle, le changement de mode d'amortissement ou de durée d'utilité comme un changement d'**estimation comptable** conformément aux paragraphes 10.15 à 10.18.
- 17.20 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 lorsque celui-ci 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.
- 17.21 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 comme les cadences auxquelles l'actif est utilisé ou le programme de maintenance, ou les soins et la maintenance apportés à l'actif en dehors de sa période d'utilisation ;
 - (c) l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans 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

- 17.22 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 un mode basé sur l'utilisation comme le mode des unités de production.
- 17.23 S'il existe une indication qu'une variation importante est survenue depuis la dernière date de clôture annuelle dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs d'un actif, l'entité doit analyser son mode d'amortissement actuel et, si les attentes actuelles diffèrent, elle doit changer le mode d'amortissement pour refléter le nouveau rythme. L'entité doit comptabiliser ce changement comme un changement d'estimation comptable selon les paragraphes 10.15 à 10.18.

Dépréciation

Comptabilisation et évaluation des pertes de valeur

- 17.24 À chaque **date de clôture**, une entité doit appliquer la Section 27 *Dépréciation des actifs* 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 examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la **valeur recouvrable** d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Indemnisations liées à la dépréciation

- 17.25 Une entité comptabilise en résultat net les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées seulement lorsque ces indemnisations sont devenues des créances.

Immobilisation corporelle détenue en vue de la vente

- 17.26 Le paragraphe 27.9(f) affirme qu'un plan de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue constitue un indicateur de dépréciation qui déclenche le calcul de la valeur recouvrable d'un actif aux fins de déterminer s'il est déprécié.

Décomptabilisation

- 17.27 Une entité doit décomptabiliser une immobilisation corporelle :
- (a) lors de sa sortie ; ou
 - (b) lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.
- 17.28 Une entité doit comptabiliser le profit ou la perte sur la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle en résultat net lorsqu'elle est décomptabilisée (sauf si la Section 20 *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.
- 17.29 Lors de la détermination de la date de sortie d'une immobilisation corporelle, une entité doit appliquer les critères énoncés dans la Section 23 *Produits des activités ordinaires*, pour la comptabilisation du revenu généré par la vente de biens. La Section 20 s'applique aux sorties résultant d'une opération de cession-bail.
- 17.30 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.

Informations à fournir

- 17.31 Une entité doit communiquer les informations suivantes pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles réputée appropriée selon le paragraphe 4.11(a) :
- (a) les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;
 - (b) les modes d'amortissement utilisés ;
 - (c) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;
 - (d) la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) au début et à la fin de la période de présentation de l'information financière.
 - (e) un rapprochement entre les valeurs comptables au début et à la fin de la période de présentation de l'information financière, montrant séparément :
 - (i) les entrées ;
 - (ii) les sorties ;
 - (iii) les acquisitions par voie de **regroupements d'entreprises** ;
 - (iv) les transferts en immeubles de placement si une évaluation fiable de la juste valeur devient disponible (voir le paragraphe 16.8) ;
 - (v) les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat net conformément à la Section 27 ;
 - (vi) les amortissements.
 - (vii) les autres variations.

Il n'est pas nécessaire de présenter ce rapprochement pour les périodes antérieures.
- 17.32 L'entité doit également fournir les informations suivantes :
- (a) l'existence et les valeurs comptables des immobilisations corporelles dont l'entité ne détient que des droits de propriété restreints ou qui sont données en nantissement de passifs ;
 - (b) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles.

Section 18

Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill

Champ d'application de cette section

- 18.1 Cette section s'applique à la comptabilisation de toutes les **immobilisations incorporelles** à l'exception du goodwill (voir la Section 19 *Regroupements d'entreprises et Goodwill*) et des immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de la vente dans le cours normal de l'activité (voir la Section 13 *Stocks* et la Section 23 *Produits des activités ordinaires*).
- 18.2 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 ou dissocié de l'entité et d'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.
- 18.3 Les immobilisations incorporelles excluent :
- (a) les **actifs financiers** et ;
 - (b) les droits miniers et les réserves minérales tels que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Comptabilisation

Principe général de comptabilisation des immobilisations incorporelles

- 18.4 Une entité doit appliquer les critères de comptabilisation du paragraphe 2.27 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 attribuables à l'actif iront à l'entité ;
 - (b) si le coût ou la valeur de l'actif peut être évalué(e) de façon fiable ; et
 - (c) si l'actif ne découle pas de frais engagés en interne sur un élément incorporel.
- 18.5 Une entité doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs attendus en utilisant des hypothèses raisonnables et justifiables représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la **durée d'utilité** de l'actif.
- 18.6 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.
- 18.7 Le critère de comptabilisation du paragraphe 18.4(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

- 18.8 Une immobilisation incorporelle acquise lors d'un **regroupement 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 d'opérations 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.

Évaluation initiale

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

Acquisition séparée

- 18.10 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

- 18.11 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

- 18.12 Si une immobilisation incorporelle est acquise grâce à une **subvention publique**, le coût de ladite immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date à laquelle la subvention est reçue ou à recevoir selon la Section 24 *Subventions publiques*.

Échanges d'actifs

- 18.13 Une immobilisation incorporelle peut être acquise 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 cédé. Dans un tel cas, le coût de l'actif est évalué à la **valeur comptable** de l'actif cédé.

Immobilisations incorporelles générées en interne

- 18.14 Une entité doit comptabiliser les dépenses engagées en interne pour une immobilisation incorporelle, y compris toutes les dépenses pour les activités de **recherche** et de **développement**, comme une charge lorsqu'elle est engagée sauf si elle fait partie du coût d'un autre actif qui satisfait aux critères de comptabilisation de cette IFRS.
- 18.15 À titre d'exemple d'application du paragraphe précédent, 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, logos, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance, générés en interne ;
 - (b) les activités de démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage) qui incluent les frais d'établissement tels que les frais juridiques et de secrétariat engagés 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 activités de formation ;
 - (d) les activités publicitaires et promotionnelles ;
 - (e) la relocalisation ou la réorganisation de tout ou partie d'une entité ;
 - (f) le goodwill généré en interne.
- 18.16 Le paragraphe 18.15 n'exclut pas de comptabiliser un paiement d'avance en tant qu'actif lorsque le paiement 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

- 18.17 Les dépenses relatives à un élément incorporel qui a été initialement comptabilisé en charges ne doivent pas être incorporées dans le coût d'un actif à une date ultérieure.

Évaluation après comptabilisation

- 18.18 Une entité doit évaluer les immobilisations incorporelles 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 27 *Dépréciation d'actifs*.

Amortissement sur la durée d'utilité

- 18.19 Aux fins de cette IFRS, toutes les immobilisations incorporelles doivent être considérées comme ayant une durée d'utilité déterminée. 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 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 ou les périodes de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle engage de coûts importants.
- 18.20 Si une entité n'est pas à même d'évaluer de manière fiable la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, cette durée sera réputée de dix ans.

Durée d'amortissement et mode d'amortissement

- 18.21 Une entité doit systématiquement répartir le **montant amortissable** d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité. La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée en charges sauf si une autre section de cette IFRS impose de comptabiliser le coût comme partie du coût d'un actif, comme les stocks ou les immobilisations corporelles.
- 18.22 L'amortissement commence lorsque l'immobilisation incorporelle est prête à être mise en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir être utilisé de la manière prévue par la direction. L'amortissement cesse lorsque 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.

Valeur résiduelle

- 18.23 Une entité doit considérer la **valeur résiduelle** d'une immobilisation incorporelle comme nulle sauf si :
- (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

- 18.24 Les facteurs comme un changement d'utilisation d'une immobilisation incorporelle, les avancées technologiques et les écarts de prix du marché peuvent indiquer que la valeur résiduelle ou la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle a changé depuis la dernière **date de clôture** annuelle. Si de tels indicateurs sont présents, une entité doit analyser ses estimations antérieures, et si les attentes actuelles diffèrent elle doit modifier la valeur résiduelle, le mode d'amortissement ou la durée d'utilité. L'entité doit comptabiliser la variation de valeur résiduelle, le changement de mode d'amortissement ou de durée d'utilité comme un changement d'**estimation comptable** conformément aux paragraphes 10.15 à 10.18.

Caractère recouvrable de la valeur comptable — Pertes de valeur

- 18.25 Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, une entité doit appliquer la Section 27. Cette section explique quand et comment une entité examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la **valeur recouvrable** d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

Mises hors service et sorties

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

Informations à fournir

- 18.27 Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, l'entité doit fournir :
- (a) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;
 - (b) les modes d'amortissement utilisés ;
 - (c) la valeur brute comptable et tout cumul d'amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) au début et à la fin de la période de présentation de l'information financière ;
 - (d) le ou les postes de l'**état du résultat global** (et du **compte de résultat**, s'il est présenté) dans lesquels est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles ;
 - (e) un rapprochement entre les valeurs comptables au début et à la fin de la période de présentation de l'information financière, montrant séparément :
 - (i) les entrées ;
 - (ii) les sorties ;
 - (iii) les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises ;
 - (iv) les amortissements ;
 - (v) les pertes de valeur ;
 - (vi) les autres variations.

Il n'est pas nécessaire de présenter ce rapprochement pour les périodes antérieures.
- 18.28 Une entité doit fournir aussi les informations suivantes :
- (a) une description, la valeur comptable et la durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle qui, prise individuellement, est **significative** pour les **états financiers** de l'entité ;
 - (b) pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir paragraphe 18.12) :
 - (i) la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs ; et
 - (ii) leur valeur comptable ;
 - (c) l'existence et les valeurs comptables des immobilisations incorporelles dont l'entité ne détient que des droits de propriété restreints ou qui sont données en nantissement de passifs ;
 - (d) le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.
- 18.29 Une entité doit fournir le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisées comme charges durant la période (c'est-à-dire, le montant des dépenses engagées en interne pour la recherche et le développement qui n'a pas été incorporé comme partie du coût d'un autre actif satisfaisant aux critères de comptabilisation de cette IFRS).

Section 19

Regroupements d'entreprises et goodwill

Champ d'application de cette section

- 19.1 Cette section s'applique à la comptabilisation des **regroupements d'entreprises**. Elle donne des indications sur la manière d'identifier l'acquéreur, d'évaluer le coût du regroupement d'entreprises et de répartir ce coût entre les actifs acquis et les passifs et provisions pour **passifs éventuels** assumés. Elle traite également de la comptabilisation du **goodwill** au moment d'un regroupement d'entreprises et ultérieurement.
- 19.2 Cette section précise 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.
 - de la formation d'une **coentreprise** ;
 - de l'acquisition d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une activité.

Définition d'un regroupement d'entreprises

- 19.3 Un regroupement d'entreprises est le rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant l'information financière. 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.
- 19.4 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.
- 19.5 Un regroupement d'entreprises peut être effectué par l'émission d'instruments de capitaux propres, le transfert de trésorerie, **d'équivalents de trésorerie** ou d'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 entité. 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.

Comptabilisation

- 19.6 Tous les regroupements d'entreprises doivent être comptabilisés en appliquant la méthode de l'acquisition.
- 19.7 L'application de la méthode de l'acquisition implique les étapes suivantes :
- l'identification d'un acquéreur ;
 - l'évaluation du coût du regroupement d'entreprises ;
 - l'affectation, à la date d'acquisition, du coût du regroupement d'entreprises aux actifs acquis et aux passifs et provisions pour **passifs éventuels** assumés.

Identification de l'acquéreur

- 19.8 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.
- 19.9 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*.
- 19.10 Bien qu'il puisse parfois être difficile d'identifier un acquéreur, il y a généralement des indices qu'il en existe un. Par exemple :
- 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 des droits de vote contre de la trésorerie ou d'autres actifs, il est probable que l'entité remettant de la trésorerie ou d'autres actifs soit l'acquéreur ;
- (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

- 19.11 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

- 19.12 Lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un ajustement du coût du regroupement dépendant d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure l'estimation du 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.
- 19.13 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

- 19.14 L'acquéreur doit, à la date d'acquisition, affecter le coût d'un regroupement d'entreprises en comptabilisant les actifs et les passifs identifiables de l'entité acquise et une provision pour passifs éventuels qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 19.20 à leur juste valeur à cette date. 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 provisions pour passifs éventuels identifiables ainsi constatée, doit être comptabilisée selon les paragraphes 19.22 à 19.24 (comme goodwill ou goodwill dit « négatif »).
- 19.15 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.
- 19.16 L'état du résultat global 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 l'état du résultat global 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.
- 19.17 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.

- 19.18 Selon le paragraphe 19.14, 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 19.15. 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 21 *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 engager du fait du regroupement d'entreprises.
- 19.19 Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises est inachevée à la fin de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle le regroupement d'entreprises survient, l'acquéreur doit comptabiliser dans ses états financiers les montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Dans un délai de douze mois suivant la date de l'acquisition, l'acquéreur doit ajuster rétrospectivement les montants provisoires comptabilisés comme actifs et passifs à la date de l'acquisition (c'est-à-dire les comptabiliser comme s'ils dataient de la date de l'acquisition) afin de refléter les nouvelles informations obtenues. Passé un délai de douze mois après la date de l'acquisition, les ajustements de la comptabilisation initiale dans le cadre d'un regroupement d'entreprises doivent être comptabilisés uniquement pour corriger une erreur conformément à la Section 10 *Méthodes comptables, estimations et erreurs*.

Passifs éventuels

- 19.20 Le paragraphe 19.14 précise que l'acquéreur comptabilise séparément une provision pour 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 19.24 ; et
 - (b) l'acquéreur doit fournir au titre de ce passif éventuel les informations requises par la Section 21.
- 19.21 Après leur comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer les passifs éventuels qui sont comptabilisés séparément selon le paragraphe 19.14, à la valeur la plus élevée :
- (a) du montant qui serait comptabilisé selon la Section 21 ; et
 - (b) du montant initialement comptabilisé diminué des montants comptabilisés antérieurement en produits selon la Section 23 *Produits des activités ordinaires*.

Goodwill

- 19.22 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 19.14.
- 19.23 Après la comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à son coût, diminué du cumul de **l'amortissement** et des **pertes de valeur**.
- (a) Une entité doit appliquer les principes exposés aux paragraphes 18.19 à 18.24 pour l'amortissement du goodwill. Si une entité n'est pas en mesure d'évaluer de manière fiable la durée d'utilité du goodwill, cette durée sera réputée être de dix ans.
 - (b) Une entité doit appliquer la Section 27 *Dépréciation d'actifs* pour la comptabilisation et l'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

- 19.24 Si la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et provisions pour passifs éventuels identifiables comptabilisés selon le paragraphe 19.14 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 provisions pour passifs éventuels de l'entreprise acquise et l'évaluation du coût du regroupement ; et
- (b) comptabiliser immédiatement en résultat net tout excédent subsistant après cette réestimation.

Informations à fournir

Au titre du(des) regroupement(s) d'entreprises effectué(s) pendant la période de présentation de l'information financière

- 19.25 Pour chaque regroupement d'entreprises effectué durant la période, 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 des droits de vote ;
 - (d) Le coût du regroupement et une description des composants dudit coût (comme la trésorerie, les instruments de capitaux propres et d'emprunt) ;
 - (e) 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.
 - (f) le montant de tout excédent comptabilisé en résultat net selon le paragraphe 19.24 et le poste de l'état du résultat global (et du compte de résultat, s'il est présenté) dans lequel cet excédent est comptabilisé.

Concernant tous les regroupements d'entreprises

- 19.26 Un acquéreur doit fournir un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill au début et à la fin de la période de présentation de l'information financière, faisant apparaître séparément :
- (a) les variations résultant des nouveaux regroupements d'entreprises ;
 - (b) les pertes de valeur ;
 - (c) les sorties d'entreprises acquises antérieurement ;
 - (d) les autres variations.
- Il n'est pas nécessaire de présenter ce rapprochement pour les périodes antérieures.

Section 20

Contrats de location

Champ d'application de cette section

- 20.1 Cette section couvre la comptabilisation de tous les contrats de **location** autres que :
- (a) les 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 34 *Activités spécialisées*) ;
 - (b) les accords de licence portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits d'auteur (voir la Section 18 *Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill*) ;
 - (c) l'évaluation d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme **immeuble de placement** et l'évaluation d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (voir la Section 16 *Immeubles de placement*) ;
 - (d) l'évaluation **d'actifs biologiques** détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement et d'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (voir la Section 34) ;

- (e) les 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 12.3(f)) ;
 - (f) les contrats de location simple qui sont déficitaires.
- 20.2 Cette 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. Cette 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.
- 20.3 Certains accords, comme les accords d'externalisation, les contrats dans l'industrie des télécommunications qui fournissent des droits à capacité, et les contrats d'achats fermes (take-or-pay), n'ont pas la forme juridique d'un contrat de location, mais confèrent des droits d'utiliser les actifs en échange de paiements. De tels accords sont, en substance, des contrats de location portant sur des actifs et ils doivent être comptabilisés selon cette section.

Classification des contrats de location

- 20.4 Un contrat de location est classé en tant que **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.
- 20.5 Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la substance 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.
- 20.6 Les indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en tant que 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) ;
 - (c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.
- 20.7 Les exemples et indicateurs présentés aux paragraphes 20.5 et 20.6 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.
- 20.8 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

- 20.9 Au début de la période de location, un preneur doit comptabiliser ses droits d'utilisation et obligations résultant de contrats de location-financement à l'actif et au passif de l'état de la situation financière pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, déterminée au commencement du contrat de location. Les coûts directs initiaux engagés par le preneur (coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la conclusion du contrat de location) sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.
- 20.10 La valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location doit être calculée en utilisant le **taux d'intérêt implicite du contrat de location**. Si ce taux ne peut pas être déterminé, le **taux d'emprunt marginal du preneur** doit être utilisé.

Évaluation ultérieure

- 20.11 Un preneur doit ventiler les paiements minimaux au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette selon la **méthode du taux d'intérêt effectif** (voir les paragraphes 11.15 à 11.20). 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 engagés.
- 20.12 Un preneur doit amortir un actif loué en vertu d'un contrat de location-financement conformément à la Section pertinente de cette IFRS pour ce type d'actif, par ex. la Section 17 *Immobilisations corporelles*, la Section 18 ou la Section 19 *Regroupements d'entreprises et goodwill*. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur deviendra propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité. Un preneur doit également évaluer à chaque **date de clôture** si un actif loué en vertu d'un contrat de location-financement est déprécié (voir la Section 27 *Dépréciation d'actifs*).

Informations à fournir

- 20.13 Un preneur doit 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 présentation de l'information financière** ;
 - (b) le total des paiements minimaux futurs au titre de la location à la fin de la période de présentation de l'information financière, pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) à un an au plus,
 - (ii) à plus d'un an mais à cinq ans au plus et
 - (iii) à plus de cinq ans ;
 - (c) une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur, y compris par exemple, les informations relatives aux loyers conditionnels, les options de renouvellement ou d'achat, les clauses de révision de prix, de sous-location et les restrictions imposées par les dispositions contractuelles.
- 20.14 Par ailleurs, les obligations en matière d'information à fournir sur les actifs conformément aux Sections 17, 18, 27 et 34 s'appliquent aux preneurs pour les actifs loués en vertu de contrats de location-financement.

États financiers des preneurs – contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

- 20.15 Un 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 :
- (a) qu'une autre méthode systématique ne soit représentative de la façon dont l'utilisateur tire avantage dans le temps de l'utilisation du bien loué, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base ; ou

- (b) que les paiements au bailleur ne soient structurés pour augmenter parallèlement à l'inflation générale attendue (sur la base des indices ou de statistiques publiés) afin de compenser l'augmentation attendue des coûts liés à l'inflation incombant au bailleur. Si les paiements au bailleur varient en raison de facteurs autres que ceux de l'inflation générale, alors cette condition (b) n'est pas satisfaite.

Exemple d'application du paragraphe 20.15(b) :

X exerce son activité dans une juridiction où selon les prévisions consensuelles des banques locales l'indice général du niveau des prix, tel que publié par le gouvernement, augmentera en moyenne de 10 % annuellement au cours des cinq prochaines années. X prend en location des espaces de bureaux auprès de Y pendant cinq ans en vertu d'un contrat de location simple. Les paiements au titre de la location sont structurés pour refléter l'inflation générale annuelle attendue de 10 % au cours des cinq années de la durée de la location comme suit :

Année 1	100 000 UM
Année 2	110 000 UM
Année 3	121 000 UM
Année 4	133 000 UM
Année 5	146 000 UM

X comptabilise des charges de location annuelles équivalentes aux montants dus au bailleur comme indiqué ci-dessus. Si l'indexation des paiements n'est pas clairement structurée pour compenser les augmentations attendues des coûts liés à l'inflation incombant au bailleur sur la base des indices ou des statistiques, alors X comptabilise des charges de location annuelles de façon linéaire : 122 000 UM chaque année (somme des montants payables au titre du contrat de location divisé par cinq années).

Informations à fournir

- 20.16 Un preneur doit 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 chacune des périodes suivantes :
 - (i) à un an au plus,
 - (ii) à plus d'un an mais à cinq ans au plus et
 - (iii) à plus de cinq ans ;
 - (b) les paiements au titre de la location comptabilisés en charges.
 - (c) une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur, y compris par exemple, les informations relatives aux loyers conditionnels, les options de renouvellement ou d'achat, les clauses de révision de prix, de sous-location et les restrictions imposées par les dispositions contractuelles.

États financiers des bailleurs : Contrats de location-financement

Comptabilisation et évaluation initiale

- 20.17 Le bailleur doit comptabiliser dans l'état de la situation financière les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à **l'investissement net dans le contrat de location**. L'investissement net dans un contrat de location est **l'investissement brut** du bailleur **dans ledit contrat** actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location. L'investissement brut dans le contrat de location est le total :
- (a) des paiements minimaux à recevoir au titre de la location par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement ; et

- (b) de toutes les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur.
- 20.18 Pour les contrats de location-financement autres que ceux qui impliquent des bailleurs fabricants ou distributeurs, les coûts directs initiaux (coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la conclusion d'un contrat de location) sont inclus dans l'évaluation initiale de la créance liée à un contrat de location-financement et réduisent le montant des revenus comptabilisés au cours de la période de location.

Évaluation ultérieure

- 20.19 La comptabilisation de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en-cours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à la période, à l'exclusion du coût des services, sont portés en diminution de l'investissement brut résultant du contrat de location pour diminuer à la fois le montant du principal et le montant des produits financiers non acquis. S'il existe un indicateur que la valeur résiduelle estimée non garantie utilisée dans le calcul de l'investissement brut du bailleur dans le contrat de location a changé de manière significative, l'affectation des revenus sur la durée du contrat de location est revue et toute diminution au titre de montants constatés par régularisation est immédiatement comptabilisée au résultat net.

Bailleurs fabricants ou distributeurs

- 20.20 Les fabricants ou les distributeurs donnent souvent à leurs clients le choix entre l'achat ou la location d'un actif. Pour les bailleurs fabricants ou distributeurs, un contrat de location-financement génère deux types de revenus :
- (a) le profit ou la perte équivalant au profit ou à la perte résultant d'une vente ferme de l'actif loué, au prix de vente normal, tenant compte de toute ristourne ou remise commerciale ; et
 - (b) le produit financier sur la durée du contrat de location.
- 20.21 Le produit des ventes comptabilisé au début de la période de location par un bailleur fabricant ou distributeur est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actuelle des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt de marché. Le coût des ventes comptabilisé au début de la durée du contrat de location est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, moins la valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie. La différence entre le produit des ventes et le coût des ventes est le profit sur la vente qui est comptabilisé selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.
- 20.22 Si les taux d'intérêt proposés sont artificiellement bas, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait un taux d'intérêt de marché. Les coûts engagés par des bailleurs fabricants ou distributeurs dans le cadre de la négociation et de la conclusion d'un contrat de location doivent être comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit réalisé sur la vente.

Informations à fournir

- 20.23 Un bailleur doit fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement :
- (a) un rapprochement entre l'investissement brut dans le contrat de location à la fin de la période de présentation de l'information financière et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la fin de la période de présentation de l'information financière. En outre, un bailleur doit indiquer, à la fin de la période de présentation de l'information financière, l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location, pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) à un an au plus,
 - (ii) à plus d'un an mais à cinq ans au plus et
 - (iii) à plus de cinq ans ;
 - (b) les produits financiers non acquis ;
 - (c) les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur ;
 - (d) la correction de valeur cumulée des paiements minimaux non recouvrables au titre de la location ;
 - (e) les loyers conditionnels comptabilisés dans les produits de la période ;
 - (f) une description générale des principales dispositions des contrats de location du bailleur, y compris par exemple, les informations relatives aux loyers conditionnels, les options de renouvellement ou

d'achat, les clauses de révision de prix, de sous-location et les restrictions imposées par les dispositions contractuelles.

États financiers des bailleurs : Contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

- 20.24 Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés dans l'état de la situation financière du bailleur selon la nature de l'actif.
- 20.25 Un bailleur doit comptabiliser les revenus locatifs provenant des contrats de location simple (hors montants des services comme l'assurance et la maintenance) en résultat net de façon linéaire sur toute la durée de contrat de location à moins :
- (a) qu'une autre méthode systématique ne soit représentative de la façon dont le preneur tire avantage dans le temps du bien loué, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base ; ou
 - (b) que les paiements au bailleur ne soient structurés pour augmenter parallèlement à l'inflation générale attendue (sur la base des indices ou de statistiques publiés) afin de compenser l'augmentation attendue des coûts liés à l'inflation incombant au bailleur. Si les paiements au bailleur varient en raison de facteurs autres que ceux de l'inflation, alors la condition (b) n'est pas satisfaite.
- 20.26 Le bailleur doit comptabiliser en charges les coûts, y compris l'amortissement, engagés pour l'acquisition des revenus locatifs. La méthode d'amortissement des actifs amortissables loués doit être cohérente avec la méthode normale d'amortissement du bailleur applicable à des actifs similaires.
- 20.27 Le bailleur doit ajouter à la valeur comptable de l'actif loué les coûts directs initiaux engagés lors de la négociation et de la conclusion 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.
- 20.28 Pour déterminer si un actif loué s'est déprécié, un bailleur doit appliquer la Section 27.
- 20.29 Un 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

- 20.30 Un bailleur doit fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple :
- (a) le montant des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chacune des périodes suivantes :
 - (i) à un an au plus, et
 - (ii) à plus d'un an mais à cinq ans au plus et
 - (iii) à plus de cinq ans ;
 - (b) le total des loyers conditionnels comptabilisés en produits.
 - (c) une description générale des principales dispositions des contrats de location du bailleur, y compris par exemple, les informations relatives aux loyers conditionnels, les options de renouvellement ou d'achat, les clauses de révision de prix et les restrictions imposées par les dispositions contractuelles.
- 20.31 Par ailleurs, les obligations en matière d'information à fournir sur les actifs conformément aux Sections 17, 18, 27 et 34 s'appliquent aux bailleurs pour les actifs loués en vertu de contrat de location simple.

Transactions de cession-bail

- 20.32 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

- 20.33 Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, le vendeur-preneur ne doit pas comptabiliser immédiatement en résultat net 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

- 20.34 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

- 20.35 Les obligations en matière d'informations à fournir par le preneur et le bailleur s'appliquent également aux opérations de cession-bail. La description à fournir des accords de location significatifs comprend une description des dispositions inhabituelles ou exceptionnelles de l'accord ou les conditions de la transaction de cession-bail.

Section 21

Provisions et éventualités

Champ d'application de cette section

- 21.1 Cette section s'applique à toutes les **provisions** (c'est-à-dire aux passifs dont l'échéance ou le montant est incertain), aux **passifs éventuels** et aux **actifs éventuels**, à l'exception des provisions couvertes par d'autres sections de cette IFRS. Cela inclut les provisions relatives à :
- (a) des contrats de location (Section 20 *Contrats de location*). Cependant, cette section traite des contrats de location simple devenus déficitaires.
 - (b) les contrats de construction (Section 23 *Produits des activités ordinaires*) ;
 - (c) les obligations au titre des avantages du personnel (Section 28 *Avantages du personnel*) ;
 - (d) les impôts sur le résultat (Section 29 *Impôts sur le résultat*).
- 21.2 Les dispositions de cette section ne s'appliquent pas aux contrats non (entièrement) exécutés sauf s'il s'agit de **contrats déficitaires**. Les contrats non (entièrement) exécutés sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion.
- 21.3 Le terme « provision » est utilisé parfois dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances irrécouvrables. Il s'agit dans ce cas 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

- 21.4 Une entité doit comptabiliser une provision uniquement lorsque :
- (a) l'entité a une obligation résultant d'un événement passé à la date de clôture ;
 - (b) il est **probable** (c.-à-d. plus probable qu'improbable) que l'entité sera contrainte de transférer des avantages économiques pour éteindre l'obligation ; et
 - (c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

- 21.5 L'entité doit comptabiliser la provision au passif dans l'état de la situation financière et doit comptabiliser le montant de la provision en charge, sauf si une autre section de cette IFRS impose la comptabilisation du coût comme partie du coût d'un actif comme les stocks ou les immobilisations corporelles.
- 21.6 La condition du paragraphe 21.4(a) (obligation résultant d'un événement passé à la date de clôture) signifie que l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que d'éteindre l'obligation. Cela peut se produire lorsque l'entité a une obligation légale ou lorsqu'elle a une **obligation implicite**, car l'événement passé (qui peut être une action de l'entité) 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 21.4(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 ou en vendant l'usine, elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc elle ne comptabilise aucune provision.

Évaluation initiale

- 21.7 L'entité doit évaluer une provision selon la meilleure estimation du montant nécessaire à l'extinction de l'obligation à la date de clôture. La meilleure estimation est le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la fin de la période de présentation de l'information financière ou pour la transférer à un tiers à cette même date.
- (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. La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60 % ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.
- (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 au résultat le plus probable.

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 (vent) 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 être reflétés soit dans le taux d'actualisation, soit dans l'estimation des montants nécessaires pour éteindre l'obligation, mais pas dans les deux.

- 21.8 Une entité ne doit pas tenir compte des profits résultant de la sortie attendue d'actifs lors de l'évaluation d'une provision.
- 21.9 Lorsque tout ou partie du montant nécessaire à l'extinction d'une provision peut être remboursé par une autre partie (par exemple par le biais de contrats 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 du règlement de son obligation. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision. Le remboursement à recevoir doit être présenté dans l'état de la situation financière comme un actif et ne doit pas être compensé avec la provision. Dans l'état du résultat global, l'entité peut compenser tout remboursement en provenance d'une autre partie avec la charge relative à la provision.

Évaluation ultérieure

- 21.10 Une entité ne doit imputer sur une provision que les dépenses pour lesquelles la provision a été comptabilisée à l'origine.
- 21.11 Une entité doit revoir les provisions à chaque date de clôture et les ajuster pour refléter la meilleure estimation actuelle du montant qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation à cette date. Tout ajustement des montants antérieurement comptabilisés doit être comptabilisé en résultat net à moins que la provision n'ait été comptabilisée initialement comme composante du coût d'un actif (voir le paragraphe 21.5). Lorsqu'une provision est évaluée à la valeur actuelle du montant attendu nécessaire pour éteindre l'obligation, la désactualisation doit être comptabilisée en résultat net en tant que coût financier dans la période où elle survient.

Passifs éventuels

- 21.12 Un **passif éventuel** est soit une obligation potentielle mais incertaine, soit une obligation actuelle qui n'est pas comptabilisée, car elle ne satisfait pas à l'une des conditions (b) et (c) du paragraphe 21.4, ou aux deux. Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel en tant que passif, à l'exception des provisions pour passifs éventuels d'une entreprise acquise lors d'un regroupement d'entreprises (voir les paragraphes 19.20 et 19.21). Le paragraphe 21.15 impose de fournir les informations relatives à un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources est faible. Lorsqu'une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel.

Actifs éventuels

- 21.13 Une entité ne doit pas comptabiliser un **actif éventuel** comme un actif. Le paragraphe 21.16 impose de fournir les informations en matière d'actif éventuel lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable. Toutefois, lorsqu'il est quasiment certain que les avantages économiques futurs iront à l'entité, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.

Informations à fournir

Informations à fournir sur les provisions

- 21.14 Pour chaque catégorie de provision, l'entité doit fournir une information sur tous les éléments suivants :
- (a) Un rapprochement indiquant
 - (i) la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période ;
 - (ii) les entrées de la période, y compris les ajustements résultant des changements dans l'évaluation du montant actualisé ;
 - (iii) les montants imputés sur la provision au cours de la période ; et
 - (iv) les montants non utilisés repris au cours de la période.
 - (b) une brève description de la nature de l'obligation et du montant et de l'échéance attendus de tout paiement en résultant.
 - (c) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties.
 - (d) le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

L'information comparative pour les périodes antérieures n'est pas imposée.

Informations à fournir sur les passifs éventuels

- 21.15 À moins que la probabilité d'une sortie de ressources pour extinction ne soit faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture, 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 21.7 à 21.11 ;
 - (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 impraticable, ce fait doit être signalé.

Informations à fournir sur les actifs éventuels

- 21.16 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 présentation de l'information financière**, et, dans la mesure du possible sans coût ni effort excessifs, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés aux paragraphes 21.7 à 21.11. S'il n'est pas possible de fournir une ou plusieurs de ces informations, ce fait doit être signalé.

Informations préjudiciables

- 21.17 Dans des cas extrêmement rares, la fourniture des informations en tout ou partie imposée par les paragraphes 21.14 à 21.16 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. En 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 à la Section 21

Guide d'application concernant la comptabilisation et l'évaluation des provisions

Cette Annexe accompagne, mais ne fait pas partie de la Section 21. Elle donne des instructions quant à l'application des dispositions de la Section 21 pour la comptabilisation et l'évaluation des provisions.

Toutes les entités citées en exemple dans cette Annexe ont adopté une date de clôture au 31 décembre. Dans tous les cas, on émet l'hypothèse que toutes les sorties attendues font l'objet d'une estimation fiable. Dans certains exemples, les circonstances décrites ont pu engendrer une dépréciation des actifs ; ces exemples ne traitent pas cet aspect. Les mentions de la « meilleure estimation » font référence au montant de la valeur actuelle, lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif.

Exemple 1 Pertes opérationnelles futures

- 21A.1 Une entité détermine qu'il est probable qu'un de ses secteurs d'activités subira 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 transférer 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 sont dépréciés – voir la Section 27 *Dépréciation d'actifs*.

Exemple 2 Contrats déficitaires

- 21A.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. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution. Par exemple, une entité peut être contractuellement 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 transférer des ressources en contrepartie desquelles 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

- 21A.3 Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction et qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entité, 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 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 restructuration uniquement lorsqu'elle a une obligation juridique ou implicite à la date de clôture de mettre en œuvre la restructuration.

Exemple 4 – Garanties

21A.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 clôture.

Exemples de calculs :

En 20X0, les biens sont vendus pour 1 000 000 UM. L'expérience indique que 90 % des produits vendus ne requièrent aucune réparation sous garantie ; 6 % des produits vendus requièrent des réparations mineures coutant 30 % du prix de vente ; et 4 % des produits vendus requièrent des réparations majeures ou un remplacement coutant 70 % du prix de vente. Par conséquent, les coûts de garantie estimés sont de :

1 000 000 UM × 90 % × 0 =	0 UM
1 000 000 UM × 6 % × 30 % =	18 000 UM
1 000 000 UM × 4 % × 70 % =	28 000 UM
Total	46 000 UM

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, dans chaque cas à la date de clôture. 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
		(UM)			(UM)
1	60 % × 46 000 UM	27 600	6 %	0,9434 (à 6 % pour 1 an)	26 038
2	30 % × 46 000 UM	13 800	7 %	0,8734 (à 7 % pour 2 ans)	12 053
3	10 % × 46 000 UM	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 UM à la fin de 20X0 pour les produits vendus en 20X0.

Exemple 5 : Politique de remboursement

21A.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 procède 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 présentation de l'information financière

21A.6 Le 12 décembre 20X0, le conseil d'une entité a décidé de fermer une division. Avant la fin de la période de présentation de l'information financière (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 présentation de l'information financière

21A.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 clôture.

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

21A.8 Le gouvernement introduit des 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 fiscale. À la fin de la période de présentation de l'information financière, aucune reconversion du personnel n'a eu lieu.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le changement de la réglementation fiscale n'impose aucune obligation à une entité de faire quelque reconversion que ce soit. Le fait générateur d'obligation de comptabilisation d'une provision (la reconversion en soi) n'est pas survenu.

Conclusion – L'entité ne comptabilise pas de provision.

Exemple 9 Action en justice

21A.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 éléments probants 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 éléments probants disponibles, il existe une obligation actuelle. L'événement générateur d'obligation est la vente du produit au client.
- Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.
- Conclusion – Une provision est comptabilisée à la meilleure estimation du montant pour éteindre l'obligation au 31 décembre 20X2 et les charges sont comptabilisées au résultat net. Il ne s'agit pas d'une correction d'erreur en 20X1 car, sur la base des éléments probants disponibles lors de l'approbation des états financiers 20X1, une provision n'aurait pas dû être comptabilisée à cette date.

Section 22

Passifs et capitaux propres

Champ d'application de cette section

- 22.1 Cette section établit les principes de classement des instruments financiers soit comme passifs, soit comme capitaux propres et traite de la comptabilisation des instruments de capitaux propres émis au profit de particuliers ou de tiers agissant en leur qualité d'investisseurs dans des instruments de **capitaux propres** (c'est-à-dire en leur qualité de **propriétaires**). La Section 26 *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.
- 22.2 Cette section doit être appliquée lors du classement de toutes les catégories d'instruments financiers à l'exception des :
- (a) participations dans des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises comptabilisées conformément à la Section 9 *États financiers consolidés et individuels*, à la Section 14 *Participations dans des entreprises associées* ou à la Section 15 *Participations dans des coentreprises* ;
 - (b) droits et obligations des employeurs, découlant de régimes d'avantages du personnel auxquels s'applique la Section 28 *Avantages du personnel* ;
 - (c) contrats pour contrepartie éventuelle dans un regroupement d'entreprises (voir la Section 19 *Regroupements d'entreprises et goodwill*). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur.
 - (d) instruments financiers, contrats et obligations relevant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions auxquels s'applique la Section 26, à l'exception des paragraphes 22.3 à 22.6 qui doivent être appliqués aux actions propres acquises, vendues, émises ou annulées dans le cadre de plans d'options sur action réservés aux membres du personnel, de plans d'achat d'actions réservés aux membres du personnel, et de tous autres accords dont le paiement est fondé sur des actions.

Classement d'un instrument comme passif ou capitaux propres

- 22.3 Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. Un passif est une 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. Les capitaux propres comprennent les investissements des **propriétaires** de l'entité, majorés des compléments à ces investissements obtenus par le biais d'activités rentables et conservés en vue de 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.
- 22.4 Certains instruments financiers satisfaisant à la définition de **passif** sont classés en capitaux propres, car ils représentent une participation résiduelle dans l'actif net de l'entité.
- (a) Un instrument remboursable au gré du porteur est un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier, ou qui est automatiquement racheté ou remboursé par l'émetteur en cas de réalisation d'un événement futur incertain ou en cas de décès ou du départ à la retraite du porteur de l'instrument. Un instrument remboursable au gré du porteur possédant toutes les caractéristiques suivantes est classé comme instrument de capitaux propres :

- (i) Il accorde au porteur le droit à une quote-part des actifs nets de l'entité en cas de liquidation de celle-ci. Les actifs nets de l'entité sont les actifs qui restent après déduction de tous les autres droits sur les actifs en question.
 - (ii) La catégorie à laquelle appartient l'instrument est subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments.
 - (iii) Tous les instruments financiers de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments possèdent des caractéristiques identiques.
 - (iv) À l'exception de l'obligation contractuelle pour l'émetteur de racheter ou de rembourser l'instrument contre de la trésorerie ou un autre actif financier, l'instrument n'inclut pas d'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier à une autre entité, ni d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement défavorables à l'entité ; il ne s'agit pas non plus d'un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.
 - (v) Les flux de trésorerie totaux attendus attribuables à l'instrument sur sa durée de vie sont fondés essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité sur la durée de vie de l'instrument (à l'exclusion de l'effet de l'instrument).
- (b) Les instruments ou composantes d'instruments subordonnés à toutes les autres catégories d'instruments sont classés en capitaux propres, s'ils imposent à l'entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation.
- 22.5 Les exemples suivants illustrent le cas d'instruments classés en passifs plutôt qu'en capitaux propres :
- (a) Un instrument est classé comme passif si la distribution des actifs nets lors de la liquidation est soumise à un montant maximal (un plafond). Par exemple, si lors de la liquidation, les détenteurs de l'instrument reçoivent une quote-part des actifs nets, mais que ce montant est limité par un plafond et que l'excédent d'actifs nets est distribué à une organisation caritative ou au gouvernement, l'instrument n'est pas classé comme capitaux propres.
 - (b) Un instrument remboursable au gré du porteur est classé en capitaux propres si lors de l'exercice de l'option de vente, le détenteur reçoit une quote-part des actifs nets de l'entité évaluée conformément à cette IFRS. Cependant, si le détenteur a droit à un montant évalué sur une autre base (comme le référentiel comptable local), l'instrument est classé en tant que passif.
 - (c) Un instrument est classé en tant que passif s'il oblige l'entité à effectuer des paiements au détenteur avant la liquidation, comme un dividende obligatoire.
 - (d) Un instrument remboursable au gré du porteur classé en tant que capitaux propres dans les états financiers d'une filiale est classé comme un passif dans les états financiers consolidés du **groupe**.
 - (e) Une action préférentielle qui prévoit un rachat obligatoire par l'émetteur, à un montant déterminé ou déterminable et à une date future déterminée ou déterminable ou qui confère au porteur le droit d'exiger de l'émetteur le remboursement de l'instrument à une date déterminée ou à compter d'une date déterminée, à un montant déterminé ou déterminable, est un passif financier.
- 22.6 Les parts sociales des adhérents d'une entité coopérative et les instruments similaires sont des capitaux propres s'ils satisfont les conditions suivantes :
- (a) l'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement des parts sociales ou
 - (b) le remboursement fait l'objet d'une interdiction inconditionnelle par la législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité.

Émission d'actions ou autres instruments de capitaux propres

- 22.7 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 de capitaux propres sont émis avant que l'entité ne reçoive la trésorerie ou les autres ressources, l'entité doit présenter le montant à recevoir en déduction des capitaux propres dans son état de la situation financière, et non comme un actif.
 - (b) Si l'entité reçoit la trésorerie ou les autres ressources avant l'émission des instruments de capitaux propres 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 les instruments de capitaux propres ont été souscrits, mais non émis, et que l'entité n'a pas encore reçu la trésorerie ou les autres ressources, l'entité ne doit pas comptabiliser l'augmentation en tant que capitaux propres.
- 22.8 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**.
- 22.9 Une entité doit comptabiliser les coûts de transaction d'une transaction sur capitaux propres en déduction des capitaux propres, nets de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent.
- 22.10 La présentation dans l'état de la situation financière 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

- 22.11 Une entité doit appliquer les principes des paragraphes 22.7 à 22.10 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 fractionnements d'actions

- 22.12 Une incorporation de réserves 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 actions ou une action gratuite pour cinq actions détenues. Un fractionnement d'actions (parfois appelé division d'actions) est la division des actions existantes d'une entité en de multiples actions. Par exemple, dans un fractionnement d'actions, chaque actionnaire peut recevoir 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.

Dette convertible ou instruments financiers composés similaires

- 22.13 Lors de l'émission d'instruments de dette convertible 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 doit tout d'abord déterminer le montant de la composante passif comme la juste valeur d'un passif similaire qui n'a pas de composante de conversion ou de composante capitaux propres associée similaire. L'entité alloue le montant résiduel à la composante de capitaux propres. Les coûts de transaction doivent être répartis entre la composante dette et celle des capitaux propres sur la base de leur juste valeur relative.
- 22.14 L'entité ne doit pas réviser la ventilation lors d'une période ultérieure.
- 22.15 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** (voir les paragraphes 11.15 à 11.20). L'annexe à cette section illustre la comptabilisation de la dette convertible chez l'émetteur.

Actions propres

- 22.16 Les **actions propres** sont les instruments de capitaux propres d'une entité émis puis 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 net lors de l'achat, de la vente, de l'émission ou de l'annulation d'actions propres.

Distributions aux propriétaires

- 22.17 Une entité doit réduire ses capitaux propres du montant des distributions à ses propriétaires (porteurs de ses instruments de capitaux propres), nets de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent. Le paragraphe 29.26 donne des instructions quant à la comptabilisation de la retenue d'impôt sur les dividendes.
- 22.18 Parfois, une entité distribue des actifs autres que de la trésorerie au titre de dividendes accordés à ses propriétaires. Lorsqu'une entité déclare une telle distribution et a l'obligation de distribuer des actifs non monétaires à ses propriétaires, elle doit comptabiliser un passif. Elle doit évaluer le passif à la juste valeur des actifs à distribuer. À la fin de chaque **période de présentation de l'information financière** et à la date de règlement, l'entité doit réexaminer et ajuster la valeur comptable du dividende à payer pour refléter les variations de la juste valeur des actifs à distribuer et comptabiliser tout changement en capitaux propres au titre d'ajustements du montant de la distribution.

Participation ne donnant pas le contrôle et transactions sur les actions d'une filiale consolidée

- 22.19 Dans les **états financiers consolidés**, une participation ne donnant pas le contrôle sur les actifs nets d'une filiale est incluse dans les capitaux propres. Une entité doit traiter les variations des intérêts d'une société mère 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. Par conséquent, la valeur comptable de la participation ne donnant pas le contrôle doit être ajustée pour refléter le changement de la participation de la société mère dans les actifs nets de la filiale. Toute différence entre le montant de l'ajustement ainsi appliqué aux participations ne donnant pas le contrôle et la juste valeur de la contrepartie payée ou reçue, le cas échéant, doit être comptabilisée directement dans les capitaux propres et attribuée aux porteurs de capitaux propres de la société mère. Une entité ne doit pas comptabiliser les gains ni les pertes relatifs à ces changements. De plus, une entité ne doit pas comptabiliser de variation de la **valeur comptable** des actifs (y compris le goodwill) ou des passifs résultant de ces transactions.

Annexe à la Section 22

Exemple de la comptabilité de l'émetteur dans le cas d'instruments de dette convertible

Cette Annexe accompagne, mais ne fait pas partie de la Section 22. Elle fournit un guide d'application des dispositions des paragraphes 22.13 à 22.15.

Le 1^{er} janvier 20X5, une entité émet 500 obligations convertibles. Les obligations sont émises au pair avec une valeur nominale de 100 UM par obligation, une échéance de cinq ans et sans coûts de transaction. Le total des produits résultant de l'émission s'élève à 50 000 UM. Les intérêts sont payables annuellement, en fin d'année, au taux d'intérêt annuel de 4 %. Chaque obligation est convertible à la discrétion du propriétaire en 25 actions ordinaires à tout moment jusqu'à son échéance. Lors de l'émission des obligations, le taux d'intérêt du marché applicable à des dettes similaires sans l'option de conversion est de 6 %.

Lors de l'émission de l'instrument, la composante passif doit être évaluée en premier et la différence entre le total des produits résultant de l'émission (soit la juste valeur de l'instrument dans sa globalité) et la juste valeur de la composante passif est affectée à la composante capitaux propres. La juste valeur de la composante passif est calculée en déterminant sa valeur actuelle avec le taux d'actualisation de 6 %. Les calculs et les écritures comptables sont illustrés ci-dessous :

	UM
Produits résultant de l'émission d'obligations (A)	50 000
Valeur actuelle du principal de la dette à la fin des cinq années (voir les calculs ci-dessous)	37 363
Valeur actuelle des intérêts payables annuellement en fin d'année pendant cinq années	8 425
Valeur actuelle du passif, soit la juste valeur de la composante passif (B)	45 788
Valeur résiduelle, soit la juste valeur de la composante capitaux propres (A) – (B)	4 212

L'émetteur des obligations enregistre l'écriture comptable suivante lors de l'émission le 1^{er} janvier 20X5 :

D Trésorerie	50 000 UM
C passif financier - obligation convertible	45 788 UM
C Capitaux propres	4 212 UM

Le montant de 4 212 UM représente une décote sur l'émission des obligations, ce qui permettrait également une présentation « brute » de l'écriture :

D Trésorerie	50 000 UM
D Décote des obligations	4 212 UM
C passif financier - obligation convertible	50 000 UM
C Capitaux propres	4 212 UM

Après l'émission, l'émetteur amortira la décote des obligations selon le tableau suivant :

	Paiement des intérêts (UM)	(b) charge d'intérêt totale (UM) = 6 % x (e)	(c) Amortissement de la décote (UM) = (b) – (a)	(d) Décote obligations (UM) = (d) – (c)	(e) Passif net (UM) = 50 000 – (d)
1/1/20X5				4 212	45 788
31/12/20X5	2 000	2 747	747	3 465	46 535
31/12/20X6	2 000	2 792	792	2 673	47 327
31/12/20X7	2 000	2 840	840	1 833	48 167
31/12/20X8	2 000	2 890	890	943	49 057
31/12/20X9	2 000	2 943	943	0	50 000
Totaux	10 000	14 212	4 212		

À la fin de l'année 20X5, l'émetteur enregistrerait l'écriture comptable suivante :

D Charges d'intérêts	2 747 UM	
C Décote obligations		747 UM
C Trésorerie		2 000 UM

Calculs

Valeur actuelle du principal de 50 000 UM à 6 %

$$50\,000 \text{ UM} / (1,06)^5 = 37\,363$$

*Valeur actuelle des intérêts annuels de 2 000 UM (=50 000 UM * 4 %) payable à la fin de chacune des cinq années*

Les paiements d'intérêts annuels de 2 000 UM constituent une rente – un flux de trésorerie avec un nombre limité (n) de paiements périodiques (C), à recevoir aux dates 1 à n. Pour calculer la valeur actuelle de cette rente, les paiements futurs sont actualisés au taux d'intérêt périodique (i) selon la formule suivante :

$$VA = \frac{C}{i} \cdot \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

-

Par conséquent, la valeur actuelle des paiements d'intérêt de 2 000 UM est $(2\,000/0,06) \times [1 - (1/1,06)^5] = \text{UM } 8\,425$

Ceci équivaut à la somme des valeurs actuelles des cinq paiements individuels de 2 000 UM, comme suit :

	UM
Valeur actuelle du paiement d'intérêt au 31 décembre 20X5 = $2\,000/1,06$	1 887
Valeur actuelle du paiement d'intérêt au 31 décembre 20X6 = $2\,000/1,06^2$	1 780
Valeur actuelle du paiement d'intérêt au 31 décembre 20X7 = $2\,000/1,06^3$	1 679
Valeur actuelle du paiement d'intérêt au 31 décembre 20X8 = $2\,000/1,06^4$	1 584
Valeur actuelle du paiement d'intérêt au 31 décembre 20X9 = $2\,000/1,06^5$	1 495
Total	8 425

Il existe également un autre moyen d'effectuer ce calcul, en utilisant un tableau de la valeur actuelle d'une rente ordinaire payable en fin d'année, sur cinq périodes, à un taux d'intérêt de 6 % par période. (Ces tableaux sont facilement disponibles sur l'internet.) Le facteur de la valeur actuelle est de 4,2124. En multipliant ce facteur par le montant de la rente de 2 000 UM, on obtient la valeur actuelle de 8 425 UM.

Section 23

Produits des activités ordinaires

Champ d'application de cette section

- 23.1 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 ;
 - (c) les contrats de construction dans lesquels l'entité est l'entrepreneur ;
 - (d) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances ou de dividendes.
- 23.2 Les produits des activités ordinaires ou les autres **produits** découlant de certaines transactions et de certains événements sont traités dans d'autres sections de cette IFRS.
- (a) les contrats de location (voir la Section 20 *Contrats de location*) ;
 - (b) les dividendes et autres produits issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir la Section 14 *Participations dans des entreprises associées* et la Section 15 *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 *Instruments financiers de base* et la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers*) ;
 - (d) les variations de la juste valeur d'**immeubles de placement** (voir la Section 16 *Immeubles de placement*) ;
 - (e) la **comptabilisation** initiale et les variations de la juste valeur d'**actifs biologiques** liées à l'activité agricole (voir la Section 34 *Activités spécialisées*) ;
 - (f) la comptabilisation initiale de **produits agricoles** (voir la Section 34).

Évaluation du produit des activités ordinaires

- 23.3 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 tient compte du montant de tous rabais pour quantités, escompte pour paiement immédiat ou remise commerciale consentis par l'entité.
- 23.4 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 collectés 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 de ses commissions. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits des activités ordinaires de l'entité.

Paieement différé

- 23.5 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 conformément aux paragraphes 23.28 et 23.29 et la Section 11.

Échanges de biens ou de services

- 23.6 Une entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires :
- (a) lorsque les biens ou les services sont échangés contre des biens ou des services de nature et de valeur similaires ; ou
 - (b) Lorsque les biens ou les services sont échangés contre des biens ou des services dissemblables, mais que la transaction n'a pas de substance commerciale.
- 23.7 Une entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsque les biens sont vendus ou que les services sont échangés contre des biens ou des services dissemblables dans une transaction qui a une substance commerciale. Dans ce cas, l'entité doit évaluer la transaction :
- (a) à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré ; ou
 - (b) si le montant obtenu en (a) ne peut pas être évalué de manière fiable, à la juste valeur des biens ou des services cédés ajustée du montant de toute trésorerie ou de tout équivalent de trésorerie transféré ; ou
 - (c) s'il est impossible d'évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif cédé, à la valeur comptable de l'actif cédé ajustée du montant de toute trésorerie ou de tout équivalent de trésorerie transféré.

Identification des transactions génératrices de produits des activités ordinaires

- 23.8 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 composantes 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 composantes 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. À 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, annulant de la sorte l'effet de la transaction initiale.

- 23.9 Parfois, lors d'une vente, une entité octroie des points cadeaux à ses clients que le client peut échanger à l'avenir contre des biens ou des services gratuits ou à prix réduit. Dans ce cas, conformément au paragraphe 23.8, l'entité doit comptabiliser les points cadeaux comme une composante identifiable distincte de la transaction de vente initiale. L'entité doit répartir la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente initiale entre les points cadeau et les autres composantes de la vente. La contrepartie affectée aux points cadeau doit être évaluée par référence à leur juste valeur, c.-à-d. au montant auquel les points cadeau pourraient être vendus séparément.

Vente de biens

- 23.10 Une entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires générés par la vente de biens lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :
- l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
 - l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
 - le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
 - il est **probable** que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
 - les coûts engagés ou à engager concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
- 23.11 Pour déterminer le fait générateur du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles la transaction s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. C'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.
- 23.12 Une 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 risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes :
- lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les garanties normales ;
 - lorsque le produit des activités ordinaires d'une vente particulière n'est perçu qu'après que l'acheteur ait vendu les biens concernés ;
 - 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 ;
 - lorsque l'acheteur a le droit d'annuler l'achat pour une raison précisée dans le contrat de vente ou à sa seule discrétion sans raison et que l'entité est dans l'incertitude quant à la probabilité d'un retour.
- 23.13 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 le produit des activités ordinaires lorsqu'elle offre un remboursement si le client trouve le produit défectueux ou qu'il n'est pas satisfait pour d'autres raisons et que l'entité est à même d'évaluer ces retours de façon fiable. Dans de tels cas, l'entité comptabilise une provision au titre des retours conformément à la Section 21 *Provisions et éventualités*.

Prestation de services

- 23.14 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 présentation de l'information financière** (parfois appelé méthode du pourcentage d'avancement). Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont satisfaites :
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon 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 présentation de l'information financière peut être évalué de façon fiable ;
- (d) les coûts engagés au titre de la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Les paragraphes 23.21 à 23.27 fournissent un guide d'application de la méthode du pourcentage d'avancement.

- 23.15 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 beaucoup plus importante que toute autre, l'entité diffère la comptabilisation du produit des activités ordinaires jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.
- 23.16 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.

Contrats de construction

- 23.17 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 présentation de l'information financière (méthode dite 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 23.21 à 23.27 fournissent un guide d'application de la méthode du pourcentage d'avancement.
- 23.18 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.
- 23.19 Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :
- (a) des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;
 - (b) chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et l'entrepreneur et le client ont la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférant à chaque actif ; et
 - (c) les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.
- 23.20 Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, 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 font, de fait, partie d'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

- 23.21 Cette méthode est utilisée pour comptabiliser le produit des activités ordinaires découlant de prestations de services (voir les paragraphes 23.14 à 23.16) et de contrats de construction (voir les paragraphes 23.17 à 23.20). Une entité doit analyser et, si nécessaire, réviser 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.
- 23.22 Une entité doit déterminer le degré d'avancement d'une transaction ou d'un contrat en utilisant la méthode qui évalue les travaux exécutés de la façon la plus fiable. Les méthodes possibles comprennent :
- (a) le rapport existant entre les coûts engagés pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés ; les coûts engagés 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) l'examen des travaux exécutés ;
 - (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 avances reçues des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.

- 23.23 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.
- 23.24 Une entité doit comptabiliser immédiatement en charges les coûts dont le recouvrement n'est pas probable.
- 23.25 Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable :
- (a) une entité doit comptabiliser les produits seulement dans la limite des coûts du contrat qui ont été engagés et dont il est probable qu'ils seront recouvrables ; et
 - (b) une entité doit comptabiliser les coûts du contrat en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés.
- 23.26 Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat de construction sera supérieur au total des produits correspondants, la perte estimée doit être immédiatement comptabilisée en charges, avec une provision correspondante pour un contrat déficitaire (voir la Section 21).
- 23.27 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.

Intérêts, redevances et dividendes

- 23.28 Lorsque des tiers utilisent des actifs de l'entité qui sont productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes, cette dernière doit comptabiliser le produit des activités ordinaires suivant les principes énoncés au paragraphe 23.29 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 façon fiable.
- 23.29 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 les paragraphes 11.15 à 11.20 ;
 - (b) les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord concerné ;
 - (c) les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.

Informations à fournir

Informations générales à fournir relatives aux produits des activités ordinaires

- 23.30 Une entité doit fournir les informations suivantes :
- (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 réalisation de prestations de services.
 - (b) le montant de chaque catégorie de produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de la période, indiquant séparément, au minimum le produit des activités ordinaires provenant :
 - (i) de la vente de biens ;
 - (ii) de prestations de services ;
 - (iii) des intérêts ;
 - (iv) des redevances ;
 - (v) des dividendes ;
 - (vi) des commissions ;
 - (vii) des subventions publiques ;

- (viii) de toute autre catégorie de produits significatifs.

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

- 23.31 Une entité doit présenter les informations suivantes :
- (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 ;
 - (c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.
- 23.32 Une entité doit présenter :
- (a) le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif ;
 - (b) le montant brut dû au client au titre du contrat, en tant que passif.

Annexe de la Section 23

Exemples de comptabilisation du produit des activités ordinaires selon les principes de la Section 23

Cette Annexe accompagne, mais ne fait pas partie de la Section 23. Elle donne des instructions quant à l'application des dispositions de la Section 23 pour la comptabilisation du produit des activités ordinaires.

- 23A.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 engagés ou à engager peuvent être évalués de manière fiable.

Vente de biens

- 23A.2 La législation des différents pays peut avoir pour conséquence que les critères de comptabilisation établis dans la Section 23 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

- 23A.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 reconnaisse 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

- 23A.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

- 23A.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)

- 23A.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

- 23A.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

- 23A.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 à l'acheteur par un tiers

- 23A.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

- 23A.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, les dispositions de décomptabilisation de la Section 11 s'appliquent.

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

- 23A.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

- 23A.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

- 23A.13 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires correspondant au prix de vente, net 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 Contrats de construction de biens immobiliers

- 23A.14 Une entité qui entreprend la construction de biens immobiliers, soit directement, soit par l'intermédiaire de sous-traitants et conclut un contrat avec un ou plusieurs acquéreurs avant l'achèvement de la construction, doit comptabiliser le contrat en tant que vente de prestations de services, selon la méthode du pourcentage d'avancement, uniquement si :
- (a) l'acquéreur est en mesure de spécifier les principaux éléments structurels de la conception des biens immobiliers avant le début de la construction et/ou d'en spécifier les principales modifications structurelles une fois que la construction est en cours (qu'il décide ou non d'exercer cette capacité) ; ou
 - (b) l'acquéreur acquiert et fournit les matériaux de construction et l'entité fournit uniquement les services de construction.
- 23A.15 Si l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur, le contrat doit être comptabilisé en tant que vente de biens. Dans ce cas, l'acquéreur ne détient pas le contrôle ni les risques et avantages importants inhérents à la propriété des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse. Au contraire, le transfert survient à la livraison du bien immobilier achevé à l'acquéreur.

Exemple 13 Vente avec points cadeau

- 23A.16 Une entité vend le produit A pour 100 UM. Les acheteurs du produit A reçoivent des points cadeau leur permettant d'acheter le produit B pour 10 UM. Le prix de vente normal du produit B est de 18 UM. L'entité estime que 40 % des acheteurs du produit A utiliseront leurs points cadeau pour acheter le produit B à 10 UM. Le prix de vente habituel du produit A, après décompte des rabais habituellement offerts, mais non cumulables avec cette promotion est de 95 UM.
- 23A.17 La juste valeur des points cadeau est de $40\% \times [18 \text{ UM} - 10 \text{ UM}] = 3,20 \text{ UM}$. L'entité répartit le total des produits de 100 UM entre le produit A et les points cadeau en se référant à leurs justes valeurs relatives respectives de 95 UM et de 3,20 UM. Par conséquent :
- (a) Le produit des activités ordinaires lié au produit A est de $100 \text{ UM} \times [95 \text{ UM} / (95 \text{ UM} + 3,20 \text{ UM})] = 96,74 \text{ UM}$
 - (b) Le produit des activités ordinaires lié au produit B est de $100 \text{ UM} \times [3,20 \text{ UM} / (95 \text{ UM} + 3,20 \text{ UM})] = 3,26 \text{ UM}$

Prestation de services

Exemple 14 Honoraires d'installation

- 23A.18 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 15 Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit

- 23A.19 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, auxquels est ajouté un profit raisonnable sur ces services.

Exemple 16 Commissions de publicité

23A.20 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 17 Commissions d'agents d'assurance

23A.21 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 18 Droits d'entrée

23A.22 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 19 Droits de scolarité

23A.23 Le vendeur comptabilise le produit des activités ordinaires sur la durée de l'enseignement.

Exemple 20 Droits d'adhésion, d'entrée et cotisations

23A.24 La comptabilisation du produit des activités ordinaires dépend de la nature des services fournis. Si le droit permet uniquement d'être membre et si tous 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 franchisage

23A.25 Les redevances de franchisage peuvent couvrir la fourniture de services initiaux et futurs, de matériel et autres actifs corporels et le savoir-faire. En conséquence, les redevances de franchisage 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 franchisage.

Exemple 21 Redevances de franchisage : Fourniture de matériel et d'autres actifs corporels

23A.26 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 22 Redevances de franchisage : Fourniture de services initiaux et futurs

23A.27 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.

23A.28 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.

- 23A.29 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.
- 23A.30 Si les redevances initiales sont recouvrables sur une longue période et s'il existe une incertitude importante quant à leur recouvrement intégral, les redevances sont comptabilisées à mesure que les versements en trésorerie sont reçus.

Exemple 23 Redevances de franchisage : Redevances de franchise continue

- 23A.31 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 24 Redevances de franchisage : Transactions de mandat

- 23A.32 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 25 Redevances de développement d'un logiciel personnalisé

- 23A.33 Le développeur de logiciel comptabilise les redevances de développement d'un logiciel personnalisé 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 26 Droits de licence et redevances

- 23A.34 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.
- 23A.35 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.
- 23A.36 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 24

Subventions publiques

Champ d'application de cette section

- 24.1 Cette section précise la comptabilisation de toutes les subventions publiques. 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.
- 24.2 Les subventions publiques excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'autorité publique qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.
- 24.3 Cette section ne traite pas de l'aide publique fournie à une entité sous forme d'avantages qui sont octroyés lors de la détermination du bénéfice imposable ou de la perte fiscale, ou qui sont déterminés ou limités sur la base du passif d'impôt sur le résultat, tels que les exonérations fiscales, les crédits d'impôt pour investissement, les amortissements accélérés et les taux réduits d'impôt sur le résultat. La Section 29 *Impôts sur le résultat* traite de la comptabilisation des impôts sur le résultat.

Comptabilisation et évaluation

- 24.4 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 soient remplis sont comptabilisées en passif.
- 24.5 Une entité doit évaluer les subventions à la juste valeur de l'actif reçu ou à recevoir.

Informations à fournir

- 24.6 Une entité doit présenter les informations suivantes concernant les subventions publiques :
- (a) la nature et les montants des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers ;
 - (b) les conditions non remplies et toute autre éventualité relatives aux subventions publiques qui n'ont pas été comptabilisées en produits ;
 - (c) une indication sur les autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié.
- 24.7 Pour les besoins des informations à fournir imposées par le paragraphe 24.6(c), l'aide publique est une mesure prise par l'autorité publique 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 nul ou faible.

Section 25

Coûts d'emprunt

Champ d'application de cette section

- 25.1 Cette section précise la comptabilisation des **coûts d'emprunt**. Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts qu'une entité engage dans le cadre d'un emprunt de fonds. De tels coûts incluent :
- (a) les charges d'intérêt calculées selon la méthode du taux d'intérêt effectif décrite à la Section 11 *Instruments financiers de base*.
 - (b) les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement comptabilisés selon la Section 20 *Contrats de location* ;

- (c) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Comptabilisation

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

Informations à fournir

- 25.3 Le paragraphe 5.5(b) impose de fournir les informations relatives aux charges financières. Le paragraphe 11.48(b) impose de fournir les informations relatives à la charge d'intérêt totale (selon la **méthode du taux d'intérêt effectif**) pour les passifs financiers qui ne sont pas comptabilisés à la juste valeur par le biais du résultat net. Cette section n'impose de fournir aucune information supplémentaire.

Section 26

Paiement fondé sur des actions

Champ d'application de cette section

- 26.1 Cette section précise la comptabilisation de toutes les **transactions dont le paiement est fondé sur des actions**, et notamment :
- (a) les transactions dont le **paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres**, par lesquelles l'entité acquiert 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 contractant 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.
- 26.2 Les transactions dont le **paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie** comprennent les droits à l'appréciation d'actions. Par exemple, une entité peut attribuer aux membres de son personnel, dans le cadre de leur rémunération d'ensemble, des droits à l'appréciation d'actions par lesquels ces membres du personnel ont droit à un paiement futur en trésorerie (plutôt qu'à un instrument de capitaux propres) fondé sur l'augmentation du prix de l'action de l'entité par rapport à un niveau prédéfini, sur une période prédéfinie. Ou encore, une entité peut attribuer aux membres de son personnel un droit de recevoir un paiement futur en trésorerie en leur attribuant un droit de recevoir des actions (y compris des actions à émettre lors de l'exercice d'options sur actions) remboursables soit de manière obligatoire (par exemple en cas de cessation du contrat de travail), soit au choix du membre du personnel.

Comptabilisation

- 26.3 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.
- 26.4 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.

Comptabilisation en cas de conditions d'acquisition

- 26.5 Si les paiements fondés sur des actions attribués aux membres du personnel **sont acquis** immédiatement, l'employé n'est pas tenu d'achever une période de service spécifique avant d'avoir inconditionnellement droit à ces paiements fondés sur des actions. En l'absence de preuve contraire, l'entité doit présumer que les services rendus par l'employé en échange des paiements fondés sur des actions ont été reçus. Dans ce cas, à la date d'attribution, l'entité doit comptabiliser intégralement les services reçus, et l'augmentation des capitaux propres ou du passif qui en est la contrepartie.
- 26.6 Si les paiements fondés sur des actions ne sont pas acquis avant que l'employé n'ait achevé une période de service spécifiée, l'entité doit présumer que les services à rendre par l'autre partie en rémunération de ces paiements fondés sur des actions seront reçus à l'avenir, pendant la période d'acquisition des droits. L'entité doit comptabiliser ces services et l'augmentation des capitaux propres ou du passif qui en sont la contrepartie, au fur et à mesure qu'ils sont rendus par l'employé pendant la période d'acquisition des droits.

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

Principe d'évaluation

- 26.7 Pour des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, l'entité doit évaluer les biens ou les services reçus et l'augmentation de capitaux propres qui en est la contrepartie à la juste valeur des biens ou services reçus, sauf si cette juste valeur ne peut être estimée de façon fiable. Si l'entité ne peut estimer de façon fiable la juste valeur des biens ou des services reçus, elle doit en évaluer la valeur et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. Pour appliquer cette disposition aux transactions effectuées avec des membres du personnel et des tiers fournissant des services similaires, l'entité doit évaluer la juste valeur des services reçus par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. En effet, il n'est habituellement pas possible d'estimer de manière fiable la juste valeur des services reçus.
- 26.8 En ce qui concerne les transactions avec les employés (y compris des tiers fournissant des services similaires), la juste valeur des instruments de capitaux propres doit être évaluée à la date d'attribution. Pour des transactions avec des parties autres que les membres du personnel, la date d'évaluation est la date à laquelle l'entité obtient les biens, ou encore celle où l'autre partie fournit le service.
- 26.9 Une attribution d'instruments de capitaux propres peut être soumise à la condition que les employés remplissent certaines conditions d'acquisition liées au service ou à la performance. Par exemple, l'attribution d'actions ou d'options sur actions à un membre du personnel est habituellement subordonnée au fait que le membre du personnel reste au service de l'entité pendant une période déterminée. Il peut exister certaines conditions de performance à remplir, par exemple le fait pour l'entité de réaliser une croissance bénéficiaire prédéterminée (condition d'acquisition autre qu'une condition de marché) ou une hausse prédéterminée du prix de l'action (condition d'acquisition liée au marché). Toutes les conditions d'acquisition liées uniquement à l'accomplissement d'une période de service par l'employé ou à une condition de performance autre qu'une condition de marché doivent être prises en compte pour l'évaluation du nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue. Par conséquent, l'entité doit réviser cette estimation, si nécessaire, si des informations ultérieures indiquent que le nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue diffère des estimations antérieures. À la date d'acquisition, l'entité doit réviser l'estimation de manière à la rendre égale au nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis. Toutes les conditions d'acquisition de marché et celles qui ne sont pas des conditions d'acquisition doivent être prises en compte pour l'évaluation de la juste valeur des actions ou des options sur actions à la date d'évaluation, sans ajustement ultérieur quel qu'en soit le résultat.

Actions

- 26.10 Une entité doit évaluer la juste valeur des actions (et des biens ou services reçus y afférents) selon les trois niveaux de hiérarchie d'évaluation suivants :
- (a) Si un prix de marché observable est disponible pour les instruments de capitaux propres attribués, il convient d'utiliser ce prix.
 - (b) Si aucun prix de marché observable n'est disponible, il convient d'évaluer la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués selon les données du marché propres à l'entité observables, comme :

- (i) une transaction récente portant sur les actions de l'entité ; ou
 - (ii) une évaluation juste, indépendante et récente de l'entité ou de ses principaux actifs.
- (c) Si aucun prix de marché observable n'est disponible et que l'obtention d'une évaluation fiable de la juste valeur selon (b) est **impraticable**, il convient d'évaluer indirectement la juste valeur des actions ou les droits à l'appréciation d'actions en utilisant une méthode d'évaluation qui se fonde sur les données du marché dans la mesure du possible afin d'évaluer le prix de ces instruments de capitaux propres à la date de leur attribution lors d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale entre parties informées et consentantes. La direction de l'entité doit faire preuve de jugement pour appliquer la méthode d'évaluation appropriée afin de déterminer la juste valeur. Toute méthode d'évaluation utilisée doit respecter les méthodologies d'évaluations généralement acceptées pour évaluer les instruments de capitaux propres.

Options sur actions et droits à l'appréciation d'actions réglées en instruments de capitaux propres

- 26.11 Une entité doit évaluer la juste valeur des options sur actions et des droits à l'appréciation d'actions réglées en instruments de capitaux propres (et des biens ou services reçus y afférents) selon les trois niveaux de hiérarchie d'évaluation suivants :
- (a) Si un prix de marché observable est disponible pour les instruments de capitaux propres attribués, il convient d'utiliser ce prix.
 - (b) Si aucun prix de marché observable n'est disponible, il convient d'évaluer la juste valeur des options sur actions et des droits à l'appréciation d'actions attribués en utilisant les données observables du marché propres à l'entité, comme (a) dans le cadre d'une transaction récente portant sur des options sur actions.
 - (c) Si aucun prix de marché observable n'est disponible et que l'obtention d'une évaluation fiable de la juste valeur selon (b) est **impraticable**, il convient d'évaluer indirectement la juste valeur des options sur actions et des droits à l'appréciation d'actions en utilisant un modèle d'évaluation des options. Les données d'entrée du modèle (comme le prix moyen pondéré, le prix d'exercice, la volatilité attendue, la durée de vie des options, les dividendes attendus et le taux d'intérêt sans risque) doivent se fonder sur les données du marché dans la mesure du possible. Le paragraphe 26.10 donne des instructions sur la détermination de la juste valeur des actions utilisée dans la détermination du prix moyen pondéré. L'entité doit procéder à une estimation de la volatilité attendue en cohérence avec la méthodologie d'évaluation utilisée pour déterminer la juste valeur des actions.

Modification des caractéristiques et conditions auxquelles les instruments de capitaux propres ont été attribués

- 26.12 Si une entité apporte aux conditions d'acquisition des modifications favorables à l'employé, par exemple, la réduction du prix d'exercice d'une option ou la réduction de la période d'acquisition des droits ou la modification ou l'élimination d'une condition de performance, l'entité doit tenir compte des conditions d'acquisition modifiées lorsqu'elle comptabilise les transactions dont le paiement est fondé sur des actions, comme suit :
- (a) si la modification augmente la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués (ou augmente le nombre d'instruments de capitaux propres attribués) évaluée immédiatement avant et après la modification, l'entité doit inclure la juste valeur marginale attribuée dans l'évaluation du montant comptabilisé pour services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués. La juste valeur marginale attribuée est la différence entre la juste valeur de l'instrument de capitaux propres modifié et celle de l'instrument de capitaux propres original, toutes deux estimées à la date de la modification. Si la modification intervient pendant la période d'acquisition des droits, la juste valeur marginale attribuée est comprise dans l'évaluation du montant comptabilisé pour services reçus sur la période allant de la date de modification à la date d'acquisition des instruments de capitaux propres modifiés, en plus du montant basé sur la juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres d'origine, comptabilisé sur la période résiduelle initiale d'acquisition des droits.
 - (b) Si la modification diminue la juste valeur totale de l'accord de paiement fondé sur des actions ou qu'elle n'est apparemment pas favorable par ailleurs à l'employé, l'entité doit néanmoins continuer à comptabiliser les services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués comme si cette modification n'avait pas eu lieu.

Annulations et règlements

- 26.13 Une entité doit comptabiliser l'annulation ou le règlement des droits à paiement fondé sur des actions réglé en instruments de capitaux propres comme une accélération de l'acquisition des droits, et doit dès lors comptabiliser immédiatement le montant qui aurait autrement été comptabilisé pendant le reste de la période d'acquisition des droits pour des services reçus ;

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

- 26.14 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 contracté, à la juste valeur de ce passif. Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à chaque **date de clôture** ainsi qu'à la date de règlement, en comptabilisant en résultat net de la période toute variation de la juste valeur.

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

- 26.15 Certaines transactions dont le paiement est fondé sur des actions laissent à l'entité ou à la contrepartie le choix du règlement de la transaction en espèces (ou autres actifs) ou par transfert d'instruments de capitaux propres. Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser la transaction comme une transaction de **paiement fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie** sauf si l'une ou l'autre des conditions suivantes est remplie :
- (a) l'entité a pour pratique établie de régler par l'émission d'instruments de capitaux propres ; ou
 - (b) l'option n'a aucune substance commerciale, car le montant du règlement en trésorerie n'a aucune relation avec la juste valeur de l'instrument de capitaux propres et est très vraisemblablement de valeur inférieure.

Dans les circonstances indiquées en (a) et (b), l'entité doit comptabiliser la transaction comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 26.7 à 26.13.

Régimes de groupe

- 26.16 Si des droits à paiement fondé sur des actions sont attribués par une société **mère** au personnel de l'une ou de plusieurs des **filiales** du groupe et que la société mère présente des états financiers consolidés conformes soit à *l'IFRS pour les PME*, soit **aux IFRS complètes**, lesdites filiales sont autorisées à comptabiliser et à évaluer des charges de paiement fondé sur des actions (et l'apport en capital y afférent de la société mère) sur la base d'une affectation raisonnable des charges comptabilisées pour le groupe.

Régimes obligatoires d'État

- 26.17 Il existe dans certaines juridictions des régimes légaux permettant aux participants aux capitaux propres (comme le personnel) d'acquérir des instruments de capitaux propres sans fournir de biens ni de services spécifiquement identifiables (ou en fournissant des biens ou des services de valeur nettement inférieure à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués). Ceci indique que d'autres contreparties ont été ou seront reçues (comme les services passés ou futurs de l'employé). Ces transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées par des instruments de capitaux propres relèvent du champ d'application de cette section. L'entité doit évaluer les biens ou services non identifiables reçus (ou à recevoir), comme la différence entre la juste valeur du paiement fondé sur des actions et la juste valeur de tout bien ou service identifiable reçu (ou à recevoir) évaluée à la date d'attribution.

Informations à fournir

- 26.18 Une entité doit fournir les informations suivantes sur la nature et la portée des accords de paiement fondé sur des actions en vigueur durant la période :

- (a) une description de chaque type d'accord de paiement fondé sur des actions existant à un moment donné pendant la période, y compris les caractéristiques et conditions générales de cet 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.
 - (b) le nombre et les prix d'exercice moyens pondérés des options sur actions pour chacun des groupes d'options suivants :
 - (i) en circulation au début de la période ;
 - (ii) attribuées pendant la période ;
 - (iii) auxquelles il est renoncé pendant la période ;
 - (iv) exercées pendant la période ;
 - (v) expirées pendant la période ;
 - (vi) en circulation à la fin de la période ;
 - (vii) exerçables à la fin de la période ;
- 26.19 En ce qui concerne les accords dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglés en instruments de capitaux propres, une entité doit fournir des informations à propos de la manière dont elle a évalué la juste valeur des biens ou des services reçus ou la valeur des instruments de capitaux propres attribués. Si une méthodologie d'évaluation a été utilisée, l'entité doit fournir les informations relatives à la méthode et la raison de son choix.
- 26.20 En ce qui concerne les accords dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglés en trésorerie, une entité doit fournir des informations relatives à l'évaluation du passif.
- 26.21 En ce qui concerne les accords dont le paiement est fondé sur des actions modifiés durant la période, une entité doit fournir les explications de ces modifications.
- 26.22 Si l'entité bénéficie d'un régime de groupe dont le paiement est fondé sur des actions et qu'elle comptabilise et évalue sa charge de paiement fondé sur des actions sur la base d'une affectation raisonnable de la charge comptabilisée dans le groupe, elle doit le mentionner et indiquer sur quelle base l'affectation a été réalisée (voir le paragraphe 26.16).
- 26.23 Une entité doit fournir les informations suivantes concernant l'effet des transactions dont le paiement est fondé sur des actions sur le résultat net de l'entité pour la période et sur sa situation financière :
- (a) le montant total des charges comptabilisées en résultat net pour la période ;
 - (b) le montant total de la valeur comptable des passifs contractés dans le cadre de transactions dont le paiement est fondé sur des actions à la fin de la période.

Section 27 Dépréciation d'actifs

Objectif et champ d'application

- 27.1 Une **perte de valeur** se produit quand la **valeur comptable** d'un actif excède sa **valeur recouvrable**. 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 IFRS établissent les dispositions relatives à la dépréciation :
- (a) **actifs d'impôt différé** (voir la Section 29 *Impôts sur le résultat*) ;
 - (b) actifs générés par des **avantages du personnel** (voir la Section 28 *Avantages du personnel*) ;
 - (c) **actifs financiers** dans le champ d'application de la Section 11 *Instruments financiers de base* ou de la Section 12 *Autres émissions d'instruments financiers* ;
 - (d) **immeubles de placement** évalués à la **juste valeur** (voir la Section 16 *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 34 *Activités spécialisées*).

Dépréciation des stocks

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

- 27.2 Une entité doit apprécier à chaque **date de clôture** 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 27.3) avec son prix de vente diminué des coûts à terminaison et des coûts de la vente. Si un élément de stock (ou groupe d'éléments similaires) s'est déprécié, l'entité doit réduire la valeur comptable du stock (ou du groupe) à son prix de vente diminué des coûts à terminaison et des coûts de la vente. Cette réduction est une perte de valeur et est comptabilisée immédiatement en résultat net.
- 27.3 Si la détermination du prix de vente diminué des coûts à terminaison et des coûts de la vente des stocks élément par élément est **impraticable**, l'entité peut regrouper des éléments de stocks relatifs à la même ligne de produits qui ont des buts ou des usages finaux similaires et sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, afin d'estimer leur dépréciation.

Reprise de la dépréciation

- 27.4 Une entité doit effectuer une nouvelle appréciation du prix de vente diminué des coûts à terminaison et des coûts de la vente à chaque date de clôture 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 coûts de la 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 coûts de la vente.

Dépréciation d'actifs autres que les stocks

Principes généraux

- 27.5 Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, l'entité doit ramener la valeur comptable de l'actif à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur. Les paragraphes 27.11 à 27.20 donnent des indications pour évaluer la valeur recouvrable.
- 27.6 Une entité doit comptabiliser une perte de valeur immédiatement en résultat net.

Indicateurs de dépréciation

- 27.7 Une entité doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. S'il n'existe pas d'indice de dépréciation, il n'est pas nécessaire d'estimer la valeur recouvrable.
- 27.8 S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, une entité doit estimer la valeur recouvrable de l'**unité génératrice de trésorerie** à laquelle l'actif appartient. Cela peut être le cas parce que l'évaluation de la valeur recouvrable exige la prévision des flux de trésorerie, et parfois les actifs individuels ne génèrent pas de flux de trésorerie par eux-mêmes. L'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui inclut l'actif et qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.
- 27.9 Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indices suivants :

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 de marché dans lequel l'entité exerce ses activités ou dans le marché auquel un 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 coûts de la vente.
- (d) La valeur comptable des actifs nets de l'entité est supérieure à la juste valeur estimée de l'entité dans son ensemble (une telle estimation peut avoir été réalisée, par exemple, dans le cadre de la vente potentielle d'une partie de, ou de toute l'entité).

Sources d'informations internes

- (e) Il existe des éléments probants 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) Des éléments probants provenant du système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue. Dans ce contexte, la performance économique comprend le résultat opérationnel et les flux de trésorerie.
- 27.10 S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu se déprécier, cela peut indiquer que l'entité devrait 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 IFRS applicable à l'actif (par exemple, la Section 17 *Immobilisations corporelles* et la Section 18 *Immobilisations incorporelles à l'exception du goodwill*), même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

Évaluation de la valeur recouvrable

- 27.11 La valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre sa **juste valeur diminuée des coûts de la vente** et sa **valeur d'utilité**. Si l'évaluation de la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement est impossible, les références à un actif dans les paragraphes 27.12 à 27.20 doivent être lues comme faisant également référence à l'unité génératrice de trésorerie à laquelle appartient l'actif.
- 27.12 Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.
- 27.13 S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif excède d'une façon significative sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, on peut utiliser sa juste valeur diminuée des coûts de la vente comme sa valeur recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti.

Juste valeur diminuée des coûts de la vente

- 27.14 La juste valeur diminuée des coûts 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. La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale ou un prix de marché sur un marché actif. S'il n'existe ni accord de vente irrévocable, ni marché actif pour un 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 date de clôture, pour 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.

Valeur d'utilité

- 27.15 La valeur d'utilité est la **valeur actuelle** des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif. Ce calcul de la valeur actuelle implique les étapes suivantes :
- (a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures devant être générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie *in fine* ; et
 - (b) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

- 27.16 Le calcul de la valeur d'utilité d'un actif doit refléter les éléments suivants :
- (a) une estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif ;
 - (b) les attentes relatives à des variations possibles du montant ou de l'échéance de ces flux de trésorerie futurs ;
 - (c) la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché ;
 - (d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif ;
 - (e) d'autres facteurs, tels que l'illiquidité, que les participants du marché refléteraient dans l'estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

- 27.17 Pour évaluer la valeur d'utilité, les estimations de flux de trésorerie futurs doivent inclure :
- (a) les projections des entrées de trésorerie futures découlant de l'utilisation continue de l'actif ;
 - (b) les projections des sorties de trésorerie nécessairement engagées pour générer les entrées de trésorerie découlant de l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente ;
 - (c) les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes.

L'entité peut souhaiter utiliser tous budgets ou prévisions financiers récents pour estimer les flux de trésorerie, s'ils sont disponibles. Pour estimer les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets ou prévisions les plus récents, une entité peut souhaiter extrapoler les projections établies sur la base des budgets ou prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années futures, sauf si un taux croissant peut être justifié.

- 27.18 Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure :
- (a) les entrées ou sorties de trésorerie provenant d'activités de financement ; ou
 - (b) les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.
- 27.19 Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations de flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui devraient être générées par :
- (a) une restructuration future à laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée ; ou
 - (b) l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif.

- 27.20 Le ou les taux d'actualisation utilisés dans le calcul de la valeur actuelle sont des taux avant impôt qui reflètent l'appréciation courante du marché :
- (a) de la valeur temps de l'argent ; et
 - (b) des risques spécifiques à l'actif, pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs n'ont pas été ajustées.

Le ou les taux d'actualisation utilisés pour évaluer la valeur d'utilité d'un actif ne doivent pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées, afin d'éviter de les compter deux fois.

Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur pour une unité génératrice de trésorerie

- 27.21 Une perte de valeur peut être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, la valeur recouvrable de l'unité est inférieure à la valeur comptable de l'unité. La perte de valeur doit être répartie en réduction de la valeur comptable des actifs de l'unité dans l'ordre suivant :
- (a) tout d'abord, réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie ; et
 - (b) ensuite, réduction des autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité génératrice de trésorerie.
- 27.22 Cependant, une entité ne doit pas réduire la valeur comptable d'un actif de l'unité génératrice de trésorerie à une valeur inférieure au plus haut entre :
- (a) sa juste valeur diminuée des coûts de la vente (si on peut la déterminer) ;

- (b) sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer) ; et
 - (c) zéro.
- 27.23 Tout excédent de la perte de valeur qui ne peut pas être affecté à un actif en raison de la restriction du paragraphe 27.22 doit être affecté aux autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de ces autres actifs.

Dispositions supplémentaires relatives à la dépréciation du goodwill

- 27.24 Le goodwill, ne peut être vendu séparément. 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 de l'unité ou des unités génératrice(s) de trésorerie à laquelle ou auxquelles le goodwill appartient.
- 27.25 Pour les besoins des tests de dépréciation, à compter de la date d'acquisition, le goodwill acquis dans un regroupement d'entreprises doit être affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur qui devraient bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités.
- 27.26 Une partie de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle dans le goodwill. Afin de tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie non entièrement détenue avec un goodwill, la valeur comptable de cette unité est ajustée notionnellement, avant d'être comparée à sa valeur recouvrable, en majorant la valeur comptable du goodwill affectée à l'unité du montant du goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle. Cette valeur comptable ajustée notionnellement est ensuite comparée à la valeur recouvrable de l'unité pour déterminer si l'unité génératrice de trésorerie s'est dépréciée.
- 27.27 Si un goodwill ne peut pas être affecté à des unités individuelles génératrices de trésorerie (ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie) sur une base non arbitraire, alors afin de tester le goodwill l'entité doit tester la dépréciation du goodwill en déterminant la valeur recouvrable de (a) ou de (b) :
- (a) l'entité acquise dans son intégralité, si le goodwill se rapporte à une entité acquise qui n'a pas été intégrée ; Intégrée signifie que l'entreprise acquise a été restructurée ou dissoute dans l'entité présentant l'information financière ou les autres filiales.
 - (b) le groupe entier d'entités, à l'exclusion de toute entité qui n'a pas été intégrée, si le goodwill se rapporte à une entité qui a été intégrée.

Dans le cadre de l'application de ce paragraphe, une entité devra séparer le goodwill entre le goodwill se rapportant aux entités qui ont été intégrées et le goodwill se rapportant aux entités qui n'ont pas été intégrées. L'entité doit aussi suivre les dispositions pour les unités génératrices de trésorerie indiquées dans cette section quand elle calcule la valeur recouvrable des actifs appartenant à l'entité acquise ou au groupe d'entités acquises, et quand elle affecte des pertes de valeur et des reprises de perte de valeur à ces mêmes actifs..

Reprise d'une perte de valeur

- 27.28 Une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure.
- 27.29 Une entité doit apprécier, à chaque date de clôture, s'il existe un indice qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. Les indices qu'une perte de valeur puisse avoir diminué ou puisse ne plus exister sont généralement l'opposé de ceux présentés au paragraphe 27.9. Si un tel indice existe, l'entité doit déterminer si la perte de valeur antérieure devrait faire l'objet d'une reprise intégrale ou partielle. La procédure pour déterminer si la reprise doit être intégrale ou partielle dépendra de la base sur laquelle la perte de valeur antérieure a été effectuée, entre :
- (a) la valeur recouvrable de cet actif individuel (voir le paragraphe 27.30) ; ou
 - (b) la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle appartient l'actif (voir le paragraphe 27.31).

Reprise lorsque la valeur recouvrable a été estimée pour un actif isolé déprécié

- 27.30 Lorsque la perte de valeur antérieure a été basée sur la valeur recouvrable de l'actif isolé déprécié, les dispositions suivantes s'appliquent :

- (a) L'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif à la date de clôture considérée.
- (b) Si la valeur recouvrable estimée pour l'actif excède sa valeur comptable, l'entité doit augmenter la valeur comptable à la valeur recouvrable, sous réserve de la limitation décrite en (c) ci-dessous. Cette augmentation constitue une reprise de perte de valeur. L'entité doit immédiatement comptabiliser la reprise en résultat net.
- (c) La reprise d'une perte de valeur ne doit pas augmenter la valeur comptable de l'actif au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements ou de dépréciations) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours des années antérieures.
- (d) Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, l'entité doit ajuster la dotation aux amortissements de l'actif 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 la durée d'utilité restant à courir.

Reprise lorsque la valeur recouvrable a été estimée pour une unité génératrice de trésorerie

27.31 Lorsque la perte de valeur initiale a été basée sur la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle appartient l'actif, les dispositions suivantes s'appliquent :

- (a) L'entité doit estimer la valeur recouvrable de cette unité génératrice de trésorerie à la date de clôture considérée.
- (b) Si la valeur recouvrable estimée pour l'unité génératrice de trésorerie excède sa valeur comptable, cet excédent est une reprise de perte de valeur. L'entité doit affecter la valeur de cette reprise aux actifs de l'unité, à l'exception du goodwill, au prorata des valeurs comptables de ces actifs, sous réserve de la limitation décrite en (c) ci-dessous. Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés et immédiatement comptabilisées en résultat net.
- (c) Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible
 - (i) de sa valeur recouvrable ; et
 - (ii) de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours de périodes antérieures.
- (d) Toute valeur excédentaire de la reprise de perte de valeur qui ne peut être affectée à un actif en raison de la restriction (c) ci-dessus doit être affectée au prorata aux autres actifs de l'unité génératrice de trésorerie, à l'exception du goodwill.
- (e) Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, le cas échéant, l'entité doit ajuster la dotation aux amortissements de chaque actif de l'unité génératrice de trésorerie 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 la durée d'utilité restant à courir.

Informations à fournir

27.32 Pour chaque **catégorie d'actifs** indiquée au paragraphe 27.33, l'entité doit fournir :

- (a) le montant des pertes de valeur comptabilisées en résultat net au cours de la période et les postes dans l'état du résultat global (et dans le compte de résultat, si présent) dans lesquels ces pertes de valeur sont incluses ;
- (b) le montant des reprises de perte de valeur comptabilisées en résultat net au cours de la période et les postes dans l'état du résultat global (et dans le compte de résultat, si présent) dans lesquels ces pertes de valeur sont reprises.

27.33 Une entité doit fournir les informations imposées par le paragraphe 27.32 pour chacune des catégories d'actifs suivantes :

- (a) stocks ;
- (b) immobilisations corporelles (y compris les immeubles de placement comptabilisés selon la méthode du coût) ;
- (c) goodwill ;
- (d) immobilisations incorporelles autres que le goodwill ;

- (e) participations dans des entreprises associées ;
- (f) participations dans des coentreprises.

Section 28

Avantages du personnel

Champ d'application de cette section

- 28.1 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 tous les avantages du personnel, à l'exception des **transactions dont le paiement est fondé sur des actions** qui relèvent de la Section 26 *Paiement fondé sur des actions*. Les avantages du personnel relevant de cette section appartiendront à l'une des quatre catégories suivantes :
- (a) les avantages à court terme du personnel, 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 ;
 - (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 d'un membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou
 - (ii) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.
- 28.2 Les avantages du personnel comprennent aussi des paiements fondés sur des actions par lesquels le personnel reçoit des instruments de capitaux propres (tels qu'actions ou options sur actions) ou de la 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. Une entité doit appliquer la Section 26 pour comptabiliser les transactions dont le paiement est fondé sur des actions.

Principe général de comptabilisation de tous les avantages du personnel

- 28.3 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 de présentation de l'information financière** :
- (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 clôture**, 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 charge sauf si une autre section de cette IFRS impose de comptabiliser le coût comme part du coût d'un actif, comme les stocks ou les immobilisations corporelles.

Avantages à court terme du personnel

Exemples

- 28.4 Les avantages à court terme du personnel incluent :
- (a) les salaires, rémunérations et 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.

Principe général d'évaluation des avantages à court terme

- 28.5 Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entité pendant la période de présentation de l'information financière, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme du personnel qu'elle s'attend à lui verser en contrepartie de ces services selon les dispositions du paragraphe 28.3.

Comptabilisation et évaluation – absences à court terme rémunérées

- 28.6 Une entité peut rémunérer son personnel lors de ses absences pour diverses raisons y compris les congés annuels et maladie. Certains droits aux absences à court terme rémunérées s'accumulent ; ils peuvent être reportés et utilisés au cours de périodes futures si le membre du personnel n'utilise pas intégralement ses droits dans la période considérée. Parmi les exemples, il faut citer les congés annuels et les congés de maladie. 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 non actualisé qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la fin de la période de présentation de l'information financière. L'entité doit présenter ce montant en **passif courant** à la date de clôture.
- 28.7 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 d'attribution de primes

- 28.8 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 effectuée.

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

- 28.9 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. Dans certains cas, ces conventions découlent d'actions de l'entité même en l'absence de régime documenté formel.

- 28.10 Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en **régimes à cotisations définies** ou en **régimes à prestations définies** selon leurs principales dispositions.
- (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 considérée 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. En vertu des régimes à prestations définies, l'entité est tenue de payer les prestations convenues aux membres du personnel en activité et aux anciens membres du personnels ; le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus ou moins cher que prévu) et le risque de placement (risque que le rendement des actifs réservés pour financer les prestations ne diffère des prévisions) incombent en substance à l'entité. Si l'expérience actuarielle ou de placement est pire que prévue, l'obligation de l'entité peut augmenter et vice versa si l'expérience actuarielle ou de placement est meilleure que prévue.

Régimes multi-employeurs et régimes généraux et obligatoires

- 28.11 Les régimes multi-employeurs et les régimes généraux et obligatoires 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. Cependant, si les informations disponibles sont insuffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeur à prestations définies, une entité doit comptabiliser le régime selon le paragraphe 28.13 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies et fournir les informations imposées par le paragraphe 28.40.

Prestations assurées

- 28.12 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 considérée 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

- 28.13 Une entité doit comptabiliser la cotisation payable au titre d'une période :
- (a) au passif, après déduction du montant déjà payé. Si le montant payé au titre des cotisations est supérieur à la cotisation due pour des services rendus avant la date de clôture, l'entité doit inscrire cet excédent à l'actif.
- (b) en charges sauf si une autre section de cette IFRS impose l'incorporation de la cotisation au coût d'un actif, comme les stocks ou les immobilisations corporelles.

Avantages postérieurs à l'emploi : Régimes à prestations définies

Comptabilisation

- 28.14 En application du principe général de comptabilisation énoncé au paragraphe 28.3 aux régimes à prestations définies, une entité doit comptabiliser :

- (a) un passif correspondant à ses obligations au titre des régimes à prestations définies, diminué de la valeur des actifs du régime - son « **passif au titre de prestations définies** » (voir les paragraphes 28.15 à 28.23) ;
- (b) la variation nette de ce passif durant la période comme le coût de ses régimes à prestations définies pendant la période (voir les paragraphes 28.24 à 28.27).

Évaluation du passif au titre de prestations définies

- 28.15 Une entité doit évaluer un passif au titre de prestations définies correspondant à ses obligations en vertu des régimes à prestations définies comme le 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 clôture (les paragraphes 28.16 à 28.22 fournissent des commentaires sur l'évaluation de cette obligation), diminuée
 - (b) de la juste valeur à la date de clôture des **actifs du régime** (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations. Les paragraphes 11.27 à 11.32 établissent les dispositions pour déterminer les justes valeurs des actifs du régime qui sont des **actifs financiers**.

Prise en compte des avantages acquis et non acquis

- 28.16 La valeur actuelle des obligations d'une entité selon des régimes à prestations définies à la date de clôture doit refléter le montant estimé des avantages que les membres du personnel ont obtenus en échange de leurs services au cours de la période considérée et des périodes antérieures, y compris les prestations qui ne sont pas encore **acquises** (voir le paragraphe 28.26) et y compris les impacts des formules de calcul des prestations qui donnent au personnel des avantages supérieurs pour les années de service ultérieures. Cela suppose que l'entité détermine le montant des prestations imputables à la période considérée et aux périodes antérieures sur la base de la formule de calcul 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

- 28.17 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 clôture fondé sur des obligations d'entreprises de première catégorie. Dans les pays où il n'y a pas de marché actif pour de telles obligations, l'entité doit utiliser les rendements du marché (à la date de clôture) 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

- 28.18 Si une entité est à même, sans coût ni effort excessifs, d'utiliser la **méthode des unités de crédit projetées** pour évaluer son obligation au titre des prestations définies et la charge y afférente, elle doit le faire. Si les prestations définies sont fondées sur les salaires futurs, la méthode des unités de crédit projetées impose à l'entité d'évaluer ses obligations au titre de prestations définies sur une base qui reflète l'estimation des augmentations salariales futures. En outre, la méthode des unités de crédit projetées impose à une entité d'émettre plusieurs hypothèses actuarielles d'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies, y compris les taux d'actualisation, les taux de rendement attendus des actifs du régime, les taux attendus d'augmentation salariale, la rotation du personnel, la mortalité et (pour les régimes d'assistance médicale à prestations définies) les taux d'évolution des coûts médicaux.
- 28.19 Si une entité n'est pas à même, sans coût ni effort excessifs, d'utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour évaluer ses obligations et coûts au titre des régimes à prestations définies, l'entité est autorisée à procéder aux simplifications suivantes de l'évaluation de ses obligations au titre des prestations définies en faveur de son personnel actuel :
- (a) ignorer les prévisions d'augmentation de salaire futures (par ex. supposer que les salaires actuels continuent jusqu'à ce que les membres du personnel actuels soient censés commencer à recevoir les avantages postérieurs à l'emploi) ;

- (b) ignorer les services futurs des membres du personnel actuels (par ex. retenir l'hypothèse d'une clôture du régime pour le personnel actuel et futur) ; et
- (c) Ignorer l'éventuelle mortalité en service des membres du personnel actuels entre la date de clôture et la date à laquelle les membres du personnel sont censés commencer à recevoir les avantages postérieurs à l'emploi (par ex. en supposant que tous les membres du personnel recevront des avantages postérieurs à l'emploi). Cependant, la mortalité après le service (c'est-à-dire la longévité) devra malgré tout être prise en considération.

Une entité qui tire profit des simplifications de l'évaluation précitées doit néanmoins inclure les avantages acquis et non acquis dans l'évaluation de ses obligations au titre des prestations définies.

- 28.20 Cette IFRS n'impose pas à une entité d'engager un actuaire indépendant pour mener l'évaluation actuarielle complète nécessaire au calcul de ses obligations au titre des prestations définies. Elle n'impose pas non plus de mener une évaluation actuarielle complète chaque année. Dans les périodes entre les évaluations actuarielles complètes, si les principales hypothèses actuarielles n'ont pas subi de modifications significatives, l'obligation au titre des prestations définies peut être évaluée en ajustant l'évaluation de la période précédente pour tenir compte de l'évolution démographique du personnel, telle que l'évolution de l'effectif et des niveaux de salaire.

Adoptions, modifications, réductions et liquidations des régimes

- 28.21 Si un régime à prestations définies a été adopté ou modifié dans la période considérée, 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 la détermination du résultat net de la période considérée. Inversement, si un régime a été réduit (c'est-à-dire s'il y a une réduction des prestations ou du personnel couvert) ou liquidé (l'obligation de l'employeur est entièrement acquittée) pendant la période considérée, l'obligation au titre des prestations définies a diminué ou est éliminée, et l'entité doit comptabiliser le bénéfice ou la perte en résultat net sur la période considérée.

Actif de régime à prestations définies

- 28.22 Si la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture est inférieure 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 recouvrer l'excédent soit par le biais de réductions futures de cotisations, soit par le biais de remboursements en provenance du régime.

Coût d'un régime à prestations définies

- 28.23 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 soit entièrement en charges en résultat net, soit partiellement en résultat net et partiellement comme autre élément du résultat global (voir le paragraphe 28.24) sauf si une autre section de cette IFRS impose que le coût soit incorporé au coût d'un actif comme les stocks ou les immobilisations corporelles.

Comptabilisation – choix de méthode comptable

- 28.24 Une entité doit comptabiliser tous les écarts actuariels pendant la période au cours de laquelle ils surviennent. Une entité doit :
- (a) comptabiliser tous les écarts actuariels en résultat net ; ou
 - (b) Comptabiliser tous les écarts actuariels dans les autres éléments du résultat global
- au titre du choix de la méthode comptable. L'entité doit appliquer la méthode comptable qu'elle a choisie de manière cohérente à tous ses régimes à prestations définies et à tous ses écarts actuariels. Les écarts actuariels comptabilisés en autres éléments du résultat global doivent être présentés dans l'état du résultat global.
- 28.25 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 présentation de l'information financière ;

- (b) les intérêts sur l'obligation au titre de prestations définies pendant la période de présentation de l'information financière ;
 - (c) les rendements des éventuels actifs de couverture et la variation nette de la juste valeur des droits à remboursement comptabilisés (voir le paragraphe 28,28) pendant la période de présentation de l'information financière ;
 - (d) les gains et les pertes actuariels générés pendant la période de présentation de l'information financière ;
 - (e) les augmentations ou diminutions du passif au titre de prestations définies résultant de l'adoption d'un nouveau régime ou de la modification d'un régime existant pendant la période de présentation de l'information financière (voir le paragraphe 28.21) ;
 - (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 présentation de l'information financière (voir le paragraphe 28.21).
- 28.26 Dans 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 la poursuite de l'emploi (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 clôture 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 (comme la maladie), 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.
- 28.27 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 clôture ; ou
 - (b) l'expérience passée ou d'autres indications fiables, démontrent que ces prestations payées dans le cadre de 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

- 28.28 Si une entité est quasiment certaine qu'une autre partie remboursera, soit en partie soit en totalité, les dépenses nécessaires au règlement d'une obligation au titre de prestations définies, elle doit comptabiliser ses droits à remboursement en tant qu'actif distinct. L'entité doit évaluer l'actif à sa juste valeur. Dans l'état du résultat global (ou au compte de résultat, s'il est présenté), la dépense relative à un régime à prestations définies peut être présentée après déduction du montant comptabilisé à titre de remboursement.

Autres avantages à long terme

- 28.29 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 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 fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants ;
 - (e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de la période au cours de laquelle elles ont été gagnées.
- 28.30 Une entité doit comptabiliser un passif au titre d'autres avantages à long terme évalués comme le total net des montants suivants :
- (a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations à la date de clôture, diminuée

- (b) de la juste valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations.

Une entité doit comptabiliser la variation du passif selon le paragraphe 28.23.

Indemnités de fin de contrat de travail

- 28.31 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 sur un désir d'équité, à effectuer des paiements (ou à 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

- 28.32 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.
- 28.33 Lorsqu'une entité comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également être dans l'obligation de prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou d'autres avantages du personnel.
- 28.34 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.
- 28.35 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 rétracter.

Évaluation

- 28.36 L'entité doit évaluer les indemnités de fin de contrat de travail selon la meilleure estimation de la dépense qui sera nécessaire au règlement de l'obligation à la date de clôture. Dans le cas d'une offre effectuée pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités doit être basée sur le nombre de personnes dont on s'attend à ce qu'elles acceptent l'offre.
- 28.37 Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont dues plus de douze mois après la fin de la période de présentation de l'information financière, elles doivent être actualisées et évaluées à leur valeur actuelle.

Régimes de groupe

- 28.38 Si une société mère offre des avantages aux membres du personnel de l'une ou de plusieurs **filiales** du groupe et que la société mère présente des états financiers consolidés conformes à l'*IFRS pour les PME* ou aux **IFRS complètes**, lesdites filiales sont autorisées à comptabiliser et à évaluer la charge des avantages des membres du personnel sur la base d'une affectation raisonnable de la charge comptabilisée pour le groupe.

Informations à fournir

Informations à fournir sur les avantages à court terme du personnel

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

Informations à fournir sur les régimes à cotisations définies

- 28.40 Une entité doit indiquer le montant comptabilisé en charges dans le résultat net pour les régimes à cotisations définies. Si une entité classe un régime multi-employeurs à prestations définies comme un régime à cotisations définies faute d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies (voir le

paragraphe 28.11), elle doit indiquer qu'il s'agit d'un régime à prestations définies, donner la raison pour laquelle il est comptabilisé comme un régime à cotisations définies et fournir toute information disponible à propos de l'excédent ou du déficit du régime ainsi que les conséquences éventuelles pour l'entité.

Informations à fournir sur les régimes à prestations définies

28.41 Une entité doit fournir les informations suivantes sur les régimes à prestations définies (à l'exception des régimes multi-employeurs à prestations définies comptabilisés en régimes à cotisations définies conformément au paragraphe 28.11, pour lesquels le paragraphe 28.40 indique les informations à fournir). Si une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle peut fournir les informations globalement, séparément pour chaque régime ou regroupées de la manière qu'elle juge la plus utile.

- (a) une description générale du type de régime, y compris la politique de financement.
- (b) la méthode comptable adoptée par l'entité pour la comptabilisation des écarts actuariels (soit en résultat net, soit en autres éléments du résultat global) et le montant comptabilisé sur la période au titre de gains et de pertes actuariels ;
- (c) une explication détaillée si l'entité procède à l'une ou l'autre des simplifications prévues au paragraphe 28.19 pour l'évaluation de ses obligations au titre des prestations définies ;
- (d) la date de la plus récente évaluation actuarielle complète et, s'il ne s'agit pas de la date de clôture, une description des ajustements apportés pour évaluer l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture ;
- (e) un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de l'obligation au titre des prestations définies en indiquant séparément les prestations versées et toutes les autres variations.
- (f) 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 comptabilisé en tant qu'actif, en indiquant séparément, s'il y a lieu :
 - (i) les cotisations ;
 - (ii) les prestations payées ; et
 - (iii) les autres variations des actifs du régime.
- (g) le coût total relatif aux régimes à prestations définies pour la période, en indiquant séparément les montants :
 - (i) comptabilisés en résultat net en charges ; et
 - (ii) incorporés au coût d'un actif ;
- (h) pour chaque grande catégorie d'actifs du régime, comprenant, de manière non exhaustive, les instruments de capitaux propres, les instruments de créance, les biens immobiliers et l'ensemble des 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 effectif des actifs du régime.
- (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 ; et
 - (v) toute autre hypothèse actuarielle importante.

La présentation des rapprochements mentionnés en (e) et (f) ci-dessus n'est pas imposée au titre des périodes antérieures. Une filiale qui comptabilise et évalue la charge des avantages des membres du personnel sur la base d'une affectation raisonnable de la charge comptabilisée pour le groupe (voir le paragraphe 28.38) doit, dans ses états financiers individuels, décrire sa méthode de calcul de l'affectation et doit fournir les informations prévues en (a) à (k) ci-dessus pour le régime dans sa globalité.

Informations à fournir sur les autres avantages à long terme

- 28.42 Pour chaque catégorie des autres avantages à long terme 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 niveau de **financement** à la date de clôture.

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

- 28.43 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 le niveau de financement à la date de clôture.
- 28.44 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 21 *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 29

Impôts sur le résultat

Champ d'application de cette section

- 29.1 Pour les besoins de cette IFRS, 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 qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions à l'entité présentant l'information financière.
- 29.2 Cette section traite de la comptabilisation de l'impôt sur le résultat. Elle impose à une entité de comptabiliser les conséquences fiscales courantes et futures des transactions et des autres événements comptabilisés dans les états financiers. Ces montants d'impôt comptabilisés incluent l'**impôt exigible et l'impôt différé**. L'impôt exigible désigne l'impôt à payer (remboursable) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) pour la période considérée ou pour les périodes antérieures. L'impôt différé désigne l'impôt à payer ou recouvrable au cours de périodes futures, découlant généralement du recouvrement ou du règlement par l'entité de ses **actifs et passifs** au titre de la valeur comptable actuelle et de l'incidence fiscale du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt inutilisés.

Étapes de la comptabilisation des impôts sur le résultat

- 29.3 Une entité doit comptabiliser les impôts sur le résultat selon les étapes (a) à (i) suivantes :
- (a) comptabiliser l'impôt exigible évalué pour un montant incluant l'incidence des éventuelles conséquences d'un contrôle fiscal (paragraphes 29.4 à 29.8) ;
 - (b) identifier les actifs et les passifs susceptibles d'avoir une incidence sur le bénéfice imposable s'ils étaient recouvrables ou réglés à leur valeur comptable actuelle (paragraphes 29.9 et 29.10) ;
 - (c) déterminer la **base fiscale** des éléments suivants à la **fin de la période de présentation de l'information financière** :
 - (i) les actifs et les passifs évoqués en (b) ; la base fiscale des actifs et des passifs est déterminée par les conséquences de la vente des actifs ou le règlement des passifs à leur valeur comptable actuelle (paragraphes 29.11 et 29.12).
 - (ii) les autres éléments ayant une base fiscale bien qu'ils ne soient pas comptabilisés en actifs ou passifs, c'est-à-dire les éléments comptabilisés en produits ou en charges qui deviendront imposables ou fiscalement déductibles sur des périodes futures (paragraphe 29.13) ;
 - (d) calculer les **différences temporelles**, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés (paragraphe 29.14) ;
 - (e) comptabiliser les **actifs d'impôt différés** et les **passifs d'impôt différés** découlant des **différences temporelles**, des pertes fiscales et des crédits d'impôt non utilisés (paragraphes 29.15 à 29.17) ;

- (f) évaluer les actifs d'impôt différés et les passifs d'impôt différés à un montant incluant l'incidence des éventuelles conséquences d'un contrôle fiscal selon les taux d'impôts qui, sur la base des réglementations fiscales adoptées ou quasi adoptées à la fin de la période de présentation de l'information financière, sont susceptibles d'être en vigueur lorsque les actifs d'impôt différés seront réalisés ou lorsque les passifs d'impôt différés seront réglés (paragraphe 29.18 à 29.25) ;
- (g) comptabiliser une réduction de valeur des actifs d'impôt différés de sorte que le montant net soit équivalent au montant le plus élevé susceptible (plus probable qu'improbable) de se réaliser sur la base des bénéfices imposables actuels et futurs (paragraphe 29.21 et 29.22) ;
- (h) affecter les impôts exigibles et différés aux composantes du **résultat net**, des **autres éléments du résultat global et des capitaux propres** s'y rapportant (paragraphe 29.27) ;
- (i) présenter et fournir les informations requises (paragraphe 29.28 à 29.32).

Comptabilisation et évaluation de l'impôt exigible

- 29.4 Une entité doit comptabiliser un passif d'impôt exigible au titre des impôts dus sur le bénéfice imposable de la période considérée et des périodes antérieures. Si le montant 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 d'impôt exigible.
- 29.5 Une entité doit comptabiliser un actif d'impôt exigible au titre de l'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt payé à une période antérieure.
- 29.6 Une entité doit évaluer un passif d'impôt exigible (actif) aux montants qu'elle s'attend à payer (recouvrer) selon le taux d'impôt et les réglementations fiscales adoptées ou quasi adoptées à la **date de clôture**. Une entité doit considérer les taux d'impôt comme quasi-adoptés lorsque les événements futurs requis par le processus d'adoption n'ont historiquement pas d'incidence sur l'issue et qu'il est peu probable qu'ils en aient. Les paragraphes 29.23 à 29.25 donnent des instructions d'évaluations supplémentaires.
- 29.7 Une entité doit comptabiliser les variations d'un passif d'impôt exigible ou d'un actif d'impôt exigible en **charge d'impôt** en résultat net, à l'exception des variations imputables à un élément de **produit** ou de **charge** comptabilisé selon cette IFRS en autres éléments du résultat global qui doivent également être comptabilisées en autres éléments du résultat global.
- 29.8 Une entité doit inclure dans les montants comptabilisés au titre des paragraphes 29.4 et 29.5 l'incidence des éventuels résultats d'un contrôle fiscal, évalué selon le paragraphe 29.24.

Comptabilisation de l'impôt différé

Principe général de comptabilisation

- 29.9 Une entité doit comptabiliser un actif ou un passif d'impôt différé au titre d'impôt recouvrable ou à payer au cours des périodes futures résultant de transactions ou d'événements antérieurs. Ledit impôt résulte de l'écart entre les montants comptabilisés pour les actifs et les passifs de l'entité dans l'état de la situation financière et le montant desdits actifs et passifs retenu par les autorités fiscales, et le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt inutilisés.

Actifs et passifs dont le recouvrement ou le règlement n'aura pas d'incidence sur le bénéfice imposable

- 29.10 Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable d'un actif ou à régler la valeur comptable d'un passif sans incidence sur le bénéfice imposable, il n'en résulte aucun impôt différé au titre de l'actif ou du passif. Par conséquent, les paragraphes 29.11 à 29.17 s'appliquent uniquement aux actifs et aux passifs pour lesquels l'entité s'attend à ce que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable ait une incidence sur le bénéfice imposable et aux autres éléments ayant une base fiscale.

Base fiscale

- 29.11 Une entité doit déterminer la base fiscale d'un actif, d'un passif ou d'un autre élément selon la réglementation fiscale adoptée ou quasi-adoptée. Si l'entité dépose une déclaration fiscale consolidée, la base fiscale est déterminée par la réglementation fiscale régissant la déclaration fiscale consolidée. Si l'entité dépose des

déclarations fiscales distinctes pour différentes activités, la base fiscale est déterminée par les réglementations fiscales régissant chaque déclaration.

- 29.12 La base fiscale détermine les montants qui seront inclus dans le bénéfice imposable au titre du recouvrement ou du règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Spécifiquement :
- (a) la base fiscale d'un actif est le montant qui aurait été déductible lors de la détermination du bénéfice imposable si la valeur comptable de l'actif avait été recouvrée par le biais de la vente à la fin de la période de présentation de l'information financière. Si le recouvrement de l'actif par le biais de la vente n'augmente pas le bénéfice imposable, la base fiscale doit être considérée comme équivalente à la valeur comptable.
 - (b) la base fiscale d'un passif est équivalente à sa valeur comptable diminuée de tout montant déductible lors de la détermination du bénéfice imposable (ou majorée de tout montant inclus dans le bénéfice imposable) dans l'hypothèse du règlement du passif à sa valeur comptable à la fin de la période de présentation de l'information financière. Dans le cas de produits différés, la base fiscale du passif qui en résulte est la valeur comptable diminuée de tout élément de produits qui ne sera pas imposable au cours des périodes futures.
- 29.13 Certains éléments ont une base fiscale, mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs. Par exemple, les frais de recherche sont comptabilisés en charges lorsqu'ils sont engagés, mais leur déduction du bénéfice imposable peut ne pas être autorisée avant une période ultérieure. Ainsi, la valeur comptable des frais de recherche est nulle et la base fiscale est équivalente au montant qui sera déduit sur des périodes ultérieures. Un instrument de capitaux propres émis par l'entité peut également donner lieu à des déductions sur des périodes ultérieures. L'état de la situation financière ne présente aucun actif ni passif, mais la base fiscale est équivalente au montant des déductions ultérieures.

Différences temporelles

- 29.14 Les différences temporelles surviennent :
- (a) lorsqu'il existe une différence entre les valeurs comptables et les bases fiscales au moment de la comptabilisation initiale des actifs et des passifs, ou au moment de la création de la base fiscale pour les éléments qui ont une base fiscale, mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs.
 - (b) lorsqu'une différence se crée entre la valeur comptable et la base fiscale après la comptabilisation initiale parce que des produits ou charges sont comptabilisés en résultat global ou en capitaux propres sur une période de présentation de l'information financière, mais en bénéfice imposable sur une période différente.
 - (c) lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif varie et que cette variation n'est comptabilisée dans la valeur comptable de l'actif ou du passif sur aucune période.

Actifs et passifs d'impôt différé

- 29.15 À l'exception de ce qu'impose le paragraphe 29.16, une entité doit comptabiliser :
- (a) un passif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles dont on s'attend à ce qu'elles augmentent le bénéfice imposable dans le futur ;
 - (b) un actif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles dont on s'attend à ce qu'elles réduisent le bénéfice imposable dans le futur ;
 - (c) un actif d'impôt différé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés.
- 29.16 Les situations suivantes font exception aux dispositions du paragraphe 29.15 :
- (a) Une entité ne doit pas comptabiliser d'actif ni de passif d'impôt différé au titre de différences temporelles associées aux bénéfices non distribués en provenance de filiales étrangères, de succursales, d'entreprises associées et de coentreprises, dans la mesure où l'investissement est essentiellement permanent dans sa durée, sauf s'il apparaît que la différence temporelle s'inversera dans un avenir prévisible.
 - (b) Une entité ne doit pas comptabiliser un passif d'impôt différé au titre de différences temporelles liées à la comptabilisation initiale du goodwill.
- 29.17 Une entité doit comptabiliser les variations d'un passif d'impôt différé ou d'un actif d'impôt différé en charge d'impôt en résultat net, à l'exception des variations imputables à un élément de produit ou de charge

comptabilisé selon cette IFRS en autres éléments du résultat global qui doivent également être comptabilisées en autres éléments du résultat global.

Évaluation de l'impôt différé

Taux d'impôt

- 29.18 Une entité doit évaluer un passif d'impôt différé (actif) selon les taux d'impôt et les réglementations fiscales adoptées ou quasi-adoptées à la date de clôture. Une entité doit considérer les taux d'impôt comme quasi-adoptés lorsque les événements futurs requis par le processus d'adoption n'ont historiquement pas d'incidence sur l'issue et qu'il est peu probable qu'ils en aient.
- 29.19 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 l'actif d'impôt différé se réalisera ou le passif d'impôt différé se réglera.
- 29.20 L'évaluation des actifs et des passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou régler la valeur comptable des actifs et passifs liés. 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.

Réduction de valeur

- 29.21 Une entité doit comptabiliser une réduction de valeur des actifs d'impôt différés de sorte que le montant de la valeur comptable nette soit équivalent au montant le plus élevé susceptible (plus probable qu'improbable) d'être recouvré sur la base des bénéfices imposables actuels et futurs.
- 29.22 Une entité doit analyser la valeur comptable nette d'un actif d'impôt différé à chaque date de clôture et ajuster la réduction de valeur afin de refléter l'évaluation actuelle des bénéfices imposables futurs. Un tel ajustement doit être comptabilisé en résultat net, à l'exception des ajustements imputables à un élément de produit ou de charge comptabilisé selon cette IFRS en autres éléments du résultat global qui doivent également être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

Évaluation de l'impôt exigible et de l'impôt différé

- 29.23 Une entité ne doit pas actualiser les actifs et passifs d'impôts exigibles et différés.
- 29.24 L'incertitude qui pèse sur l'acceptation ou le rejet par les autorités fiscales des montants déclarés par l'entité a une incidence sur le montant de l'impôt exigible et de l'impôt différé. Une entité doit évaluer les actifs et les passifs d'impôts exigibles et différés à un montant correspondant à la moyenne de toutes les issues possibles pondérée par leurs probabilités de réalisation, en émettant l'hypothèse que les autorités fiscales analyseront les montants déclarés et auront connaissance de toutes les informations pertinentes. Les variations de la moyenne de toutes les issues possibles pondérée par leurs probabilités de réalisation doivent se fonder sur des informations nouvelles et non sur une nouvelle interprétation par l'entité d'informations disponibles antérieurement.
- 29.25 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 ces deux situations, 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).

Retenue à la source sur les dividendes

- 29.26 Lorsqu'une entité verse un dividende à ses actionnaires, elle peut être tenue de payer une partie du dividende aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires. Un tel montant payé ou à payer aux administrations fiscales est imputé aux capitaux propres comme faisant partie des dividendes.

Présentation

Affectation au résultat global et aux capitaux propres

- 29.27 Une entité doit comptabiliser la charge d'impôt dans le même élément du résultat global total (c'est-à-dire les activités poursuivies, les **activités en cours d'abandon** ou les autres éléments du résultat global) ou des capitaux propres que la transaction ou l'autre événement qui a engendré la charge d'impôt.

Distinction entre les éléments courants et non courants

- 29.28 Lorsque l'entité présente séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants dans son état de la situation financière, elle ne doit classer aucun actif (passif) d'impôt différé comme actif (passif) courant.

Compensation

- 29.29 Une entité doit compenser les actifs d'impôt exigibles et les passifs d'impôt exigibles ou compenser les actifs d'impôt différés et les passifs d'impôt différés uniquement lorsqu'elle détient un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants et qu'elle a l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Informations à fournir

- 29.30 Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les incidences financières des conséquences sur l'impôt exigible et différé des transactions comptabilisées et d'autres événements.
- 29.31 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 d'impôt exigible (produit) ;
 - (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 se rapportant à la création et au renversement des 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) l'incidence sur la charge d'impôt différé résultant d'une évolution des issues possibles d'un contrôle fiscal (voir le paragraphe 29.24) ;
 - (f) les ajustements apportés à la charge d'impôt différé résultant d'un changement du statut fiscal de l'entité ou de ses actionnaires ;
 - (g) toute variation de la réduction de valeur (voir les paragraphes 29.21 à 29.22) ;
 - (h) le montant de la charge d'impôt relative aux variations dans les méthodes comptables et aux erreurs comptables (voir la Section 10 *Méthodes comptables, estimations comptables et erreurs*).
- 29.32 Une entité doit présenter séparément les éléments suivants :
- (a) le total de l'impôt exigible et de l'impôt différé relatif aux éléments comptabilisés dans les autres éléments du résultat global ;
 - (b) une explication des différences significatives existant entre les montants présentés dans l'état du résultat global et les montants déclarés aux administrations fiscales ;

- (c) une explication des variations du/des taux d'impôt applicable(s) par rapport à la période de présentation de l'information financière précédente.
- (d) pour chaque catégorie de différence temporelle et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés :
 - (i) le montant des passifs d'impôt différé, des actifs d'impôt différé et des réductions de valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière ; et
 - (ii) une analyse de la variation des passifs d'impôt différé, des actifs d'impôt différé et de la réduction de valeur sur la période ;
- (e) La date d'expiration, le cas échéant, des différences temporelles, des pertes fiscales et des crédits d'impôt non utilisés ;
- (f) dans les circonstances décrites au paragraphe 29.25, une explication sur la nature des conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat qui découleraient du paiement de dividendes à ses actionnaires.

Section 30

Conversion des monnaies étrangères

Champ d'application de cette section

- 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 établissements à l'étranger. En outre, une entité peut présenter ses états financiers dans une monnaie étrangère. Cette section traite de la façon d'intégrer les transactions réalisées en monnaie étrangère et les établissements 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* et la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers*.

Monnaie fonctionnelle

- 30.2 Chaque entité doit identifier sa **monnaie fonctionnelle**. La monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités.
- 30.3 L'environnement économique principal dans lequel une entité exerce ses activités est normalement celui dans lequel est principalement générée et dépensée 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 le plus les prix de vente de ses biens et services.
 - (b) la monnaie qui influence le plus le 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 générés les fonds provenant des activités de financement (c'est-à-dire l'émission d'instruments d'emprunt et de capitaux propres) ;
 - (b) la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie liées à l'activité sont habituellement conservées.
- 30.5 Pour déterminer quelle est la monnaie fonctionnelle d'un établissement à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant l'information financière (dans ce contexte, l'entité présentant l'information financière est l'entité dont l'établissement à l'étranger est une filiale, une succursale, une entreprise associée ou une coentreprise), l'entité considère les facteurs complémentaires suivants :

- (a) si les activités de l'établissement à l'étranger sont menées en tant que prolongement des activités de l'entité présentant l'information financière ou si, au contraire, elles sont menées avec un degré d'autonomie important. Un exemple du premier cas de figure est celui où l'établissement à l'étranger vend exclusivement des biens importés de l'entité présentant l'information financière et lui en remet le produit. Un exemple du deuxième cas de figure est celui où l'établissement à l'étranger accumule de la trésorerie et d'autres **éléments monétaires**, engage des charges, génère des produits et négocie des emprunts, pratiquement tous libellés dans sa monnaie locale ;
- (b) si les transactions avec l'entité présentant l'information financière représentent une proportion élevée ou faible des activités de l'établissement à l'étranger ;
- (c) si les flux de trésorerie générés par les activités de l'établissement à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant l'information financière et sont immédiatement disponibles pour lui être remis ;
- (d) si les flux de trésorerie générés par les activités de l'établissement à l'étranger sont suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans que l'entité présentant l'information financière 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 qui doit être dénouée en monnaie étrangère, ce qui comprend les transactions par lesquelles l'entité :
- (a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère ;
 - (b) emprunte ou prête des fonds, lorsque 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 contracte 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 de change au 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 répond pour la première fois aux conditions de comptabilisation prévues dans cette IFRS. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de la transaction est souvent utilisé ; ainsi, un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenues au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

Présentation des états financiers à la fin des périodes de présentation de l'information financière ultérieures

- 30.9 À la fin de chaque **période de présentation de l'information financière**, 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 net, 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 au cours de la période ou au cours de périodes antérieures, à l'exception des cas décrits au paragraphe 30.13.
- 30.11 Lorsqu'une autre section de cette IFRS impose qu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire soit comptabilisé en autres éléments du résultat global, l'entité doit comptabiliser chaque composante de change de ce profit ou de cette perte en autres éléments du résultat global. À l'inverse, lorsqu'un profit ou une perte sur un

élément non monétaire est comptabilisé en résultat net, une entité doit comptabiliser en résultat net tout élément de change constitutif de ce profit ou de cette perte.

Investissement net dans un établissement à l'étranger

- 30.12 L'entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance sur un établissement à l'étranger ou une dette envers un établissement 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 cet établissement 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 l'information financière dans un établissement à l'étranger doivent être comptabilisés en résultat net dans les états financiers individuels de l'entité présentant l'information financière ou dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger, selon le cas. Dans les états financiers qui incluent l'établissement à l'étranger et l'entité qui présente l'information financière (par ex. les états financiers consolidés lorsque l'établissement étranger est une filiale), lesdits écarts de change doivent être comptabilisés initialement dans les autres éléments du résultat global et présentés comme une composante des capitaux propres. Ils ne doivent pas être comptabilisés de nouveau en résultat net lors de la cession de l'investissement net.

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 l'indiquent les paragraphes 30.2 à 30.5, la monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour celle-ci. Par conséquent, 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 le plus les prix de vente des biens et des services peut entraîner un changement de la monnaie fonctionnelle de l'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 au 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.

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

Conversion dans la monnaie de présentation

- 30.17 L'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 doit convertir les éléments de produits et de charges et sa **situation financière** dans la monnaie de présentation. Par exemple, lorsqu'un **groupe** englobe des entités individuelles qui utilisent des monnaies fonctionnelles différentes, les éléments de produits et de charges 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 état de la situation financière présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces états de la situation financière ;
 - (b) les produits et les charges de chaque état du résultat global (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 autres éléments du résultat global.
- 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'utilisation 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 ; et
 - (b) la conversion de l'actif net à l'ouverture, à un cours de clôture différent du cours de clôture précédent.
- Lorsque les écarts de change se rapportent à un établissement à l'étranger qui est consolidé sans être totalement détenu, les écarts de change cumulés résultant de la conversion et attribuables aux **participations ne donnant pas le contrôle** sont affectés aux participations ne donnant pas le contrôle et comptabilisés en tant que tels dans l'état de la situation financière 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 dans la Section 31 *Hyperinflation*.

Conversion d'un établissement à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'investisseur

- 30.22 Pour incorporer les actifs, les passifs et les produits et charges d'un établissement à l'étranger dans ceux de l'entité présentant l'information financière, 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*). 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 monnaie, et expose l'entité présentant l'information financière à un profit ou à une perte découlant des fluctuations de change. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant l'information financière, une entité continue de comptabiliser en résultat net 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.
- 30.23 Tout goodwill provenant de l'acquisition d'un établissement à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la **valeur comptable** des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cet établissement à l'étranger doivent être comptabilisés comme des actifs ou des passifs de l'établissement à l'étranger. Ils doivent donc être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger et être convertis au cours de clôture, selon le paragraphe 30.18.

Informations à fournir

- 30.24 Dans les paragraphes 30.26 et 30.27, les références à la « monnaie fonctionnelle » s'appliquent, dans le cas d'un groupe, à la monnaie fonctionnelle de la société mère.
- 30.25 Une entité doit présenter les informations suivantes :
- (a) le montant des écarts de change comptabilisés dans le résultat net de la période, sauf ceux qui proviennent d'instruments financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net conformément aux Sections 11 et 12 ;
 - (b) le montant des écarts de change survenus pendant la période et classés dans une composante de capitaux propres séparée à la date de clôture.
- 30.26 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 le mentionner et indiquer quelle est la monnaie fonctionnelle, ainsi que la raison pour laquelle elle utilise une monnaie de présentation différente de cette dernière.
- 30.27 En cas de changement de la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant l'information financière ou bien de celle d'un de ses établissements importants situés à l'étranger, l'entité doit indiquer ce fait ainsi que la raison du changement de monnaie fonctionnelle.

Section 31

Hyperinflation

Champ d'application de cette section

- 31.1 Cette section s'applique à une entité dont la **monnaie fonctionnelle** est celle d'une économie hyperinflationniste. Elle impose à ladite entité de retraiter ses **états financiers** afin de tenir compte des effets de l'hyperinflation.

Économie hyperinflationniste

- 31.2 Cette section n'établit pas un taux absolu définissant une économie hyperinflationniste. Une entité doit former son jugement en considérant toutes les informations disponibles y compris, mais sans s'y limiter, les éventuels indicateurs d'hyperinflation suivants :
- (a) la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat.
 - (b) La population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie.
 - (c) Les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue pendant la durée du crédit, même si cette période est courte.
 - (d) Les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix.
 - (e) Le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

Unité de mesure dans les états financiers

- 31.3 Tous les montants des états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la **fin de la période de présentation de l'information financière**. Les informations comparatives de la période précédente imposées par le paragraphe 3.14 ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimées dans l'unité de mesure qui a cours à la **date de clôture**.
- 31.4 Le retraitement des états financiers selon la présente section impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Dans la plupart des économies, il existe un indice des prix général, habituellement émis par le gouvernement que les entités suivront.

Procédures relatives au retraitement des états financiers sur la base du coût historique

État de la situation financière

- 31.5 Les montants figurant dans l'état de la situation financière qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de présentation de l'information financière sont retraités à l'aide d'un indice général des prix.
- 31.6 Les éléments monétaires ne sont pas retraités parce qu'ils sont exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la fin de la période de présentation de l'information financière. Les éléments monétaires sont l'argent détenu et les éléments à recevoir ou à payer en argent.
- 31.7 Les actifs et les passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, tels que les prêts et les obligations indexés, sont ajustés selon ces accords et l'état de la situation financière retraité présente ces montants ajustés.
- 31.8 Tous les autres actifs et passifs sont non monétaires.
- (a) Certains éléments non monétaires sont comptabilisés à des montants qui sont actuels à la fin de la période de présentation de l'information financière, tels que la valeur nette de réalisation et la juste valeur ; ils ne sont donc pas retraités. Tous les autres actifs et passifs non monétaires sont retraités.

- (b) La plupart des éléments non monétaires sont comptabilisés au coût ou au coût diminué de l'amortissement ; ils sont donc exprimés à des montants qui étaient actuels à la date de leur acquisition. Le coût retraité, ou coût diminué de l'amortissement, de chaque élément est déterminé en appliquant à son coût historique et au cumul des amortissements la variation d'un indice général des prix entre la date d'acquisition et la fin de la période de présentation de l'information financière.
 - (c) Le montant retraité d'un élément non monétaire est diminué, selon la Section 27 *Dépréciation d'actifs*, lorsqu'il excède sa **valeur recouvrable**.
- 31.9 À l'ouverture de la première période de l'application de cette section, les éléments composant les **capitaux propres**, à l'exception des résultats non distribués sont retraités par application d'un indice général des prix à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Les résultats non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants de l'état de la situation financière retraité.
- 31.10 À la fin de la première période et au cours de périodes ultérieures, tous les éléments composant les capitaux propres sont retraités par application d'un indice général des prix à compter de l'ouverture de la période ou de la date d'apport, si elle est ultérieure. Les variations de capitaux propres sur la période sont communiquées selon la Section 6 *État des variations des capitaux propres et compte de résultat et des résultats non distribués*.

État du résultat global et compte de résultat

- 31.11 Tous les éléments de l'état du résultat global (et du compte de résultat, s'il est présenté) doivent être exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la fin de la période de présentation de l'information financière. Par conséquent, tous les montants doivent être retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de la comptabilisation initiale des éléments de produits et de charges dans les états financiers. Si l'inflation générale est quasiment régulière sur la période et que les éléments de produits et de charges sont survenus de manière quasiment régulière sur la période, un taux d'inflation moyen peut être approprié.

Tableau des flux de trésorerie

- 31.12 Une entité doit exprimer tous les éléments du **tableau des flux de trésorerie** dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de présentation de l'information financière.

Profit ou perte sur la position monétaire nette

- 31.13 En période d'inflation, une entité qui détient davantage d'actifs monétaires que de passifs monétaires perd du pouvoir d'achat et une entité dont les passifs monétaires dépassent les actifs monétaires gagne du pouvoir d'achat, dans la mesure où les actifs et passifs ne sont pas liés à un niveau de prix. Une entité doit comptabiliser en résultat net les profits ou pertes de la position monétaire nette. Une entité doit compenser l'ajustement des actifs et des passifs indexés contractuellement sur des variations de prix, effectué selon le paragraphe 31.7, par le profit ou la perte sur la position monétaire nette.

Économies cessant d'être hyperinflationnistes

- 31.14 Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon cette section, elle doit prendre les montants exprimés dans la monnaie de présentation qui avait cours à la fin de la période de présentation de l'information financière précédente comme base de la **valeur comptable** dans ses états financiers ultérieurs.

Informations à fournir

- 31.15 Une entité à laquelle s'applique cette section doit fournir les informations suivantes :
- (a) le fait que les états financiers et les autres données des périodes antérieures ont été retraités pour refléter les variations du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle ;
 - (b) La désignation et le niveau de l'indice de prix à la date de clôture et ses variations durant la période de présentation de l'information financière considérée et durant la période de présentation de l'information financière précédente ;
 - (c) le montant des profits ou pertes sur les éléments monétaires.

Section 32**Événements postérieurs à la date de clôture****Champ d'application de cette section**

32.1 Cette section définit les événements postérieurs à la date de clôture et expose les principes de comptabilisation, d'évaluation et de communication de l'information financière à propos desdits événements.

Définition des événements postérieurs à la date de clôture

32.2 Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de présentation de l'information financière et la date d'autorisation de publication 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 présentation de l'information financière (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements) ; et
- (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la fin de la période de présentation de l'information financière (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements).

32.3 Les événements postérieurs à la date de clôture incluent tous les événements survenant jusqu'à la date d'autorisation de publication des états financiers, même si ces événements se produisent après l'annonce publique du résultat net ou d'autres informations financières choisies.

Comptabilisation et évaluation

Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

32.4 Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers, y compris les informations à fournir correspondantes, pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.

32.5 Sont présentés, ci-après, des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture 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 date de clôture, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière. L'entité ajuste toute **provision** comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon la Section 21 *Provisions et éventualités* ou comptabilise une nouvelle provision. L'entité ne se contente pas d'indiquer dans ses notes un passif éventuel. Au contraire, le règlement de l'affaire fournit des éléments probants complémentaires à prendre en compte dans la détermination de la provision qui devrait être comptabilisée à la fin de la période de présentation de l'information financière selon la Section 21.
- (b) la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la fin de la période de présentation de l'information financière 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 date de clôture confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la fin de la période de présentation de l'information financière et que l'entité doit ajuster la **valeur comptable** de la créance ; et
 - (ii) la vente de stocks après la fin de la période de présentation de l'information financière peut donner des éléments probants sur leur prix de vente à la fin de cette période dans le but d'évaluer la dépréciation à cette date.
- (c) la détermination, après la fin de la période de présentation de l'information financière, du coût d'actifs achetés, ou des produits provenant des actifs vendus avant la fin de la période de présentation de l'information financière ;

- (d) la détermination, après la fin de la période de présentation de l'information financière, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la fin de la période de présentation de l'information financière, l'entité avait une **obligation** juridique ou **implicite** d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date (voir la Section 28 *Avantages du personnel*) ;
- (e) la découverte de fraude ou d'**erreurs** montrant que les états financiers sont incorrects.

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

- 32.6 Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.
- 32.7 Exemples d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :
- (a) une baisse de la valeur de marché de placements entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers ; la baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la fin de la période de présentation de l'information financière, 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 présentation de l'information financière, bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 32,10.
 - (b) un montant qui devient une créance du fait d'un jugement de tribunal ou d'une action en justice favorable postérieur à la **date de clôture**, mais antérieur à la publication des états financiers. Ceci constituerait un actif éventuel à la date de clôture (voir le paragraphe 21.13) et le paragraphe 21.16 pourrait imposer de fournir les informations financières y afférent. Cependant, un accord portant sur le montant des dommages dans le cadre d'un jugement obtenu avant la date de clôture, mais non comptabilisé au préalable faute de pouvoir évaluer le montant de manière fiable, peut constituer un événement donnant lieu à des ajustements.

Dividendes

- 32.8 Si une entité décide d'attribuer des dividendes aux détenteurs de ses instruments de capitaux propres après la fin de la période de présentation de l'information financière, l'entité ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passif à la fin de la période de présentation de l'information financière. Le montant du dividende peut être présenté comme une composante séparée des résultats non distribués à la fin de la période de présentation de l'information financière.

Informations à fournir

Date de l'autorisation de publication

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

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

- 32.10 Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque catégorie d'événements postérieurs à la date de clôture 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.
- 32.11 Sont par exemple des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir : les informations à fournir communiquées reflèteront celles divulguées après la date de clôture, mais avant l'autorisation de publication des états financiers :
- (a) un regroupement d'entreprises important ou la sortie d'une filiale importante ;

- (b) l'annonce d'un plan d'abandon d'une activité ;
- (c) les achats d'actifs importants, les sorties ou plans de sortie d'actifs ou l'expropriation d'actifs importants par le gouvernement ;
- (d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie.
- (e) l'annonce ou le début de mise en œuvre d'une restructuration majeure ;
- (f) les émissions ou les rachats d'instruments de dette ou de capitaux propres de l'entité ;
- (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, adoptées ou annoncées, qui ont un impact important sur les actifs et les passifs d'impôt exigible et d'impôt différé ;
- (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 fin de la période de présentation de l'information financière.

Section 33

Informations à fournir relatives aux parties liées

Champ d'application de cette section

- 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 net aient été affectés par l'existence de **parties liées** et par des transactions et soldes avec celles-ci.

Définition d'une partie liée

- 33.2 Une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui établit ses états financiers (« entité présentant l'information financière »).
- (a) Une personne ou un membre de la famille proche de cette personne est lié à l'entité présentant l'information financière dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - (i) La personne est l'un des principaux dirigeants de l'entité présentant l'information financière ou d'une société mère de celle-ci ;
 - (ii) la personne exerce le contrôle sur l'entité présentant l'information financière ; ou
 - (iii) la personne exerce le contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité qui présente l'information financière ou détient un droit de vote significatif ;
 - (b) Une entité est liée à l'entité présentant l'information financière si l'une ou l'autre des conditions suivantes s'applique :
 - (i) l'entité et l'entité présentant l'information financière sont membres du même groupe (ce qui signifie que chaque société mère, filiale et filiale apparentée est liée aux autres) ;
 - (ii) l'une ou l'autre des entités est une entreprise associée ou une coentreprise de l'autre entité (ou d'un membre du groupe dont l'autre entité est membre) ;
 - (iii) les deux entités sont des coentreprises d'une troisième entité ;
 - (iv) l'une ou l'autre des deux entités est une coentreprise d'une troisième entité et l'autre est une entreprise associée de cette troisième entité ;
 - (v) l'entité est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au profit des membres du personnel de l'entité présentant l'information financière ou d'une entité qui lui est liée. Dans le cas où l'entité présentant l'information financière consiste elle-même en un tel régime, les employeurs promoteurs du régime lui sont liés ;
 - (vi) l'une des personnes visées en (a) exerce le contrôle ou le contrôle conjoint de l'entité ;
 - (vii) une personne visée en (a)(i) détient un droit de vote significatif dans l'entité ;

- (viii) une personne visée en (a)(ii) exerce une influence notable sur l'entité ou détient un droit de vote significatif ;
 - (ix) une personne ou un membre de la famille proche de cette personne exerce à la fois une influence notable sur l'entité ou détient un droit de vote significatif et le contrôle conjoint dans l'entité présentant l'information financière ;
 - (x) l'un des principaux dirigeants de l'entité ou d'une société mère de celle-ci ou un membre de la famille proche de cette personne exerce le contrôle ou le contrôle conjoint sur l'entité qui présente l'information financière ou détient un droit de vote significatif.
- 33.3 Chaque fois qu'une entité considère l'existence possible de relations entre parties liées, elle doit évaluer la substance de ces relations, et non simplement leur forme juridique.
- 33.4 Dans le cadre de cette IFRS, ne sont pas obligatoirement des parties liées :
- (a) deux entités, par le simple fait qu'elles ont un administrateur ou un autre de leurs principaux dirigeants en commun ;
 - (b) deux **coentrepreneurs**, par le simple fait qu'ils participent au **contrôle conjoint** d'une coentreprise ;
 - (c) l'un quelconque parmi les suivants simplement du fait de leurs transactions normales avec une entité (bien qu'ils 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 ;
 - (iv) les administrations et organismes publics ;
 - (d) un client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général 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 (société) mère-filiale

- 33.5 Les relations entre une société mère et ses filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre parties liées. Une entité doit dévoiler le nom de sa société mère et celui de la partie exerçant le contrôle ultime, s'il est différent. Si ni la société mère, ni la partie exerçant le contrôle ultime ne produit d'états financiers mis à la disposition du public, il y a lieu de mentionner le nom de la société mère la plus proche de la mère immédiate qui produit des états financiers.

Informations à fournir sur la rémunération des principaux dirigeants

- 33.6 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 28 *Avantages du personnel*) y compris ceux sous la forme de paiement fondé sur des actions (voir la Section 26 *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 sa société mère ou par un actionnaire), en échange des services rendus à l'entité. Ils comprennent aussi la contrepartie payée pour le compte d'une société mère de l'entité à propos de biens ou de services fournis à l'entité.
- 33.7 Une entité doit indiquer le montant total de la rémunération de ses principaux dirigeants.

Informations à fournir sur les transactions avec les parties liées

- 33.8 Une **transaction entre parties liées** est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre l'entité présentant l'information financière et une partie liée, qu'un prix soit facturé ou non. Des exemples non exhaustifs de transactions entre parties liées courantes pour les PME comprennent :
- (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 l'information financière supporte directement des charges qui autrement auraient été supportées par l'entité présentant l'information financière.
- 33.9 Si une entité a conclu des transactions avec des parties liées, elle doit indiquer la nature des relations avec les parties liées, ainsi que les 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 obligations en matière d'informations à fournir s'ajoutent aux dispositions du paragraphe 33.7 relatives à la communication de la rémunération des principaux dirigeants. Les informations fournies 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) le détail de toutes les garanties données ou reçues ;
 - (c) les provisions pour créances douteuses liées au montant des soldes ; et
 - (d) les charges comptabilisées pendant la période au titre des créances douteuses sur parties liées.
- Lesdites transactions pourraient inclure les achats, ventes, ou transferts de biens ou de services ; contrats de location ; garanties ; et règlements effectués par l'entité pour le compte de la partie liée ou vice versa.
- 33.10 Une entité doit présenter les informations imposées par le paragraphe 33.9 séparément pour chacune des catégories suivantes :
- (a) les entités qui exercent un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité ;
 - (b) les entités sur lesquelles l'entité exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable ;
 - (c) les principaux dirigeants de l'entité ou de sa mère (globalement).
 - (d) les autres parties liées.
- 33.11 Une entité est dispensée des obligations en matière d'informations à fournir énoncées au paragraphe 33.9 vis-à-vis :
- (a) **d'un État** (autorité nationale, régionale ou locale) ayant le contrôle, le contrôle conjoint ou exerçant une influence notable sur l'entité qui présente l'information financière ; et
 - (b) d'une autre entité qui est une partie liée du fait que les deux entités sont sous le contrôle, le contrôle conjoint ou l'influence notable d'un même État.
- Cependant, l'entité doit toujours indiquer l'existence d'une relation (société) mère-filiale comme l'impose le paragraphe 33.5.
- 33.12 Voici quelques exemples de transactions qui doivent être 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 fournies 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.
 - (i) règlement de passifs pour le compte de l'entité ou par l'entité pour le compte d'une autre partie.
 - (j) participation d'une société mère ou d'une filiale à un régime à prestations définies qui partage les risques entre les entités du groupe.
- 33.13 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.

- 33.14 Une entité peut fournir des informations globales sur des éléments de nature similaire 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

Activités spécialisées

Champ d'application de cette section

- 34.1 Cette section donne des instructions quant aux informations financières fournies par les PME impliquées dans trois catégories d'activités spécialisées : l'agriculture, les activités d'extraction et les concessions de services.

Agriculture

- 34.2 Une entité appliquant cette IFRS et exerçant une **activité agricole** doit déterminer sa méthode comptable pour chaque catégorie d'**actifs biologiques** de la manière suivante :
- (a) L'entité doit utiliser le modèle de la juste valeur énoncé aux paragraphes 34.4 à 34.7 pour les actifs biologiques dont la **juste valeur** est facilement déterminable sans coût ni effort excessifs ;
 - (b) l'entité doit utiliser le modèle du coût présenté aux paragraphes 34.8 à 34.10 pour tous les autres actifs biologiques.

Comptabilisation

- 34.3 Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un **produit agricole** si et seulement si :
- (a) l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;
 - (b) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ; et
 - (c) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable sans coût ni effort excessifs.

Évaluation - modèle de la juste valeur

- 34.4 Une entité doit évaluer un actif biologique lors de sa comptabilisation initiale et à chaque **date de clôture** à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les variations de la juste valeur diminuée du coût de la vente doivent être comptabilisées en résultat net.
- 34.5 Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon la Section 13 *Stocks* ou selon une autre section applicable de cette IFRS.
- 34.6 Une entité doit prendre en considération les éléments suivants pour déterminer la juste valeur :
- (a) si un marché actif existe pour un actif biologique ou un produit agricole là où il se trouve et dans son état actuel, le prix coté sur ce marché est le critère approprié pour déterminer la juste valeur de cet actif. Si une entité a accès à différents marchés actifs, elle doit utiliser le prix existant sur le marché qu'elle s'attend à utiliser ;
 - (b) Si un marché actif n'existe pas, une entité utilisera un ou plusieurs des éléments suivants, lorsqu'ils existent, pour déterminer la juste valeur :
 - (i) le prix de transaction du marché le plus récent, à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans le contexte économique entre la date de cette transaction et la fin de la période de présentation de l'information financière ;
 - (ii) les prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences ; et
 - (iii) les références du secteur comme la valeur d'un verger exprimée par clayette export, boisseau ou hectare et la valeur du bétail exprimée par kilo de viande.
 - (c) Dans certains cas, les sources d'informations énumérées en (a) ou (b) peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole. Une

entité examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle relativement étroit d'estimations raisonnables.

- (d) Dans certaines circonstances, la juste valeur peut être facilement déterminable sans coût ni effort excessifs même lorsqu'il n'existe pas de prix ni de valeurs déterminés par le marché pour un actif biologique dans son état actuel. Une entité doit examiner si la valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus des actifs actualisés à un taux déterminé en fonction des conditions actuelles de marché constitue une mesure fiable de la juste valeur.

Informations à fournir - modèle de la juste valeur

- 34.7 Une entité doit fournir les informations suivantes au titre de ses actifs biologiques évalués à la juste valeur :
- (a) une description de chacune des catégories de ses actifs biologiques ;
 - (b) les principales méthodes et hypothèses significatives appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque catégorie de produits agricoles au moment de la récolte et de chaque catégorie d'actifs biologiques ;
 - (c) un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période considérée ; le rapprochement doit comprendre :
 - (i) le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des coûts de la vente ;
 - (ii) les augmentations résultant des achats ;
 - (iii) les diminutions résultant de la récolte ;
 - (iv) les augmentations résultant de regroupements d'entreprises ;
 - (v) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'un établissement à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité présentant l'information financière ;
 - (vi) les autres variations.

Évaluation – modèle du coût

- 34.8 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.
- 34.9 L'entité doit évaluer les produits agricoles récoltés 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 13 ou selon d'autres sections applicables de cette IFRS.

Information à fournir – modèle du coût

- 34.10 Une entité doit fournir les informations suivantes au titre de ses actifs biologiques évalués selon le modèle du coût :
- (a) une description de chacune des catégories de ses actifs biologiques ;
 - (b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable ;
 - (c) le mode d'amortissement utilisé ;
 - (d) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;
 - (e) la **valeur brute comptable** et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.

Activités d'extraction

- 34.11 Une entité appliquant cette IFRS et exerçant une activité d'exploration, d'évaluation ou d'extraction de ressources minérales (activités d'extraction) doit respectivement comptabiliser les dépenses relatives à l'acquisition ou au développement d'immobilisations corporelles et incorporelles à utiliser dans les activités extractives selon la Section 17 *Immobilisations corporelles* et la Section 18 *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 tels obligations et coûts sont comptabilisés selon la Section 17 et la Section 21 *Provisions et éventualités.*

Accords de concession de services

- 34.12 Un accord de concession de services désigne un accord par lequel une autorité publique ou un autre organe du secteur public (le concédant) confie à un concessionnaire privé le développement (ou l'amélioration), l'exploitation et l'entretien des actifs de l'infrastructure du concédant comme les routes, ponts, tunnels, aéroports, réseaux de distribution d'énergie, prisons ou hôpitaux. Dans ces accords, le concédant contrôle ou réglemente les services que le concessionnaire doit fournir en utilisant les actifs, les bénéficiaires et les tarifs. Il contrôle également tout intérêt résiduel significatif dans les actifs au terme du contrat.
- 34.13 Il existe deux principales catégories d'accords de concession de services :
- (a) Dans l'une, le concessionnaire reçoit un actif financier, un droit contractuel inconditionnel de recevoir un montant de trésorerie spécifié ou déterminable ou un autre actif financier de la part de l'autorité publique en contrepartie de la construction ou de l'amélioration d'un actif du secteur public, puis de son exploitation et de sa maintenance pour une durée définie. Cette catégorie comprend les garanties de l'autorité publique de combler tout déficit résultant de la différence entre les montants reçus des usagers en échange du service public et les montants spécifiés ou déterminables.
 - (b) Dans l'autre, le concessionnaire reçoit une immobilisation incorporelle, le droit de faire payer l'utilisation d'un actif du secteur public qu'il construit ou améliore, puis exploite et entretient pendant une durée définie. Le droit de faire payer les usagers n'est pas un droit inconditionnel de recevoir de la trésorerie, car les montants dépendent du niveau d'utilisation du service par le public.

Parfois, un même contrat peut contenir les deux catégories : dans la mesure où l'autorité publique a donné une garantie inconditionnelle de paiement pour la construction de l'actif du secteur public, le concessionnaire dispose d'un actif financier ; dans la mesure où le concessionnaire doit compter sur le public usager du service pour obtenir le paiement, le concessionnaire dispose d'une immobilisation incorporelle.

Comptabilité – modèle de l'actif financier

- 34.14 Le concessionnaire doit comptabiliser un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel inconditionnel à recevoir du concédant ou sur son ordre de la trésorerie ou un autre actif financier en contrepartie des services de construction. Le concessionnaire doit évaluer l'actif financier à sa juste valeur. Par la suite, il doit se conformer à la Section 11 *Instruments financiers de base* et à la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers* pour comptabiliser l'actif financier.

Comptabilité – modèle de l'immobilisation incorporelle

- 34.15 Le concessionnaire doit comptabiliser une immobilisation incorporelle dans la mesure où il reçoit un droit (une licence) de faire payer les usagers du service public. Initialement, le concessionnaire doit évaluer l'immobilisation incorporelle à la juste valeur. Ensuite, il doit se conformer à la section 18 pour comptabiliser l'immobilisation incorporelle.

Produits d'exploitation

- 34.16 Le concessionnaire bénéficiaire d'un accord de concession de services doit comptabiliser, évaluer et fournir les informations financières relatives aux produits des activités ordinaires au titre des services qu'il réalise conformément à la Section 23 *Produits des activités ordinaires.*

Section 35

Transition à l'IFRS pour les PME

Champ d'application de cette section

- 35.1 Cette section s'applique à un **nouvel adoptant de l'IFRS pour les PME**, peu importe que son cadre comptable précédent ait été les **IFRS complètes** ou un autre référentiel comptable généralement admis (GAAP) comme ses normes comptables nationales ou tout autre cadre comme la base d'imposition sur le résultat au niveau local.
- 35.2 Une entité ne peut être nouvel adoptant de l'IFRS pour les PME qu'une seule fois. Si une entité appliquant l'IFRS pour les PME cesse de l'appliquer sur une ou plusieurs **périodes de présentation de l'information financière**, puis se voit imposer ou choisit ultérieurement de l'adopter à nouveau, les exemptions, simplifications et autres dispositions spéciales de cette section ne s'appliquent pas lors de cette réadoption.

Nouvel adoptant

- 35.3 Un nouvel adoptant de l'IFRS pour les PME doit appliquer cette section dans ses premiers **états financiers** qui se conforment à cette IFRS.
- 35.4 Les premiers états financiers d'une entité qui se conforment à cette IFRS sont les premiers états financiers annuels dans lesquels l'entité fait une déclaration explicite et sans réserve de conformité de ses états financiers à l'IFRS pour les PME. Des états financiers conformes aux IFRS constituent les premiers états financiers IFRS 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 qui ne sont pas compatibles avec cette IFRS dans tous ses aspects ; ou
 - (c) a présenté ses plus récents états financiers conformes aux IFRS complètes.
- 35.5 Le paragraphe 3.17 de cette IFRS définit un jeu complet d'états financiers.
- 35.6 Le paragraphe 3.14 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 transition aux IFRS pour les PME** d'une entité est le début de la première période pour laquelle l'entité présente des informations financières comparatives complètes en accord avec les dispositions de cette IFRS dans ses premiers états financiers conformes à cette IFRS.

Procédures de préparation des états financiers à la date de transition

- 35.7 Sauf de la manière décrite dans les paragraphes 35.9 à 35.11, une entité doit, dans l'état de la situation financière d'ouverture à compter de sa date de transition aux *IFRS pour les PME* (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) ne pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si les IFRS n'autorisent 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 cette IFRS ; et
 - (d) appliquer cette IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.
- 35.8 Les **méthodes comptables** qu'une entité utilise dans son état de la situation financière d'ouverture selon cette IFRS peuvent différer de celles qu'elle a utilisées à la même date en application du référentiel comptable antérieur. Les ajustements qui en résultent découlent de transactions, autres événements ou conditions antérieurs à la date de transition à cette IFRS. Par conséquent, l'entité doit comptabiliser ces ajustements directement en résultats non distribués (ou, le cas échéant, dans une autre catégorie de capitaux propres) à la date de transition à cette IFRS.

35.9 Lors de la première application de cette IFRS, une entité ne doit pas changer rétrospectivement 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 ; Les actifs et les passifs financiers décomptabilisés en vertu du cadre comptable précédent d'une entité avant sa date de transition ne doivent pas être comptabilisés lors de l'adoption de l'*IFRS pour les PME*. À l'inverse, en ce qui concerne les actifs et passifs financiers qui auraient été décomptabilisés selon l'*IFRS pour les PME* lors d'une transaction survenue avant la date de transition, mais qui en application du cadre comptable précédent d'une entité n'ont pas été décomptabilisés, l'entité peut choisir (a) de les décomptabiliser lors de son adoption de l'*IFRS pour les PME* ou (b) de continuer à les comptabiliser jusqu'à leur cession ou leur règlement.
- (b) Comptabilité de couverture ; une entité ne doit pas modifier sa comptabilité de couverture avant la date de transition aux *IFRS pour les PME* pour les relations de couverture qui n'existent plus à la date de transition. Pour ce qui concerne les relations de couverture existant à la date de transition, l'entité doit respecter les dispositions de la comptabilité de couverture préconisée par la Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers*, y compris les dispositions relatives à la suspension de la comptabilité de couverture pour les relations de couverture qui ne satisfont pas aux conditions de la Section 12.
- (c) Estimations comptables.
- (d) **Activités abandonnées.**
- (e) Évaluation des **participations ne donnant pas le contrôle**. Les dispositions du paragraphe 5.6 quant à l'affectation du résultat net et du résultat global total entre les participations ne donnant pas le contrôle et les **actionnaires** de la société mère doivent être appliquées de façon prospective à compter de la date de transition aux *IFRS pour les PME* (ou à compter de la date antérieure d'application de l'*IFRS* pour retraiter les regroupements d'entreprises, voir le paragraphe 35.10).

35.10 Une entité peut appliquer une ou plusieurs des exemptions suivantes dans la préparation de ses premiers états financiers qui se conforment à cette IFRS :

- (a) **Regroupements d'entreprises.** Un nouvel adoptant peut décider de ne pas appliquer la Section 19 *Regroupements d'entreprises et goodwill* à des regroupements d'entreprises qui se sont déroulés avant la date de transition à cette IFRS. Toutefois, si un nouvel adoptant retraite un regroupement d'entreprises pour se conformer à la Section 19, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises ultérieurs.
- (b) **Transactions dont le paiement est fondé sur des actions.** Un nouvel adoptant n'est pas obligé d'appliquer la Section 26 *Paiement fondé sur des actions* aux instruments de capitaux attribués avant la date de transition à cette IFRS ni aux passifs résultant des transactions de paiement fondées sur des actions réglées avant la date de transition à cette IFRS.
- (c) **Juste valeur comme coût présumé.** Un nouvel adoptant peut décider d'évaluer une immobilisation corporelle, un immeuble de placement ou une immobilisation incorporelle à la date de transition à cette IFRS à sa juste valeur et de retenir cette juste valeur comme coût présumé à cette date.
- (d) **Réévaluation comme coût présumé.** Un nouvel adoptant peut choisir d'utiliser la réévaluation d'une immobilisation corporelle, d'un immeuble de placement ou d'une immobilisation incorporelle établie selon le référentiel comptable précédent à la date de transition à cette IFRS ou avant celle-ci comme coût présumé à la date de réévaluation.
- (e) **Montant cumulé des écarts de conversion.** La Section 30 *Conversion des monnaies étrangères* impose à une entité de classer certaines différences de conversion en tant que composante de capitaux propres séparée. Un nouvel adoptant peut choisir de considérer que le montant cumulé des écarts de conversion pour tous les établissements à l'étranger est égal à zéro à la date de transition aux *IFRS pour les PME* (c'est-à-dire un « nouveau départ »).
- (f) **États financiers individuels.** Lorsqu'une entité prépare des **états financiers individuels**, le paragraphe 9.26 impose qu'elle comptabilise ses participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées :
 - (i) au coût diminué de la dépréciation, ou
 - (ii) à la **juste valeur** avec les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat net.

Si un nouvel adoptant évalue une telle participation au coût, il doit évaluer cette participation à l'un des montants suivants dans son état individuel de la situation financière d'ouverture préparé en accord avec cette IFRS :

- (i) coût déterminé selon la Section 9 *États financiers consolidés et individuels* ; ou

- (ii) coût présumé, à savoir soit la juste valeur à la date de transition aux *IFRS pour les PME*, soit la valeur comptable selon le référentiel comptable précédent à cette date.
 - (g) **Instruments financiers composés.** Le paragraphe 22.13 impose à une entité de scinder, dès son émission, un instrument financier composé, en ses composantes passif et capitaux propres. Un nouvel adoptant n'est pas tenu de séparer ces deux composantes si la composante passif est éteinte à la date de transition à cette IFRS.
 - (h) **Impôts sur le résultat différés.** Un nouvel adoptant n'est tenu de comptabiliser, à la date de transition aux *IFRS pour les PME*, 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.
 - (i) **Accords de concession de services.** Un nouvel adoptant n'est pas obligé d'appliquer les paragraphes 34.12 à 34.16 aux accords de concession de services conclus avant la date de transition à cette IFRS.
 - (j) **Activités d'extraction.** Un nouvel adoptant utilisant la comptabilisation du coût complet selon le référentiel précédent peut choisir d'évaluer les actifs pétroliers et gaziers (ceux utilisés pour l'exploration, l'évaluation, le développement ou la production de pétrole et de gaz) à la date de transition aux *IFRS pour les PME* au montant déterminé selon le référentiel comptable précédent de l'entité. L'entité doit effectuer un test de dépréciation desdits actifs à la date de transition à cette IFRS conformément à la Section 27 *Dépréciation d'actifs*.
 - (k) **Accords contenant un contrat de location.** Un nouvel adoptant peut choisir de déterminer si un contrat existant à la date de transition aux *IFRS pour les PME* contient un contrat de location (voir le paragraphe 20.3) sur la base des faits et circonstances existants à ladite date, plutôt qu'à la date de conclusion du contrat.
 - (l) **Passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle.** Selon le paragraphe 17.10, le coût d'un élément d'immobilisation corporelle inclut l'estimation initiale des coûts relatifs à son démantèlement et à son enlèvement et à la remise en état du site sur lequel il est situé, obligation qu'une entité contracte soit lors de l'acquisition de l'élément, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Un nouvel adoptant peut choisir d'évaluer cette composante du coût de l'immobilisation corporelle à la date de transition aux *IFRS pour les PME*, plutôt qu'à la date de naissance de l'obligation.
- 35.11 S'il est **impraticable** pour une entité de retraiter la situation financière d'ouverture à la date de transition d'un ou de plusieurs ajustements imposés par le paragraphe 35.7, l'entité doit appliquer les paragraphes 35.7 à 35.10 auxdits ajustements dès la première période où cela est praticable, et elle doit identifier les données présentées au titre des périodes antérieures qui ne sont pas comparables aux données de la période pour laquelle elle établit ses premiers états financiers conformes à cette IFRS. S'il est impraticable pour une entité de fournir des informations imposées par cette IFRS pour toute période antérieure à celle pour laquelle elle établit ses premiers états financiers conformes à cette IFRS, l'omission doit être indiquée.

Informations à fournir

Explication de la transition à l'*IFRS pour les PME*

- 35.12 Une entité doit expliquer comment la transition du référentiel comptable antérieur à cette IFRS a affecté sa **situation financière**, sa **performance** financière et ses **flux de trésorerie** présentés.

Rapprochements

- 35.13 Pour être conformes au paragraphe 35.12, les premiers états financiers d'une entité présentés en appliquant cette IFRS doivent comprendre :
- (a) une description de la nature de chaque changement de méthode comptable ;
 - (b) les rapprochements entre ses capitaux propres déterminés selon le référentiel comptable antérieur et ses capitaux propres présentés selon cette IFRS, aux deux dates suivantes :
 - (i) à la date de transition à cette IFRS ; 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 ;

- (c) un rapprochement entre le résultat net déterminé selon le référentiel comptable antérieur au titre de la dernière période dans les derniers états financiers annuels de l'entité et le résultat net déterminé selon cette IFRS pour la même période.
- 35.14 Si une entité détecte des erreurs dans ses états financiers arrêtés selon le référentiel comptable antérieur, les rapprochements exigés par le paragraphe 35.13(b) et (c) devront distinguer, dans la mesure du possible, la correction de ces erreurs des changements de méthodes comptables.
- 35.15 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 cette IFRS.

Glossaire

absences rémunérées cumulables	Absences rémunérées qui sont reportées et peuvent être utilisées lors de périodes futures si les droits de la période considérée ne sont pas intégralement utilisés.
accords de concession de services	Un accord par lequel une autorité publique ou un autre organe du secteur public confie à un concessionnaire privé le développement (ou l'amélioration), l'exploitation et l'entretien des actifs de l'infrastructure du concédant comme les routes, ponts, tunnels, aéroports, réseaux de distribution d'énergie, prisons ou hôpitaux.
actif	Une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.
actif biologique	Animal ou plante vivants.
actif éventuel	Un 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	Tout actif qui est : <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 : <ul style="list-style-type: none"> (i) selon lequel l'entité est ou pourrait 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 déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé 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	Impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes d'information financière futures au titre : <ul style="list-style-type: none"> (a) différences temporelles ; (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)	<ul style="list-style-type: none"> (a) Actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme ; et (b) les contrats d'assurance éligibles.
actions propres	Instruments de capitaux propres d'une entité, détenus par l'entité ou par d'autres membres du groupe consolidé.
activité abandonnée	Une composante d'une entité dont l'entité s'est séparée ou bien qui est 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.
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	L'acquisition et la cession 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	Les principales activités génératrices de produits de l'entité et les 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	La 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.
autres éléments du résultat global	Éléments de produits et de charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés en résultat net comme l'impose ou l'autorise cette IFRS.
avantages acquis	Avantages auxquels le personnel a droit, selon les termes d'un régime de retraite, qui ne sont pas conditionnés par la poursuite de l'emploi.
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	L'évaluation, en accord avec la législation fiscale quasi-adoptée applicable, d'un actif, d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres.
bénéfice imposable (perte fiscale)	Bénéfice (perte) d'une période de présentation de l'information financière, déterminé(e) selon les règles établies par l'administration fiscale et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat est payable ou recouvrable. Le bénéfice imposable est égal aux produits imposables diminués des montants fiscalement déductibles.
capitaux propres	L'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
catégorie d'actifs	Un 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, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

charge d'impôt	Montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans l'état du résultat global total ou dans les capitaux propres de la période de présentation de l'information financière.
charges	Diminutions d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière 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.
coentrepreneur	Un participant à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.
coentreprise	Un 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	Le processus consistant à incorporer dans l'état de la situation financière ou dans l'état du résultat global 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 sortira ; et (b) l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
compte de résultat	État financier qui présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours de la période de présentation de l'information financière, à l'exception des autres éléments du résultat global.
compte de résultat et des 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	Un 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	Un 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	Un 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 simple est un contrat de location-financement.
contrat déficitaire	Un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat.
contrats de location-financement	Un 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, <i>in fine</i> . Un contrat de location qui n'est pas un contrat de location-financement est un contrat de location simple.
contrôle (d'une entité)	Le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.
contrôle conjoint	Le 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).

coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier	Le montant auquel est évalué l'actif ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction (opérée directement ou via un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrécouvrabilité.
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 clôture	La fin de la dernière période couverte par les états financiers ou par un rapport financier intermédiaire.
Date de transition aux IFRS pour les PME	Le début de la première période pour laquelle une entité présente des informations comparatives complètes en accord avec l' <i>IFRS pour les PME</i> dans les premiers de ses états financiers conformes à l' <i>IFRS pour les PME</i> .
décomptabilisation	La suppression dans l'état de la situation financière d'une entité d'un actif ou d'un passif comptabilisé antérieurement.
développement	L'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 résultat net dans une période, mais qui, selon les lois ou les réglementations fiscales, sont inclus dans le bénéfice imposable d'une période différente.
différences temporelles	Différences entre la valeur comptable d'un actif, d'un passif ou d'un autre élément présenté dans les états financiers et sa base fiscale dont l'entité s'attend à ce qu'elle affecte le bénéfice imposable lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée (ou pour les éléments autres que les actifs ou les passifs, affectera le bénéfice imposable dans le futur).
durée d'utilité	La 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	Le 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	Aux fins de la comptabilisation de couverture spéciale par les PME selon la Section 12 de cette IFRS, un élément couvert est : <ul style="list-style-type: none"> (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 un établissement à l'étranger.
éléments monétaires	Unités monétaires détenues et éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés sous la forme d'un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.
emprunts	Passifs financiers autres que des dettes commerciales à court terme soumises à des conditions normales de crédit.

engagement ferme	Un 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).
entité contrôlée conjointement	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.
entreprise	Ensemble intégré d'activités et d'actifs conduit et géré dans le but de fournir : <ul style="list-style-type: none"> (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. <p>Une entreprise se compose en règle générale d'entrées, de processus appliqués à ces entrées, et des sorties correspondantes qui sont ou seront utilisées pour générer des produits. Si un ensemble d'activités et d'actifs transférés comporte du goodwill, l'ensemble transféré sera présumé être une entreprise.</p>
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 abusive 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	Une autorité nationale, régionale ou locale.
état de la situation financière	État financier qui présente la relation entre les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité à une date donnée (également appelé bilan).
état des variations des capitaux propres	État financier qui présente le résultat net 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.
état du résultat global	État financier qui présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours de la période, y compris les postes comptabilisés en résultat net (soit un sous-total de l'état du résultat global) et les autres éléments du résultat global. Si une entité choisit de présenter un compte de résultat et un état du résultat global, l'état du résultat global commence par le résultat net, puis présente les autres éléments du résultat global.
états financiers	Représentation structurée de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité.
états financiers à usage général	États financiers destinés à satisfaire les besoins d'information financière générale d'un large éventail d'utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations particuliers.
états financiers combinés	Les états financiers de deux ou plusieurs entités contrôlées par un seul investisseur.
états financiers consolidés	Les états financiers d'une société mère et de ses filiales présentés comme ceux d'une entité économique unique.

états financiers individuels	Ceux que présentent une société 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.
évaluation	Le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers doivent être comptabilisés et inscrits dans l'état de la situation financière et dans l'état du résultat global.
fiabilité	La 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 morale telle qu'une société de personnes, contrôlée par une autre entité (appelée la société mère).
Financement (d'avantages postérieurs à l'emploi)	Cotisations versées par une entité et parfois par les membres de son personnel à une entité ou à un fonds juridiquement séparé de l'entité qui présente l'information financière et qui verse les avantages aux membres du personnel.
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	Une société mère et toutes ses filiales.
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	Un 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 différé	Impôts sur le résultat payables (recouvrables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) sur des périodes de présentation de l'information financière futures et résultant de transactions ou d'événements passés.
impôt exigible	Le montant des impôts sur le résultat payables (remboursables) au titre du bénéfice imposable (de la perte fiscale) de la période d'information financière considérée ou des périodes antérieures.
impôts sur le résultat	Tous les impôts nationaux et étrangers qui sont dus sur la base 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

	l'information financière.
impraticable	L'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y parvenir.
indemnités de fin de contrat de travail	Avantages du personnel payables suite à : <ul style="list-style-type: none"> (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 du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.
instrument de couverture	Aux fins de la comptabilisation de couverture spéciale par les PME selon la Section 12 de cette IFRS, un instrument de couverture désigne un instrument financier satisfaisant aux termes et conditions suivants : <ul style="list-style-type: none"> (a) c'est un swap de taux d'intérêt, un swap de monnaies étrangères, un contrat de change à terme de gré à gré sur monnaies étrangères ou un contrat de change 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 12.17 qui est désigné comme étant le risque couvert. (b) il implique une partie externe à l'entité présentant l'information financière (c'est-à-dire externe au groupe, au secteur ou à l'entité présentant l'information financière). (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 spécifiée qui ne saurait être postérieure <ul style="list-style-type: none"> (i) à l'échéance de l'instrument financier qui est couvert, (ii) au règlement attendu de l'engagement d'achat ou de vente de la marchandise, ou (iii) à la survenance de la transaction prévue hautement probable sur des monnaies étrangères ou des marchandises qui est couverte. (e) il n'a aucune clause de paiement d'avance, de résiliation anticipée ou de prolongation. <p>Une entité qui décide d'appliquer l'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.</p>
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	Un 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	La qualité de l'information 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.
investissement brut dans un contrat de location	Le total : <ul style="list-style-type: none"> (a) des paiements minimaux à recevoir au titre de la location par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement ; et (b) de toutes les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur.
investissement net dans un contrat de location	L'investissement brut dans un contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.
juste valeur	Le 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.
juste valeur diminuée des coûts de la vente	Le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et

	consentantes, diminué des coûts de sortie.
méthode de la comptabilité d'engagement	Les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsqu'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	Une 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	Une 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	La monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce son activité.
monnaie de présentation	Monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.
montant amortissable	Le coût d'un actif ou autre montant substitué au coût (dans les états financiers), diminué de sa valeur résiduelle.
montant notionnel	La quantité d'unités monétaires, d'actions, de boisseaux, de livres ou d'autres unités spécifiées dans un contrat d'instruments financiers.
négocié sur un marché organisé (instruments d'emprunt ou de capitaux propres)	Négocié, ou en cours d'émission pour être négocié, sur un marché organisé (une bourse de valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris les marchés locaux ou régionaux).
Normes internationales d'information financière (IFRS)	Normes et Interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent : <ul style="list-style-type: none"> (a) les Normes internationales d'information financière ; (b) les Normes comptables internationales ; et (c) les Interprétations élaborées par le Comité d'interprétation des Normes internationales d'information financière (IFRIC) ou par l'ancien Comité permanent d'interprétation (SIC).
notes (aux états financiers)	Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, le compte de résultat (s'il est présenté), le compte de résultat et des résultats non distribués combiné (s'il est présenté), 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.
nouvel adoptant de l'IFRS pour les PME	Une entité qui présente ses premiers états financiers annuels qui se conforment à l' <i>IFRS pour les PME</i> , peu importe que son cadre comptable précédent ait été les IFRS complètes ou un autre référentiel comptable.
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')	La valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs attendus qui sont nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus par le personnel au cours de la période considérée et des périodes antérieures.
obligation implicite	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.

participation ne donnant pas le contrôle Participation dans une filiale qui n'est pas attribuable, directement ou indirectement, à une société mère.

partie liée Une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui établit ses états financiers (« entité présentant l'information financière »).

- (a) Une personne ou un membre de la famille proche de cette personne est lié à l'entité présentant l'information financière dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - (i) La personne est l'un des principaux dirigeants de l'entité présentant l'information financière ou d'une société mère de celle-ci ;
 - (ii) la personne exerce le contrôle sur l'entité présentant l'information financière ; ou
 - (iii) la personne exerce le contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité qui présente l'information financière ou détient un droit de vote significatif ;
- (b) Une entité est liée à l'entité présentant l'information financière si l'une ou l'autre des conditions suivantes s'applique :
 - (i) l'entité et l'entité présentant l'information financière sont membres du même groupe (ce qui signifie que chaque société mère, filiale et filiale apparentée est liée aux autres) ;
 - (ii) l'une ou l'autre des entités est une entreprise associée ou une coentreprise de l'autre entité (ou d'un membre du groupe dont l'autre entité est membre) ;
 - (iii) les deux entités sont des coentreprises d'une troisième entité ;
 - (iv) l'une ou l'autre des deux entités est une coentreprise d'une troisième entité et l'autre est une entreprise associée de cette troisième entité ;
 - (v) l'entité est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au profit des membres du personnel de l'entité présentant l'information financière ou d'une entité qui lui est liée. Dans le cas où l'entité présentant l'information financière consiste elle-même en un tel régime, les employeurs promoteurs du régime lui sont liés ;
 - (vi) l'une des personnes visées en (a) exerce le contrôle ou le contrôle conjoint de l'entité ;
 - (vii) une personne visée en (a)(i) détient un droit de vote significatif dans l'entité ;
 - (viii) une personne visée en (a)(ii) exerce une influence notable sur l'entité ou détient un droit de vote significatif ;
 - (ix) une personne ou un membre de la famille proche de cette personne exerce à la fois une influence notable sur l'entité ou détient un droit de vote significatif et le contrôle conjoint dans l'entité présentant l'information financière ;
 - (x) l'un des principaux dirigeants de l'entité ou d'une société mère de celle-ci ou un membre de la famille proche de cette personne exerce le contrôle ou le contrôle conjoint sur l'entité qui présente l'information financière ou détient un droit de vote significatif.

passif Une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont le règlement devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

passif au titre des régimes à prestations définies La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture diminuée de la juste valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'il y a lieu) devant être utilisés directement pour éteindre l'obligation.

passif d'impôt différé Impôts sur le résultat payables au cours de périodes d'information financière futures au titre de différences temporelles.

passif éventuel

- (a) Une 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) une 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 déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre déterminé 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

Les relations entre les produits et les charges d'une entité, telles qu'elles sont présentées dans l'état du résultat global.

période de présentation de l'information financière

La période couverte par les états financiers ou par un rapport financier intermédiaire.

période intermédiaire

Une période de présentation de l'information financière d'une durée inférieure à celle d'une 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 l'achèvement et des coûts de la vente ou (b) dans le cas d'autres actifs, sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.

pertinence

La 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

Entités qui :

- (a) n'ont pas de responsabilité publique ; et
- (b) qui publient des états financiers à usage général pour les utilisateurs externes.

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 organisé ; ou si
- (b) elle détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un large groupe de tiers dans le cadre de ses principales activités. C'est typiquement le cas de banques, coopératives de crédit, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de Bourse, fonds communs de placement et banques d'investissement.

présentation d'une image

Représentation fidèle des effets des transactions, d'autres événements et conditions selon les

fidèle	définitions et les critères de comptabilisation relatifs aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges.
probable	Plus probable qu'improbable.
produits	Accroissements d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière, 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 agricoles	Produits récoltés des actifs biologiques de l'entité.
produits des activités ordinaires	Les 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 des activités ordinaires.
propriétaires	Détenteurs d'instruments classés comme instruments de capitaux propres.
provision	Un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.
prudence	La 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.
quasi-adopté	Les taux d'impôt seront considérés comme quasi-adoptés lorsque des événements futurs requis par le processus d'adoption ne changeront pas l'issue.
rapport financier intermédiaire	Un 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 l'information financière.
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 fournir des avantages au personnel de plusieurs entités en fixant les niveaux de cotisations et d'avantages 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 en vertu desquels une entité verse 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 considérée et les périodes antérieures.
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'entreprises distinctes en une seule entité présentant l'information

	financière.
responsabilité publique	Responsabilité envers les fournisseurs de ressources actuels 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 : <ul style="list-style-type: none"> (a) ses instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé ou si elle est en train d'en émettre en vue de leur négociation sur un marché organisé (une Bourse nationale ou étrangère ou un marché de gré à gré, y compris les marchés locaux et régionaux) ; ou si (b) elle détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un large groupe de tiers dans le cadre de ses principales activités. C'est typiquement le cas de banques, coopératives de crédit, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de Bourse, fonds communs de placement et banques d'investissement.
résultat global total	La variation des capitaux propres durant une période résultant de transactions et autres événements à l'exception des variations résultant de transactions avec des propriétaires agissant en cette qualité (équivalent à la somme du résultat net et des autres éléments du résultat global).
résultat net	Le total des produits diminués des charges, à l'exclusion des composantes des autres éléments du résultat global.
s'acquérir	Devenir un droit. Dans le cadre d'un accord de paiement fondé sur des actions, le droit d'une autre partie à recevoir de la trésorerie, d'autres actifs, ou des instruments de capitaux propres de l'entité s'acquiert dès que le droit de cette autre partie n'est plus soumis à la satisfaction de conditions d'acquisition.
secteur opérationnel	Un secteur opérationnel est une composante d'une entité : <ul style="list-style-type: none"> (a) qui se livre à des activités ordinaires dont elle peut tirer des produits et pour lesquelles elle peut engager des charges (y compris des produits et des charges relatifs à des transactions avec d'autres composantes de la même entité) ; (b) dont les résultats opérationnels sont régulièrement examinés par le principal décideur opérationnel de l'entité en vue de prendre des décisions sur les ressources à affecter au secteur et d'évaluer la performance de celui-ci ; et (c) pour laquelle des informations financières distinctes sont disponibles.
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	La relation entre les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité, telle que présentée dans l'état de la situation financière.
société mère	Entité qui a une ou plusieurs filiales.
stocks	Actifs : <ul style="list-style-type: none"> (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	Le 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	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.
taux d'intérêt implicite du contrat de location	Le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée (a) des paiements minimaux au titre de la location et (b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initiaux du bailleur.
taux marginal d'endettement du preneur	Le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.
transaction avec une partie liée	Un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre des parties liées, qu'un prix soit facturé ou non.
transaction dont le paiement est fondé sur des actions	Une transaction par laquelle l'entité reçoit des biens ou des services (y compris des services des membres du personnel) 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 contractant 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 par laquelle l'entité acquiert des biens ou des services en contractant un passif représentant l'obligation de transférer de la trésorerie ou d'autres actifs au fournisseur de ces biens ou services, à hauteur de 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 instruments de capitaux propres	Une 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 actions).
transaction prévue	Une transaction future non engagée, mais prévue.
trésorerie	Fonds en caisse et dépôts à vue.
unité génératrice de trésorerie	Le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.
valeur actuelle	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs nets dans le cours normal de l'activité.
valeur comptable	Le montant pour lequel un actif ou un passif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.
valeur d'utilité	Valeur actuelle des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie.
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 actions 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 recouvrable	La valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif (ou d'une unité génératrice de trésorerie) diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.

valeur résiduelle (d'un actif) Le 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 a été élaborée :

- (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 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.

	Section dans l'IFRS pour les PME	Sources
	Préface	<i>Préface aux Normes internationales d'information financière</i>
1	<i>Petites et moyennes entités</i>	—
2	<i>Concepts et principes généraux</i>	<i>Cadre de l'IASB, IAS 1 Présentation des états financiers</i>
3	<i>Présentation des états financiers</i>	IAS 1
4	<i>État de la situation financière</i>	IAS 1
5	<i>État du résultat global et compte de résultat</i>	IAS 1
6	<i>État des variations des capitaux propres et compte de résultat et des résultats non distribués</i>	IAS 1
7	<i>Tableau des flux de trésorerie</i>	IAS 7 ^o <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> modifiée en 2008
10	<i>Méthodes comptables, estimations et erreurs</i>	IAS 8 <i>Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</i>
11 et 12	<i>Instrument financiers de base et Autres sujets liés aux instruments financiers</i>	IAS 32 <i>Instrument financiers : Présentation</i> , IAS 39 <i>Instrument financiers : Comptabilisation et évaluation</i> , IFRS 7 <i>Instrument financiers : Informations à fournir</i>
13	<i>Stocks</i>	IAS 2 <i>Stocks</i>
14	<i>Participations dans des entreprises associées</i>	IAS 28 <i>Participations dans des entreprises associées</i>

15	<i>Participations dans des coentreprises</i>	IAS 31 <i>Participations dans des coentreprises</i>
16	<i>Immeubles de placement</i>	IAS 40 <i>Immeubles de placement</i>
17	Immobilisations corporelles	IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>
18	<i>Immobilisations incorporelles autres que le goodwill</i>	IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i>
19	<i>Regroupements d'entreprises et goodwill</i>	IFRS 3 <i>Regroupements d'entreprises</i>
20	<i>Contrats de location</i>	IAS 17 <i>Contrats de location</i>
21	<i>Provisions et éventualités</i>	IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>
22	<i>Passifs et capitaux propres</i>	IAS 1, IAS 32
23	<i>Produits des activités ordinaires</i>	IAS 11 <i>Contrats de construction</i> , IAS 18 <i>Produits des activités ordinaires</i>
24	<i>Subventions publiques</i>	IAS 20 <i>Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</i>
25	<i>Coûts d'emprunt</i>	IAS 23 <i>Coûts d'emprunt</i>
26	<i>Paiement fondé sur des actions</i>	IFRS 2 <i>Paiement fondé sur des actions</i>
27	<i>Dépréciation d'actifs</i>	IAS 2, IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i>
28	<i>Avantages du personnel</i>	IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>
29	<i>Impôts sur le résultat</i>	IAS 12 <i>Impôts sur le résultat</i>
30	<i>Conversion des monnaies étrangères</i>	IAS 21 <i>Effets des variations des cours des monnaies étrangères</i>
31	<i>Hyperinflation</i>	IAS 29 <i>Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>
32	<i>Événements postérieurs à la date de clôture</i>	IAS 10 <i>Événements postérieurs à la date de clôture</i>
33	<i>Informations à fournir relatives aux parties liées</i>	IAS 24 <i>Information relative aux parties liées</i>
34	<i>Activités spécialisées</i>	IAS 41 <i>Agriculture</i> , IFRS 6 <i>Prospection et évaluation de ressources minérales</i>
35	<i>Transition à l'IFRS pour les PME</i>	IFRS 1 <i>Première application des normes internationales d'information financière</i>

Approbation de l'IFRS pour les PME par le Conseil

La publication de la *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)* a été approuvée par treize des quatorze membres de l'IASB. M. Leisenring a émis un avis défavorable. Son avis défavorable est exposé à la suite de la base des conclusions.

Sir David Tweedie

Président

Thomas E. Jones

Vice-président

Mary E. Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P. Garnett

Gilbert Gélard

Prabhakar Kalavacherla

James J. Leisenring

Warren J. McGregor

John T. Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang