

CONFÉRENCE DES NATIONS UNIES SUR LE COMMERCE ET LE DÉVELOPPEMENT

DIRECTIVES DE COMPTABILITÉ ET D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

ORIENTATIONS POUR LES PME DU NIVEAU II



NATIONS UNIES

CONFÉRENCE DES NATIONS UNIES SUR LE COMMERCE ET LE DÉVELOPPEMENT

**DIRECTIVES DE COMPTABILITÉ ET D'INFORMATION FINANCIÈRE
POUR LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES**

ORIENTATIONS POUR LES PME DU NIVEAU II



NATIONS UNIES
New York et Genève, 2004

Note

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres majuscules et de chiffres. La simple mention d'une cote dans un texte signifie qu'il s'agit d'un document de l'Organisation.

Les vues exprimées dans ce document sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement les vues du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies. Les appellations employées dans cette publication et la présentation des données qui y figurent n'impliquent de la part du Secrétariat aucune prise de position quant au statut juridique des pays, territoires, villes ou zones, ou de leurs autorités, ni quant au tracé de leurs frontières ou limites.

© Les droits d'auteur de la présente publication appartiennent à l'Organisation des Nations Unies et au Conseil international des normes comptables (IASB).

| |
|-----------------------|
| UNCTAD/ITE/TEB/2003/5 |
|-----------------------|

| |
|-------------------------------|
| PUBLICATION DES NATIONS UNIES |
|-------------------------------|

| |
|--------------------------------------|
| <i>Numéro de vente:</i> F.04.II.D.14 |
|--------------------------------------|

| |
|--------------------|
| ISBN 92-1-212303-1 |
|--------------------|

Préface

À sa dix-septième session, en juillet 2000, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) a recensé divers obstacles que les petites et moyennes entreprises (PME) rencontraient dans l'application des normes comptables publiées par différents organismes normatifs, nationaux ou internationaux. Il a été décidé de mettre en route un projet visant à trouver des solutions aux besoins de ces entreprises en matière de comptabilité et d'information financière.

L'ISAR a soutenu la création du Conseil international des normes comptables (IASB) en tant qu'organisme international de normalisation de référence en ce qui concerne les normes de comptabilité et d'information. Toutefois, les normes internationales de comptabilité (IAS) publiées par l'IASB ont été élaborées essentiellement compte tenu des besoins en matière d'information financière des sociétés cotées en bourse. Aussi a-t-il souvent été difficile de les appliquer aux PME, en particulier à celles des pays en développement et des pays dont l'économie est en transition. Par ailleurs, pour de nombreuses entreprises de ces pays, il peut être excessivement coûteux de recourir aux services de professionnels.

Pour répondre aux besoins des PME en matière d'information financière, l'ISAR propose d'adopter une structure à trois niveaux, comme il est indiqué ci-dessous:

Niveau I. Ce niveau serait celui des entreprises cotées en bourse qui émettent des titres sur le marché et qui ont une présence publique notable. Ces entreprises devraient être tenues d'appliquer les normes comptables (IAS) et les normes d'information financière (IFRS) publiées par l'IASB.

Niveau II. Ce niveau serait celui des entreprises industrielles et commerciales d'une certaine importance qui n'émettent pas de titres sur le marché et n'ont pas de présence publique notable. L'ISAR a mis au point un ensemble de prescriptions tirées des normes financières publiées par l'IASB, mais ne reprenant que les prescriptions correspondant aux transactions les plus fréquentes. Les entreprises de ce niveau seraient libres d'appliquer en totalité les IAS et les IFRS publiées par l'IASB.

Niveau III. Les entreprises de ce niveau seraient les plus petites entités qui, souvent, ont à leur tête un propriétaire-directeur qui n'emploie que quelques salariés. La solution proposée est une simple comptabilité d'exercice, fondée sur celle qui est exposée dans les normes comptables internationales, mais étroitement liée aux opérations de trésorerie. Les organismes nationaux de réglementation pourraient autoriser, à titre exceptionnel et pour un temps limité, les entreprises nouvellement créées ou nouvellement entrées dans l'économie formelle à tenir une comptabilité de caisse.

Il est impossible de déterminer avec précision les lignes de partage entre chacun de ces trois niveaux sans avoir une bonne connaissance de l'économie dans laquelle l'entreprise exerce ses activités. L'ISAR préconise l'adoption d'un système comportant au moins trois niveaux. Cependant, c'est à chaque État membre qui choisit d'appliquer cette solution qu'il revient de définir ces niveaux en tenant compte de la situation économique, juridique et sociale et, en particulier, de la structure du secteur des entreprises du pays.

Toutefois, des États membres pourraient juger utile que l'opinion de l'ISAR sur certains termes utilisés dans la définition des trois niveaux soit mentionnée. Un exemple est la notion de présence publique notable. Si des entreprises ayant une présence publique notable existent dans tous les États membres, les critères et seuils d'identification varient. En général, l'ISAR considère que les entités qui ont un impact sur l'emploi ou qui génèrent une activité économique notable dans le pays ont une présence publique. Un critère possible d'évaluation de la présence publique d'une entreprise pourrait donc être le nombre d'employés. Par exemple, certains États membres pourraient décider que les 10 % des entreprises (classées par nombre d'employés) qui emploient le plus grand nombre de travailleurs sont des entreprises ayant une présence publique notable.

On trouvera les directives élaborées par l'ISAR pour les entreprises du niveau II dans les pages qui suivent.

Les directives pour les entreprises du niveau II sont conçues pour être utilisées sous la forme proposée, mais les États membres peuvent aussi les adapter à la situation nationale. Par exemple, la directive 3 contient une méthode de référence pour l'enregistrement des immobilisations corporelles (coût historique déduction faite de tout amortissement) et un autre traitement admissible (montant réévalué). Les États membres peuvent choisir d'éliminer l'une de ces options pour les PME.

Les directives pour les entreprises du niveau II sont conçues non seulement pour être faciles d'emploi, compréhensibles et axées uniquement sur les transactions les plus fréquentes, mais aussi pour s'inspirer des IAS et IFRS et faciliter le passage des entreprises du niveau II au niveau I. Elles partent du principe que pour être utiles et économiques, elles devraient être aussi succinctes que possible et ne tenir compte que des méthodes de mesure qui sont applicables compte tenu de l'infrastructure existante, mais permettre aux utilisateurs de prendre des décisions en connaissance de cause. Dans l'élaboration de ces directives, il faut trouver de manière empirique un juste milieu entre la nécessité d'établir des orientations succinctes et utilisables et celle d'être complet et de fournir des explications suffisantes.

L'ISAR reconnaît qu'aucun critère objectif n'indique quelles normes devraient ou ne devraient pas figurer dans les directives pour les PME et que la prise en compte ou non des normes est en grande partie une question d'appréciation. Par exemple, l'IAS 11, relative aux contrats de construction, a été exclue. Bien qu'elle puisse être considérée comme une norme sectorielle et donc d'application générale limitée, elle repose sur un principe fondamental de reconnaissance des recettes qui s'applique à toutes les entités ayant des contrats inachevés à la date d'établissement des comptes. Toutefois, comme il est dit plus haut, le principal critère ayant servi à déterminer les normes à inclure dans les directives pour les PME consiste à savoir si la plupart des petites entreprises seraient susceptibles d'effectuer l'opération ou la transaction traitée dans une norme donnée. C'est pourquoi l'IAS 11 n'a pas été incorporée dans ces directives. Toutefois, elle devrait être appliquée par une entreprise qui aurait des recettes provenant de contrats de construction partiellement achevés à comptabiliser.

Conformément à la directive 12, l'entreprise qui suivrait les directives pour les PME devrait indiquer dans la note sur ses méthodes comptables que ses comptes ont été arrêtés conformément à ces directives (et non pas à l'intégralité des normes IAS/IFRS). Si une entreprise devait aussi se référer à un élément de l'ensemble des normes IAS/IFRS, elle devrait non moins continuer de mentionner les directives pour les PME dans cette note.

L'ISAR est conscient que l'IASB mène un «projet de recherche actif» sur l'application des IAS aux PME et dans les pays émergents. À ce stade, on ne sait pas encore quel sera le résultat de ce projet et s'il aboutira à l'élaboration de directives. L'ISAR soutient les travaux de l'IASB dans ce domaine et a demandé qu'une attention prioritaire leur soit accordée. Il réexaminera les directives pour les PME en fonction de l'évolution du projet de l'IASB.

Les directives pour les PME du niveau II reposent sur les normes IAS applicables en 2002. L'ISAR reconnaît qu'il pourrait être nécessaire d'apporter des modifications à ces directives compte tenu des travaux que l'IASB mène pour améliorer les normes en vigueur et en élaborer de nouvelles. C'est pour cette raison et pour tenir compte des enseignements tirés de leur application pratique que les directives pour les PME devront être périodiquement réexaminées.

TABLE DES MATIÈRES

Page

| | |
|--|-----|
| Préface | iii |
| Introduction..... | 1 |
| Directives | |
| 1. Présentation des états financiers | 3 |
| 2. Tableaux des flux de trésorerie..... | 11 |
| 3. Immobilisations corporelles | 13 |
| 4. Contrats de location | 19 |
| 5. Actifs incorporels | 23 |
| 6. Stocks | 27 |
| 7. Subventions et autres aides publiques | 29 |
| 8. Provisions | 31 |
| 9. Recettes..... | 35 |
| 10. Charges d'emprunts..... | 39 |
| 11. Impôt sur les bénéfices | 41 |
| 12. Méthodes comptables | 43 |
| 13. Taux de change..... | 47 |
| 14. Événements survenus après la date de clôture de l'exercice | 49 |
| 15. Divulgations par des parties liées | 51 |
| Annexes | |
| 1. Définitions | 53 |
| 2. Exemples | 61 |
| 3. Sources | 69 |

Note: On trouvera à l'annexe I les définitions des termes apparaissant en caractères italiques dans la présente publication. Lorsque l'un des ces termes apparaît aussi sans caractères italiques, sa signification peut alors être différente de celle donnée dans la définition.

Introduction

Champ d'application

1. Les directives doivent faciliter l'élaboration d'états financiers généraux par les PME de pays développés, de pays en développement et de pays en transition. Ces états, établis annuellement, ont pour objet de fournir à divers utilisateurs l'information dont ils ont besoin.

Utilisateurs

2. Les utilisateurs des états financiers peuvent être des investisseurs actuels ou potentiels, des employés, des bailleurs de fonds, des fournisseurs et autres créanciers commerciaux, des clients, des gouvernements et leurs administrations et, dans certains pays, le public. En ce qui concerne les PME, les principaux utilisateurs seront vraisemblablement des investisseurs, des propriétaires et des créanciers, qui auront souvent les moyens d'obtenir des informations complétant celles contenues dans les états financiers. Les administrateurs s'intéresseront également au contenu de ces états, même s'ils disposent d'autres sources d'informations administratives et financières.

Objectifs

3. Les états financiers ont pour objet de fournir sur la situation financière et les résultats d'une entreprise des renseignements qui permettront aux utilisateurs de cette information de prendre des décisions économiques. Ils montrent comment les dirigeants ont géré les ressources qui leur avaient été confiées et comment ils ont rendu compte de leur gestion.

Postulats

4. Les états financiers sont établis en comptabilité d'engagement. On part généralement du principe que l'entreprise a une activité permanente et continuera d'opérer pendant un certain temps.

Caractéristiques qualitatives

5. Les caractéristiques qualitatives sont celles qui font que l'information contenue dans les états financiers est utile aux utilisateurs. Les quatre principales caractéristiques sont les suivantes:

- a) **Intelligibilité:** Il est impératif que l'information contenue dans les états financiers soit facilement compréhensible par les utilisateurs;
- b) **Pertinence:** Pour être utile, l'information doit aider les utilisateurs à prendre des décisions. Sa pertinence est influencée par sa nature et son importance relative;
- c) **Fiabilité:** L'information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs et de biais importants et lorsqu'elle peut être considérée représenter fidèlement ce qu'elle est censée représenter. Dans l'évaluation de la fiabilité sont aussi pris en compte le fond par rapport à la forme, la prudence, la neutralité et l'exhaustivité;
- d) **Comparabilité:** Les utilisateurs doivent pouvoir comparer les états financiers d'une entité dans le temps pour déterminer l'évolution de sa situation financière et de ses résultats.

6. Contraintes: Le rapport coûts/avantages est plus une contrainte omniprésente qu'une caractéristique qualitative. Les avantages tirés d'une information doivent l'emporter sur son coût de production. L'évaluation des coûts et des avantages est cependant une activité extrêmement subjective. Les organismes de normalisation, pas plus que les comptables et les utilisateurs d'états financiers, ne doivent ignorer cette contrainte.

7. Dans la pratique, des compromis sont souvent nécessaires entre différentes caractéristiques qualitatives, dont l'importance relative sera affaire d'appréciation professionnelle.

Éléments

8. Un «*actif*» est une ressource détenue par une entreprise à la suite d'opérations ou de faits passés, dont elle est censée obtenir des avantages économiques à l'avenir.

9. Un «*passif*» est une obligation en cours de l'entreprise, qui découle d'opérations ou de faits antérieurs et dont le règlement devrait se traduire par une sortie de ressources porteuses d'avantages économiques.

10. Les «*fonds propres*» correspondent à la valeur résiduelle de l'actif de l'entreprise après déduction du passif.

11. Le «*revenu*» comprend à la fois les recettes et les gains. Ce terme englobe l'accroissement des profits économiques pendant l'exercice comptable sous la forme de rentrées ou de valorisations d'*actifs*, ainsi que de diminutions de *passifs* entraînant une hausse des fonds propres autre que celle liée aux augmentations de capital.

12. Par «*dépenses*», on entend les pertes ainsi que les dépenses encourues dans le cadre des *activités ordinaires* de l'entité. Les dépenses représentent une diminution des profits économiques.

Enregistrement

13. Tout poste répondant à la définition d'un élément doit être enregistré a) s'il est probable qu'il en résultera, pour l'entreprise, l'acquisition ou la perte d'un profit économique futur, et b) si ce poste a un coût ou une valeur qui peuvent être mesurés de façon fiable.

Mesure

14. La méthode la plus communément adoptée par les entreprises pour établir leurs états financiers est le *coût historique*. Elle est généralement associée à d'autres méthodes pour certains éléments spécifiques, conformément à ce qui est indiqué dans les directives.

Opérations non visées par les directives

15. Lorsqu'une entité réalise une opération sortant du champ des directives, il est proposé, dans ce cas, que le comptable recherche les règles à appliquer au sein de la hiérarchie mentionnée dans la directive 12.

Directive 1. Présentation des états financiers *

Composition des états financiers

- 1.1 Un jeu complet d'états financiers comprend les éléments suivants:
- a) Un bilan;
 - b) Un compte de résultat;
 - c) Un état faisant apparaître soit:
 - i) Tous les changements survenus concernant les fonds propres; soit
 - ii) Les changements survenus concernant les fonds propres autres que ceux découlant d'opérations en capital réalisées avec les propriétaires et de distributions de capitaux aux propriétaires;
 - d) Un tableau des flux de trésorerie;
 - e) Un exposé des méthodes comptables et des notes explicatives.

Considérations générales

- 1.2 Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats financiers et des *flux de trésorerie* d'une entreprise. En appliquant de façon appropriée les directives et en publiant, au besoin, des informations supplémentaires, on produira, dans la quasi-totalité des cas, des états financiers donnant une image fidèle des PME. Au cas où les directives ne viseraient pas une opération réalisée par une entreprise, celle-ci devrait se reporter, comme indiqué ci-après et dans l'introduction au présent document, à l'intégralité des normes internationales de comptabilité (IAS) et des normes internationales d'information financière (IFRS), qui font autorité, conformément au paragraphe 12.1 de la directive 12.
- 1.3 Une entreprise dont les états financiers sont établis conformément aux directives doit préciser dans son exposé des méthodes comptables qu'elle a appliquées lesdites directives. Il ne devra être faite aucune mention des IAS ou IFRS, et l'entreprise ne devra pas donner à penser qu'elle applique les IAS ou IFRS sous quelque forme que ce soit.
- 1.4 Des traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par la divulgation des méthodes comptables appliquées, ni par des notes complémentaires ou des textes explicatifs.
- 1.5 Dans le cas extrêmement rare où les dirigeants d'une entreprise considéreraient que l'application d'une disposition des directives risque d'induire en erreur et qu'il est par conséquent nécessaire d'y déroger afin de donner une image fidèle, l'entreprise doit indiquer:
- a) Que ses dirigeants ont estimé que les états financiers donnaient une image fidèle de sa situation financière, de ses résultats financiers et de ses *flux de trésorerie*;

* La présente directive s'inspire de l'IAS 1. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- b) Qu'ils ont appliqué en tous points importants les directives pertinentes, à l'exception de la dérogation nécessaire pour donner une image fidèle;
 - c) La nature de la dérogation, y compris le traitement que prescriraient les directives, la raison pour laquelle ce traitement risque d'induire en erreur dans les circonstances données, et le traitement retenu.
- 1.6 Lors de l'établissement des états financiers, les dirigeants doivent évaluer l'aptitude de l'entreprise à poursuivre son activité. Les états financiers doivent être établis selon le principe de la continuité de l'exploitation à moins que les dirigeants n'aient l'intention de liquider l'entreprise ou de cesser toute opération, ou qu'ils n'aient réellement pas d'autre choix. Si, en procédant à cette évaluation, les dirigeants ont connaissance d'incertitudes importantes liées à des événements ou à des situations pouvant jeter un doute considérable sur la capacité de l'entreprise de maintenir son activité, ils doivent mentionner ces incertitudes. Lorsque les états financiers ne sont pas établis selon le principe de la continuité de l'exploitation, ce fait doit être mentionné, ainsi que la méthode qui a servi à établir les états financiers et la raison pour laquelle la permanence de l'entreprise n'est pas retenue.
- 1.7 Une entreprise doit établir ses états financiers, à l'exception des informations relatives aux flux de trésorerie, selon le principe de la comptabilité d'engagement.
- 1.8 La présentation et le classement des postes des états financiers doivent être conservés d'un exercice à l'autre sauf si:
- a) Une évolution importante de la nature des opérations de l'entreprise ou un examen de la présentation de ses états financiers montre qu'un changement permettra de mieux présenter des événements ou des opérations;
 - b) Les directives prescrivent un changement de présentation.
- 1.9 Chaque poste important doit être présenté séparément dans les états financiers. Les montants peu élevés doivent être agrégés à des montants de nature ou de fonction similaire et ne doivent pas nécessairement être présentés séparément. Une information est importante si son omission ou son inexactitude risque d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance dépend de l'ampleur du poste dans le contexte particulier de sa présentation.
- 1.10 Dans les états financiers, l'*actif* et le *passif* ne doivent normalement pas être compensés. Un certain degré de compensation, est cependant nécessaire ou autorisé dans des cas exceptionnels, ainsi que le prescrivent les directives (par exemple au paragraphe 2.6). Une compensation peut également avoir lieu lorsque les gains, les pertes et les dépenses connexes découlant d'une même opération ou d'opérations similaires sont négligeables.
- 1.11 Sauf autorisation ou prescription contraire des directives, des informations comparatives par rapport à l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les entrées numériques des états financiers. Des informations comparatives doivent figurer dans les descriptifs lorsqu'elles sont nécessaires à la compréhension des états financiers de l'exercice en cours.

Structure et contenu

1.12 Chaque élément des états financiers doit être clairement identifié. En outre, les informations suivantes doivent figurer bien en évidence et être répétées lorsqu'elles sont nécessaires à la bonne compréhension de l'information présentée:

- a) Nom ou autres moyens d'identification de l'entreprise déclarante;
- b) Date du bilan ou période couverte par les autres états financiers, en fonction de l'élément des états financiers dont il est question;
- c) *Monnaie de présentation des états financiers.*

1.13 Des états financiers doivent être présentés au moins une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, la date du bilan d'une entreprise change et les états financiers annuels couvrent une période supérieure ou inférieure à un an, l'entreprise doit indiquer, outre la période couverte par les états financiers:

- a) La raison pour laquelle une période supérieure ou inférieure à un an est utilisée;
- b) Que les montants comparatifs du compte de résultat, des fonds propres et des flux de trésorerie ainsi que les notes correspondantes ne sont pas comparables.

Bilan

1.14 Chaque entreprise doit déterminer, en fonction de la nature de ses opérations, si elle présente ou non séparément actifs à court terme et actifs immobilisés, et dettes à court terme et dettes à long terme. Les paragraphes 1.16 à 1.20 de la présente directive s'appliquent lorsqu'on établit cette distinction. Dans le cas contraire, les *actifs* et les *passifs* doivent être présentés globalement en fonction de leur liquidité.

1.15 Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entreprise doit indiquer, pour chaque élément d'*actif* et de *passif* qui combine des montants devant être recouvrés ou réglés dans un délai de 12 mois avant ou après la date du bilan, le montant devant être recouvré ou réglé après plus de 12 mois.

1.16 Un *actif* doit être présenté comme un actif à court terme lorsque:

- a) Il doit être réalisé, ou est détenu en vue de sa vente ou de sa consommation, pendant le cours normal du cycle d'exploitation de l'entreprise;
- b) Il est détenu principalement à des fins commerciales ou à court terme et doit être réalisé dans un délai de 12 mois à compter de la date du bilan;
- c) Il s'agit de *liquidités* et de *quasi-liquidités* dont l'usage n'est pas limité.

Tout autre *actif* doit être présenté comme un actif immobilisé.

1.17 Un *passif* doit être présenté comme un passif à court terme lorsque:

- a) Il doit être réglé pendant le cours normal du cycle d'exploitation de l'entreprise;
- b) Il doit être réglé dans un délai de 12 mois à compter de la date du bilan.

Tout autre *passif* doit être présenté comme un passif à long terme.

1.18 Une entreprise doit continuer à présenter ses dettes à long terme portant intérêt comme telles, même si elles doivent être réglées dans un délai de 12 mois à compter de la date du bilan, si:

- a) L'échéance initiale était supérieure à 12 mois;
- b) L'entreprise compte refinancer l'obligation à long terme;
- c) Cette intention est étayée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des versements conclu avant l'autorisation de publication des états financiers.

Le montant de tout *passif* qui a été exclu des dettes à court terme conformément au présent paragraphe et les informations étayant cette présentation doivent figurer dans les notes accompagnant le bilan.

1.19 Le bilan doit au minimum comprendre des rubriques présentant les montants suivants:

- a) *Immobilisations corporelles*;
- b) *Actifs incorporels*;
- c) *Actifs financiers* [hors montants visés en e) et f)];
- d) *Stocks*;
- e) Créances commerciales et autres;
- f) *Liquidités et quasi-liquidités*;
- g) Dettes commerciales et autres;
- h) Charges fiscales et actifs fiscaux;
- i) *Provisions*;
- j) Dettes à long terme portant intérêt;
- k) Capital émis et réserves.

1.20 Les rubriques, intitulés et sous-totaux supplémentaires doivent figurer au bilan lorsque cette présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

1.21 Une entreprise doit publier, soit dans le bilan proprement dit, soit dans les notes complémentaires, les informations suivantes:

- a) Pour chaque catégorie de capital social:
 - i) Nombre d'actions autorisées;
 - ii) Nombre d'actions émises et libérées, et émises mais non libérées;
 - iii) Valeur nominale de chaque action, ou absence de valeur nominale;
 - iv) Nombre d'actions en circulation en début et en fin d'exercice;

- v) Droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie, y compris les restrictions concernant la distribution de dividendes et les remboursements de capital;
 - vi) Actions de l'entreprise détenues par l'entreprise elle-même;
 - vii) Actions dont l'émission est réservée pour des contrats d'option et de vente, y compris les échéances et les montants;
- b) Description de la nature et de la finalité de chaque réserve constituée dans le capital social;
 - c) Montant des dividendes proposés ou déclarés après la date du bilan, mais avant l'autorisation de publication des états financiers; date à laquelle des dividendes ont été proposés, dont le versement n'a pas été officiellement approuvé; montant inclus (ou non inclus) dans les dettes;
 - d) Montant des dividendes privilégiés cumulés non constatés.

Une entreprise sans capital social, comme une société de personnes, doit publier des informations équivalentes à celles qui sont prévues ci-dessus, indiquant les mouvements survenus pendant l'exercice dans chaque catégorie de fonds propres, ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie.

Compte de résultat

1.22 Le compte de résultat doit au minimum comprendre des rubriques présentant les montants suivants:

- a) *Recettes*;
- b) Résultat des *activités d'exploitation*;
- c) Coûts financiers;
- d) *Charge fiscale*;
- e) Résultat net de l'exercice.

Des rubriques, intitulés et sous-totaux supplémentaires doivent figurer au compte de résultat lorsque cette présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

1.23 Tous les postes de recettes et de dépenses constatés pendant un exercice doivent être pris en compte dans le calcul du résultat net de l'exercice, sauf prescription ou autorisation contraire des directives.

1.24 Lorsque des postes de recettes et de dépenses du résultat des activités ordinaires sont, en raison de leur ampleur, de leur nature ou de leur incidence, nécessaires pour expliquer les résultats obtenus par l'entreprise au cours de l'exercice, la nature et le montant de ces postes doivent être indiqués séparément.

1.25 Les circonstances qui peuvent donner lieu à une mention séparée de postes de recettes et de dépenses conformément au paragraphe 1.24 sont notamment:

- a) La dépréciation de stocks à leur *valeur de réalisation nette* ou d'*immobilisations corporelles* à leur valeur recouvrable, et la contre-passation de ces dépréciations;

- b) La restructuration des activités de l'entreprise et la contre-passation de toute *provision* pour restructuration;
- c) La cession d'*immobilisations corporelles*;
- d) La cession d'investissements à long terme;
- e) L'interruption d'opérations;
- f) Le règlement de différends;
- g) Toute autre contre-passation de *provisions*.

1.26 L'entreprise doit présenter, soit sur le compte de résultat proprement dit, soit dans les notes complémentaires, une analyse des dépenses regroupées d'après leur nature ou d'après leur fonction dans l'entreprise.

1.27 Les entreprises qui présentent les dépenses d'après leur fonction doivent fournir des informations complémentaires sur la nature de ces dépenses, y compris les dépenses *d'amortissement* et les dépenses de personnel.

1.28 L'entreprise doit indiquer, soit sur le compte de résultat proprement dit, soit dans les notes complémentaires, le montant des dividendes déclarés ou proposés par action pour la période couverte par les états financiers.

Évolution des fonds propres

1.29 L'entreprise doit présenter, en tant qu'élément distinct de ses états financiers, un état faisant apparaître les informations suivantes:

- a) Résultat net de l'exercice;
- b) Chaque poste de recettes et de dépenses, gain ou perte qui, conformément aux directives, est constaté directement dans les fonds propres, ainsi que le total de ces postes;
- c) Effet cumulé des changements de conventions comptables et correction des *erreurs fondamentales*.

L'entreprise doit en outre présenter, soit dans cet état, soit dans les notes complémentaires, les informations suivantes:

- d) Opérations en capital réalisées avec les propriétaires et distributions de capital aux propriétaires;
- e) Solde en début et en fin d'exercice, et mouvements de l'exercice;
- f) Rapprochement de la valeur comptable de chaque catégorie de capital social, de chaque prime d'émission et de chaque réserve en début et en fin d'exercice, les mouvements étant indiqués séparément.

Notes afférentes aux états financiers

- 1.30 Les notes afférentes aux états financiers de l'entreprise doivent:
- a) Renseigner sur les conditions d'élaboration des états financiers et sur les *conventions comptables* retenues et appliquées aux opérations et événements importants;
 - b) Présenter l'information requise par les directives qui ne figure pas ailleurs dans les états financiers;
 - c) Fournir des informations supplémentaires qui n'apparaissent pas dans les états financiers, mais qui sont nécessaires à une présentation fidèle.
- 1.31 Les notes afférentes aux états financiers doivent être présentées de façon systématique. Chaque poste du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer aux éventuelles informations connexes figurant dans les notes complémentaires.
- 1.32 Pour ce qui est des *méthodes comptables*, les notes afférentes aux états financiers doivent indiquer les éléments suivants:
- a) La ou les méthodes de mesure utilisées pour établir les états financiers;
 - b) Les méthodes comptables nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.
- 1.33 L'entreprise doit publier les informations suivantes lorsque celles-ci n'apparaissent pas ailleurs dans les états financiers:
- a) Domicile et forme juridique de l'entreprise, lieu où elle a été constituée et adresse de son siège social (ou de son principal lieu d'activité, s'il diffère du siège social);
 - b) Description de la nature des opérations et des principales activités de l'entreprise.

Directive 2. Tableaux des flux de trésorerie *

Présentation d'un tableau de flux de trésorerie

- 2.1 Le tableau des flux de trésorerie doit indiquer les *flux de trésorerie* au cours de la période, classés par *activités* d'exploitation, d'investissement et de *financement*.
- 2.2 Les *flux de trésorerie* liés aux *activités d'exploitation* proviennent essentiellement des principales activités génératrices de recettes de l'entreprise. Ils résultent donc généralement de transactions et d'autres événements entrant dans le calcul du résultat net. Les flux provenant d'impôts sur les bénéfices doivent être déclarés séparément dans la section relative aux *activités d'exploitation*. Certaines transactions, telles que la vente d'un élément des installations, peuvent se traduire par un gain ou une perte qui entre dans le calcul du résultat net de l'exercice. Les *flux de trésorerie* liés à ces transactions sont toutefois des flux résultant d'*activités d'investissement*.

Activités d'investissement

- 2.3 La publication séparée des *flux de trésorerie* provenant d'*activités d'investissement* est importante parce que ces flux indiquent le volume des dépenses consacrées à des ressources destinées à créer dans l'avenir des revenus et d'autres *flux de trésorerie*.

Activités de financement

- 2.4 La publication séparée des *flux de trésorerie* provenant d'activités de financement est importante parce qu'elle permet de prévoir les créances détenues sur les rentrées futures par ceux qui ont fourni du capital à l'entreprise.
- 2.5 Une entreprise doit déclarer les *flux de trésorerie* provenant d'*activités d'exploitation*:
 - a) Soit par la méthode directe, consistant à divulguer les principales catégories d'entrées et de sorties de caisse brutes;
 - b) Soit par la méthode indirecte, consistant à ajuster les profits et pertes nets en prenant en compte les effets des transactions autres qu'en espèces, tout report ou réalisation d'entrées ou de sorties de caisse passées ou futures provenant d'activités d'exploitation, et les postes des recettes ou des dépenses liés aux *flux de trésorerie* des activités d'investissement ou de financement.
- 2.6 Une entreprise doit déclarer séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de caisse brutes provenant d'*activités* de financement et d'*investissement*, sauf si les *flux de trésorerie* mentionnés au paragraphe 2.7 sont déclarés sur une base nette.
- 2.7 Les *flux de trésorerie* provenant des *activités* suivantes d'exploitation, d'investissement ou de *financement* peuvent être déclarés sur une base nette:
 - a) Les entrées et sorties de caisse pour le compte d'un client, lorsque les flux traduisent les activités de celui-ci plutôt que celles de l'entreprise;
 - b) Les entrées et les sorties de caisse pour des articles à rotation rapide, produits en masse et sur de courtes périodes.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 7. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 2.8 Les opérations d'investissement et de financement n'exigeant pas l'utilisation de *liquidités* ou de *quasi-liquidités* ne doivent pas figurer dans un tableau de flux de trésorerie. Ces opérations doivent être inscrites ailleurs dans les états financiers de façon à fournir toutes informations utiles concernant ces *activités* d'investissement et de *financement*.
- 2.9 Une entreprise doit indiquer les composantes de ses *liquidités* et *quasi-liquidités* et faire concorder les montants de son tableau des flux de trésorerie et les mêmes postes inscrits au bilan.

Liquidités et quasi-liquidités

- 2.10 Les *quasi-liquidités* sont détenues dans le but de couvrir des engagements en espèces à court terme plutôt que pour l'investissement ou à d'autres fins. Pour être considéré comme *quasi-liquidités*, un investissement doit être aisément convertible en un montant connu de *liquidités* et n'être assujéti qu'à un risque insignifiant de variation de valeur. Un investissement est donc normalement considéré comme *quasi-liquidités* uniquement lorsqu'il est assorti d'une brève échéance, par exemple trois mois ou moins, à compter de la date d'acquisition. Les prises de participation ne font pas partie des *quasi-liquidités* à moins qu'elles ne soient des *quasi-liquidités* au sens propre, par exemple dans le cas d'actions privilégiées acquises peu avant leur échéance et comportant une date de rachat déterminée.
- 2.11 Les emprunts bancaires sont généralement considérés comme des *activités de financement*. Toutefois, dans certains pays, les découverts qui sont remboursables sur demande font partie intégrante de la trésorerie d'une entreprise. En pareil cas, les découverts auprès des banques sont une composante des *liquidités* et des *quasi-liquidités*. Une caractéristique de ces arrangements bancaires est que le solde en banque varie souvent entre un solde positif et un découvert.

Autres déclarations

- 2.12 Une entreprise doit déclarer, en y ajoutant des observations de la direction, le montant des soldes importants de *liquidités* ou de *quasi-liquidités* détenus par l'entreprise et dont celle-ci ne peut disposer.

Directive 3. Immobilisations corporelles *

- 3.1 Un élément des *immobilisations corporelles* doit être enregistré comme *actif* lorsque:
- Il est probable que des bénéfices économiques à venir liés à cet *actif* reviendront à l'entreprise;
 - Le *coût* de l'*actif* pour l'entreprise peut être estimé de manière fiable.
- 3.2 Un élément des *immobilisations corporelles* pouvant être considéré comme un actif doit initialement être estimé à son *coût*.
- 3.3 Le *coût* d'un élément des *immobilisations corporelles* inclut le prix d'achat, y compris les droits d'importation et les taxes à l'achat non remboursables, et toute dépense directement encourue pour mettre l'*actif* en condition de fonctionnement étant donné son utilisation projetée; les décotes ou rabais commerciaux sont déduits lors du calcul du prix d'achat. Des exemples de *coûts* directement attribuables à cette mise en condition sont:
- Le *coût* de la préparation du site;
 - Les coûts initiaux de livraison et de manutention;
 - Les coûts d'installation;
 - La rémunération des experts tels que les architectes et les ingénieurs;
 - Le coût estimé du démantèlement et de l'enlèvement de l'*actif* et de la remise en état du site, si ce coût est enregistré comme *provision* en application de la directive 8.
- 3.4 Les frais administratifs et autres frais généraux ne font pas partie du *coût* des *immobilisations corporelles* à moins qu'ils ne puissent être directement attribués à l'acquisition de l'*actif* ou à sa mise en condition. De même, les *coûts* de démarrage et autres coûts antérieurs à la production ne font pas partie du *coût* d'un *actif* à moins qu'ils ne soient nécessaires pour mettre l'*actif* en état de fonctionner. Les pertes d'exploitation initiales encourues avant que l'*actif* n'arrive à son niveau de fonctionnement projeté sont enregistrées comme dépense.
- 3.5 Le *coût* d'un *actif* créé par l'entreprise est déterminé selon les mêmes principes que ceux appliqués à un actif acquis.
- 3.6 Un élément des *immobilisations corporelles* peut être acquis en échange total ou partiel d'un élément différent des *immobilisations corporelles* ou de tout autre *actif*. Le *coût* de cet élément est estimé à la *valeur vénale* de l'*actif* reçu, qui est équivalente à la *valeur vénale* de l'*actif* cédé, ajustée en fonction des *liquidités* ou *quasi-liquidités* transférées.
- 3.7 Les dépenses ultérieures relatives à un élément des *immobilisations corporelles* qui a déjà été enregistré doivent être ajoutées à la *valeur comptable* de l'*actif* lorsqu'il est probable que les bénéfices économiques à venir excédant le rendement initialement projeté de l'*actif* existant reviendront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être enregistrées comme une dépense pour la période où elles ont été encourues.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 16. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 3.8 Les dépenses de réparation ou d'entretien des *immobilisations corporelles* sont destinées à rétablir ou à continuer d'assurer les bénéfices économiques à venir que l'entreprise peut s'attendre à obtenir du niveau initial estimé du rendement de l'*actif*. De ce fait, ces dépenses sont généralement enregistrées à la date où elles sont encourues. Par exemple, le *coût* de l'entretien et de la remise en état des installations et du matériel est généralement considéré comme une dépense puisque ces opérations rétablissent, plus qu'elles n'accroissent, le niveau de rendement initial estimé.
- 3.9 Les composantes majeures de certains éléments des *immobilisations corporelles* exigent parfois d'être remplacées à intervalles réguliers. Par exemple, une chaudière aura besoin d'un nouveau revêtement après un nombre déterminé d'heures d'utilisation. Les composantes sont comptabilisées comme des *actifs* distincts parce que leur durée de vie utile est différente de celle des *immobilisations corporelles* auxquelles elles appartiennent. En conséquence, si les critères d'enregistrement énoncés au paragraphe 3.1 sont satisfaits, les dépenses encourues pour le remplacement ou le renouvellement de la composante sont comptabilisées comme acquisition d'un *actif* distinct et l'*actif* remplacé est passé par profits et pertes.

Estimation suite à un premier enregistrement

Méthode de référence

- 3.10 Après le premier enregistrement d'un *actif*, un élément des *immobilisations corporelles* doit être inscrit à son *coût*, déduction faite de tout amortissement cumulé (3.19) et de toute *perte* cumulée due à une *baisse de valeur* de l'*actif* (3.25).

Autre traitement admissible

- 3.11 Après un premier enregistrement comme *actif*, un élément des *immobilisations corporelles* doit être comptabilisé à un montant réévalué (sa *valeur vénale* à la date de la réévaluation, moins tout amortissement cumulé ultérieur et toute perte ultérieure due à une dévalorisation de l'*actif*). Les réévaluations doivent être effectuées de manière suffisamment régulière pour que la *valeur comptable* ne diffère pas sensiblement de celle qui serait déterminée d'après la *valeur vénale* à la date de clôture de l'exercice.
- 3.12 La *valeur vénale* de terrains et de bâtiments est généralement leur valeur marchande. Cette valeur est déterminée par une expertise qui est normalement confiée à des professionnels qualifiés.
- 3.13 La *valeur vénale* d'éléments des installations et du matériel est généralement la valeur marchande déterminée après expertise. Lorsque leur valeur marchande n'est pas apparente en raison de la nature particulière des installations et du matériel, et parce que ces éléments sont rarement vendus sauf comme partie d'une entreprise continuant à fonctionner, ils sont évalués à leur coût de remplacement amorti.
- 3.14 Lorsqu'un élément des *immobilisations corporelles* est réévalué, tout amortissement cumulé à la date de la réévaluation est:
- a) Soit recalculé proportionnellement à la variation de la *valeur comptable* brute de l'*actif* afin que cette valeur après la réévaluation soit égale au montant réévalué (cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un *actif* est réévalué au moyen d'un indice pour arriver à son coût de remplacement amorti);

- b) Soit annulé au regard de la valeur comptable brute de l'*actif* et du montant net recalculé pour arriver au montant réévalué de l'*actif*. Par exemple, cette méthode est utilisée pour les bâtiments qui sont réévalués à leur valeur marchande. Le montant de l'ajustement résultant d'un nouveau calcul ou de l'annulation de l'amortissement cumulé fait partie de l'augmentation ou de la diminution de la *valeur comptable*, conformément au paragraphe 3.16.
- 3.15 Lorsqu'un élément des *immobilisations corporelles* est réévalué, la catégorie entière des *immobilisations corporelles* auxquelles cet actif appartient doit être réévaluée.
- 3.16 Lorsque la *valeur comptable* d'un *actif* augmente par suite d'une réévaluation, cette augmentation doit être créditée directement aux fonds propres sous la rubrique excédent dû à la réévaluation. Toutefois, une augmentation due à une réévaluation doit être enregistrée comme recette puisque, du fait de cette réévaluation, elle compense une diminution du même *actif* précédemment enregistrée comme dépense.
- 3.17 Lorsque la *valeur comptable* d'un actif diminue en raison d'une réévaluation, la diminution doit être enregistrée comme dépense. Toutefois, une diminution due à une réévaluation doit être imputée directement à tout excédent résultant d'une réévaluation si la diminution ne dépasse pas le montant détenu au titre de cet excédent pour ce même *actif*.
- 3.18 L'excédent dû à une réévaluation et inclus dans les fonds propres peut être transféré directement aux bénéficiaires non distribués lorsque l'excédent est réalisé. L'excédent entier peut être réalisé au moment de la mise hors d'usage ou de la liquidation de l'*actif*. Par contre, une partie de l'excédent peut être réalisée au fur et à mesure de son utilisation par l'entreprise. En pareil cas, le montant de l'excédent réalisé est la différence entre l'*amortissement* fondé sur la *valeur comptable* recalculée de l'*actif* et l'*amortissement* selon le coût initial. Le transfert aux bénéficiaires non distribués de l'excédent dû à une réévaluation ne s'effectue pas sur le compte de résultat.

Amortissement

- 3.19 Le *montant dépréciable* d'un élément des *immobilisations corporelles* doit être réparti systématiquement sur sa *durée de vie utile*. La méthode d'amortissement appliquée doit correspondre au profil de la consommation des bénéfices économiques de l'*actif* par l'entreprise. La charge de l'amortissement pour chaque période doit être enregistrée comme dépense à moins qu'elle ne soit incluse dans la *valeur comptable* d'un autre *actif*.
- 3.20 Les bénéfices économiques attachés à un élément des *immobilisations corporelles* sont consommés par l'entreprise essentiellement par l'utilisation de l'*actif*. Toutefois, d'autres facteurs tels que l'obsolescence technique et la dégradation normale survenue pendant qu'un *actif* est resté inutilisé se traduisent souvent par une diminution des bénéfices économiques que l'on aurait pu prévoir comme découlant de l'*actif*. En conséquence, tous les facteurs suivants doivent être pris en compte dans la détermination de la *durée de vie utile* d'un *actif*:
- a) L'utilisation probable de l'*actif* par l'entreprise (qui est évaluée sur la base de sa capacité ou rendement physique attendus);
 - b) L'usure normale probable de l'*actif*, qui dépend de facteurs opérationnels tels que le nombre de périodes de travail pour lesquelles il va être utilisé, le programme de réparation et d'entretien de l'entreprise et l'entretien de l'*actif* pendant les périodes d'inactivité;

- c) L'obsolescence technique provenant de modifications ou d'améliorations dans la production ou d'une évolution de la demande sur le marché pour le produit ou les services fournis par l'*actif*;
 - d) Les limites légales ou analogues imposées à l'utilisation de l'*actif*, telles que les dates d'expiration des *contrats de location*.
- 3.21 Les terrains et les bâtiments sont des *actifs* distincts qui sont traités séparément pour les besoins de la comptabilité, même lorsqu'ils ont été acquis au même moment. Les terrains ont normalement une durée de vie illimitée et ne sont donc pas dépréciables. Les bâtiments ont une durée de vie limitée et sont donc des *actifs* dépréciables. Une augmentation de la valeur des terrains où est situé un bâtiment n'influe pas sur la détermination de sa *durée de vie utile*.
- 3.22 Il existe différentes méthodes d'amortissement pour répartir systématiquement le *montant dépréciable* d'un *actif* sur sa *durée de vie utile*. Ces méthodes sont: la méthode linéaire, la méthode du solde décroissant et la méthode de la somme des unités. L'amortissement linéaire se traduit par une réduction constante de la valeur de l'*actif*. La méthode du solde décroissant se traduit par une diminution décroissante au cours de sa *durée de vie utile*. La méthode de la somme des unités se traduit par une imputation fondée sur l'utilisation ou le rendement probable de l'*actif*. La méthode retenue pour un certain *actif* est choisie en fonction du profil attendu des bénéfices économiques et est appliquée systématiquement d'une période à l'autre à moins d'une modification dans le profil attendu des bénéfices économiques découlant de cet *actif*.
- 3.23 La *durée de vie utile* d'un élément des *immobilisations corporelles* doit être révisée périodiquement et, si les prévisions diffèrent sensiblement des estimations précédentes, le montant de l'*amortissement* pour les périodes courante et futures doit être ajusté.
- 3.24 La méthode d'amortissement appliquée aux *immobilisations corporelles* doit être révisée périodiquement et, s'il s'est produit un important changement dans le profil des bénéfices économiques découlant de ces *actifs*, la méthode doit être modifiée pour en tenir compte. Lorsqu'une telle modification de la méthode d'amortissement est nécessaire, elle doit être enregistrée comme une modification de l'estimation comptable et le montant de l'amortissement pour les périodes courante et futures doit être ajusté en conséquence.

Baisse de la valeur d'un actif

- 3.25 À la date de clôture de l'exercice, l'entité doit vérifier si la valeur comptable d'un *actif* est susceptible d'avoir diminué. Si tel est le cas, elle doit chercher à savoir si le fait de continuer à utiliser l'*actif* ou le groupe d'*actifs* formant une *unité génératrice de liquidités* est susceptible de créer des *flux de trésorerie* suffisants pour en absorber l'*amortissement*. Si les flux futurs risquent d'être insuffisants, leur valeur comptable doit être réduite.

Mises hors d'usage et liquidations

- 3.26 Un élément des *immobilisations corporelles* doit être rayé du bilan lors d'une liquidation ou lorsque l'*actif* est hors d'usage en permanence et qu'on n'attend plus aucun bénéfice économique de sa liquidation.
- 3.27 Les gains et les pertes provenant de la mise hors d'usage ou de la liquidation d'un élément des *immobilisations corporelles* doivent être déterminés comme étant la différence entre le produit estimé net de la liquidation et la *valeur comptable* de l'*actif* et être enregistrés comme recette ou dépense dans le compte de résultat.

Publication

3.28 Les états financiers doivent faire apparaître pour chaque catégorie des *immobilisations corporelles*:

- a) Les méthodes servant à déterminer la valeur comptable brute (lorsque plus d'une méthode est utilisée il conviendra de faire connaître la valeur comptable brute dans chaque catégorie);
- b) Les modalités d'amortissement utilisées;
- c) Les durées de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
- d) La valeur comptable brute et l'amortissement cumulé (qui est ajouté aux pertes cumulées dues à une baisse de valeur des actifs) en début et en fin de période;
- e) Une conciliation de la *valeur comptable* en début et en fin de période indiquant:
 - i) Les acquisitions;
 - ii) Les liquidations;
 - iii) Les augmentations ou diminutions en cours de période provenant de réévaluations;
 - iv) Les *pertes dues à une baisse de valeur* des actifs apparaissant (éventuellement) sur le compte de résultat en cours de période;
 - v) Les *pertes dues à une baisse de valeur* des actifs mais (éventuellement) inversées sur le compte de résultat en cours de période;
 - vi) L'*amortissement*;
 - vii) D'autres mouvements.

Les informations comparatives ne sont pas nécessaires pour la conciliation en e) ci-dessus.

3.29 Les états financiers doivent aussi indiquer l'existence et les montants des charges grevant le titre de propriété, ainsi que les *immobilisations corporelles* servant à garantir des *engagements*.

3.30 Lorsque des éléments des *immobilisations corporelles* sont indiqués par des montants réévalués, il conviendra de publier les informations suivantes:

- a) La méthode qui a servi à réévaluer les *actifs*;
- b) La date effective de la réévaluation;
- c) Le recours éventuel à un expert indépendant.

Directive 4. Contrats de location*

Classification des contrats de location

- 4.1 La classification des *contrats de location* dépend de la mesure dans laquelle les risques et les avantages attachés à la propriété d'un actif loué sont du côté du bailleur ou du locataire. Les risques comprennent les pertes éventuelles dues à des capacités non utilisées ou à l'obsolescence technologique, et les variations de rentabilité dues à l'évolution des conditions économiques. Parmi les avantages figurent l'exploitation rentable attendue de l'actif pendant sa durée de *vie économique* et les gains provenant de l'appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une *valeur résiduelle*.
- 4.2 Que le contrat soit un *contrat de location-financement* ou un *contrat de location-exploitation* dépend de la nature intrinsèque de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Les exemples suivants illustrent les situations où il serait normal de classer un contrat de location comme contrat de location-financement:
- a) Le *contrat de location* transfère la propriété de l'*actif* au locataire à la fin de la *durée du contrat de location*;
 - b) Le locataire a l'option d'acheter l'*actif* à un prix considéré suffisamment au-dessous de la *valeur vénale* à la date où l'option peut être exercée, de telle sorte que, à la *date d'entrée en vigueur du contrat de location*, il est raisonnablement certain qu'elle sera exercée;
 - c) La *durée du contrat de location* couvre la plus grande partie de la *vie économique* de l'*actif*, même si le titre n'est pas transféré;
 - d) À l'entrée en vigueur du contrat, la valeur courante des *paiements minimum au titre du contrat de location* est au moins égale à la majeure partie de la *valeur vénale* totale de l'actif loué;
 - e) Les actifs loués sont d'une conception spécialisée telle que seul le locataire peut les utiliser sans modification importante.
- 4.3 Les situations énumérées ci-dessous pourraient aussi, seules ou combinées, amener à classer un *contrat de location* comme contrat de location-financement:
- a) Si le locataire peut résilier le *contrat de location*, les pertes du bailleur résultant de la résiliation sont encourues par le locataire;
 - b) Les gains ou les pertes provenant de variations dans la *valeur vénale* de l'actif résiduel sont attribués au locataire (par exemple, sous la forme d'une réduction de loyer équivalant à la plus grande partie du produit des ventes en fin de contrat);
 - c) Le locataire a la faculté de proroger le *contrat de location* pendant une période subsidiaire pour un montant de loyer très inférieur à ceux du marché.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 17. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

Contrats de location-financement

- 4.4 Sur leur bilan, les locataires doivent enregistrer les contrats de location-financement comme *actifs* et comme *passifs* en indiquant des montants égaux, à la *date d'entrée en vigueur du contrat de location*, à la *valeur vénale* des biens qui leur sont loués ou, si ces montants sont inférieurs, à la valeur courante des *paiements minimums au titre du contrat de location*. Dans le calcul de la valeur de ces paiements, le facteur d'actualisation est le *taux d'intérêt implicite dans le contrat de location* si celui-ci peut être aisément déterminé; sinon, il conviendra d'utiliser le taux d'emprunt différentiel du locataire.
- 4.5 Les paiements au titre du contrat doivent être répartis entre le coût du financement et la réduction du *passif* restant à régler. Le coût du financement doit être réparti sur des périodes comprises dans la *durée du contrat de location* afin de rapporter un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant à régler à chaque période.
- 4.6 Un *contrat de location-financement* donne lieu à une dépense d'amortissement pour l'*actif* considéré ainsi qu'à une dépense de financement pour chaque période comptable. La méthode d'amortissement pour les *actifs* loués doit être compatible avec celle des *actifs* dépréciables appartenant en propre au locataire.
- 4.7 Si l'on n'est pas raisonnablement certain que le locataire obtiendra la propriété de l'*actif* à la fin du contrat, l'*actif* doit être complètement amorti au cours de la *durée du contrat de location* ou de sa *durée de vie utile*, sur la base de la plus courte des deux périodes.
- 4.8 Les locataires signataires d'un contrat de location-financement doivent, pour chaque catégorie d'*actif*, déclarer la *valeur comptable* nette à la date de clôture de l'exercice et la base sur laquelle les *loyers éventuels* ont été inscrits au compte de résultat.

Contrats de location-exploitation

- 4.9 Sous le régime d'un *contrat de location-exploitation*, les paiements à ce titre doivent être inscrits comme dépense sur une base linéaire dans le compte de résultat, pendant toute la *durée du contrat de location*, à moins qu'une autre méthode systématique ne puisse servir à indiquer le profil temporel du bénéfice revenant à l'utilisateur.
- 4.10 Toute incitation à conclure un *contrat de location-exploitation* nouveau ou renouvelé doit être enregistrée comme partie intégrante de la contrepartie nette convenue pour l'utilisation de l'*actif* loué. Le locataire doit enregistrer le bénéfice total de ces incitations comme une réduction du coût de location au cours de la *durée du contrat de location*.
- 4.11 Les locataires doivent faire connaître le total des *paiements minimums* futurs prévus par des *contrats de location-exploitation non résiliables* pour chacune des périodes suivantes:
- i) Un an au plus tard;
 - ii) Plus d'un an mais pas plus tard que cinq ans;
 - iii) Plus de cinq ans.

Vente avec cession-bail

- 4.12 Une transaction de vente avec cession-bail consiste à vendre un *actif* et, pour l'acheteur, à louer en retour ce même *actif* au vendeur. Les paiements au titre du contrat et le prix de vente sont généralement interdépendants puisqu'ils sont négociés en une seule opération. Le traitement comptable d'une vente avec cession-bail dépend du type de *contrat de location* qui a été conclu.
- 4.13 Si une transaction de vente avec cession-bail a pour résultat un contrat de location-financement, l'excédent éventuel du produit de la vente par rapport à la *valeur comptable* ne doit pas être immédiatement enregistré comme recette dans les états financiers d'un vendeur-locataire. Au contraire, il doit être reporté et amorti au cours de la *durée du contrat de location*.
- 4.14 Si une transaction de vente avec cession-bail a pour résultat un *contrat de location-exploitation* et qu'il est évident que la transaction s'est accomplie à la *valeur vénale* de l'actif, tout profit ou perte doit être enregistré immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à cette valeur, tout profit ou perte doit être enregistré immédiatement sauf que, dans le cas où la perte est compensée par des paiements contractuels futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être reportée et amortie en proportion de ces paiements au cours de la période prévisible d'utilisation de l'*actif*. Si le prix de vente est au-dessus de la *valeur vénale*, l'excédent par rapport à cette valeur doit être reporté et amorti au cours de la période d'utilisation attendue.
- 4.15 Pour les *contrats de location-exploitation*, si la *valeur vénale* au moment d'une vente avec cession-bail est inférieure à la *valeur comptable* de l'*actif*, une perte égale au montant de la différence entre cette *valeur comptable* et la *valeur vénale* doit être enregistrée immédiatement.

Directive 5. Actifs incorporels*

Enregistrement et première estimation d'un actif incorporel

5.1 Un *actif incorporel* ne doit être enregistré que s'il correspond à la définition d'un *actif* et répond aux conditions *sine qua non* suivantes:

- a) Il est probable que les bénéfices économiques futurs attribuables à l'*actif* reviendront à l'entreprise;
- b) Le *coût* de l'*actif* peut être estimé de manière fiable.

Une entreprise contrôle un *actif* si elle est en mesure de profiter des bénéfices économiques futurs découlant de la source sous-jacente et de restreindre l'accès à ces bénéfices par d'autres. La capacité d'une entreprise de contrôler les bénéfices économiques futurs d'un *actif incorporel* provient normalement de droits juridiques exécutoires devant un tribunal. En l'absence de ces droits, il est plus difficile de démontrer qu'il y a contrôle. Toutefois, le caractère exécutoire d'un droit n'est pas une condition nécessaire du contrôle puisqu'une entreprise peut contrôler les bénéfices économiques futurs de quelque autre façon.

5.2 Une entreprise doit évaluer la probabilité de bénéfices économiques futurs en se fondant sur des hypothèses raisonnables et justifiables constituant la meilleure estimation possible par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui prévaudront au cours de la *durée de vie utile* de l'*actif*.

5.3 Un *actif incorporel* doit être initialement estimé à son prix coûtant.

5.4 La survaleur créée par l'entreprise elle-même ne peut être enregistrée comme *actif*.

Actifs incorporels créés par l'entreprise elle-même

Phase de recherche

5.5 Aucun *actif incorporel* provenant de la *recherche* (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être enregistré. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être enregistrées comme dépenses au moment où elles sont encourues.

Phase de développement

5.6 Un *actif incorporel* provenant du *développement* (ou de la phase de développement d'un projet interne) ne doit être enregistré qu'à la condition *sine qua non* que l'entreprise peut démontrer tout ce qui suit:

- a) La possibilité technique d'achever la création de l'*actif incorporel* pour qu'il puisse être utilisé ou mis en vente;
- b) L'intention de l'entreprise d'achever la création de l'*actif incorporel* et de l'utiliser ou de le vendre;
- c) Sa capacité d'utiliser ou de vendre cet *actif*;

* La présente directive s'inspire de l'IAS 38. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- d) Comment l'*actif incorporel* rapportera des bénéfices économiques futurs à l'entreprise (celle-ci doit prouver, entre autres, l'existence d'un marché pour le produit créé par l'*actif* ou pour l'*actif* lui-même, ou encore, s'il doit être utilisé sur le plan interne, son utilité);
- e) La disponibilité de ressources techniques, financières et autres suffisantes pour achever le *développement* et utiliser ou vendre l'*actif*;
- f) Sa capacité d'estimer de manière fiable les dépenses attribuables à l'*actif incorporel* au cours de son *développement*.

5.7 Les marques, en-têtes, titres de publication, listes de clients et autres éléments intrinsèquement semblables créés sur le plan interne ne doivent pas être enregistrés comme *actifs incorporels*.

Enregistrement d'une dépense

5.8 Les dépenses relatives à un élément incorporel doivent être enregistrées comme telles au moment où elles sont encourues, à moins qu'elles ne fassent partie du *coût* d'un *actif incorporel* répondant aux critères énumérés ci-dessus (par. 5.1 à 5.7).

5.9 Le coût d'un élément incorporel enregistré initialement comme dépense par une entreprise déclarante dans ses états financiers annuels antérieurs ou ses rapports financiers intérimaires ne doit pas être enregistré à une date ultérieure comme faisant partie du *coût* d'un *actif incorporel*.

5.10 Les dépenses relatives à un *actif incorporel* postérieures à son achat ou à sa création définitive doivent être enregistrées comme dépenses au moment où elles sont encourues à moins:

- a) Qu'il ne soit probable que ces dépenses permettront à l'*actif* de rapporter à l'entreprise des bénéfices économiques futurs dépassant le niveau de rendement estimé à l'origine;
- b) Que ces dépenses ne puissent être estimées de manière fiable et attribuées à cet *actif*.

Si ces conditions sont remplies, les dépenses ultérieures doivent être ajoutées au *coût* de l'*actif incorporel*.

5.11 Après un premier enregistrement, un *actif incorporel* doit être comptabilisé à son *coût*, déduction faite de tout *amortissement* cumulé et de toute *perte* cumulée due à une *baisse de valeur de l'actif*. Si sa *valeur vénale* peut être déterminée sur la base d'un *marché actif*, la réévaluation est un traitement de rechange admissible.

Amortissement

Période d'amortissement

5.12 Le *montant dépréciable* d'un *actif incorporel* doit être réparti systématiquement au cours de sa *durée de vie utile* estimée au plus près. Il existe une présomption contestable selon laquelle la *durée de vie utile* d'un *actif incorporel* ne dépassera pas 20 ans à compter de la date où il devient utilisable. L'*amortissement* doit commencer à cette date.

5.13 Si une entreprise possède le contrôle des bénéfices économiques futurs d'un *actif incorporel* en vertu de droits juridiques consentis pour une période limitée, la *durée de vie utile* de cet *actif* ne doit pas dépasser la période de validité de ces droits à moins:

- a) Que ces droits juridiques ne soient renouvelables;
- b) Que le renouvellement soit pratiquement certain.

Méthode d'amortissement

5.14 La méthode d'amortissement utilisée doit répondre au profil de la consommation des bénéfices économiques de l'*actif* par l'entreprise. Si ce profil ne peut être déterminé de manière sûre, il conviendra d'appliquer la méthode linéaire. Le coût de l'amortissement pour chaque période doit être enregistré comme dépense à moins qu'une autre directive ne permette ou n'exige qu'il soit inclus dans la *valeur comptable* d'un autre *actif*.

Valeur résiduelle

5.15 La *valeur résiduelle* d'un *actif incorporel* doit être supposée nulle à moins:

- a) Qu'un tiers s'engage à acheter l'*actif* à la fin de sa *durée de vie utile*; ou
- b) Qu'il existe un *marché actif* pour cet *actif* et:
 - i) Que la *valeur résiduelle* puisse être déterminée en fonction de ce marché;
 - ii) Qu'il soit probable que ce marché existera toujours à la fin de la *durée de vie utile* de l'*actif*.

Réexamen de la période et de la méthode d'amortissement

5.16 La période et la méthode d'amortissement doivent être réexaminées au moins à la fin de chaque exercice financier. Si la *durée de vie utile* projetée de l'*actif* diffère sensiblement des estimations précédentes, la période d'amortissement doit être modifiée en conséquence. En cas de modification importante dans le profil attendu des bénéfices économiques découlant de l'*actif*, la méthode d'amortissement doit être révisée pour tenir compte de ce changement. La modification apportée à la méthode doit être enregistrée comme une modification des estimations comptables par ajustement de la charge de l'amortissement pour les périodes courante et futures.

Recouvrement de la valeur comptable: pertes dues à une baisse de valeur de l'actif

5.17 À la date de clôture de l'exercice, l'entité doit vérifier si la valeur comptable d'un *actif* est susceptible d'avoir diminué. Si tel est le cas, elle doit chercher à savoir si le fait de continuer à utiliser l'*actif* ou le groupe d'*actifs* formant une unité génératrice de liquidités est susceptible de créer des flux de trésorerie suffisants pour en absorber l'amortissement. Si les flux futurs risquent d'être insuffisants, leur valeur comptable doit être réduite.

Mises hors d'usage et liquidations

- 5.18 Un *actif incorporel* doit être rayé du bilan au moment de sa liquidation ou lorsqu'on n'attend plus aucun bénéfice économique de son utilisation ou de sa liquidation ultérieure.
- 5.19 Les gains ou pertes découlant de la mise hors d'usage ou de la liquidation d'un *actif incorporel* doivent être déterminés comme étant la différence entre le produit net de la liquidation et la *valeur comptable* de l'*actif* et être inscrits comme recettes ou dépenses au compte de résultat.

Publication

- 5.20 Les états financiers doivent faire apparaître les données suivantes pour chaque catégorie d'actif incorporel, une distinction étant faite entre les *actifs incorporels* créés sur le plan interne et les autres:
- a) Les durées de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
 - b) Les méthodes d'amortissement utilisées;
 - c) La valeur comptable brute et l'*amortissement* cumulé (qui s'ajoute aux pertes cumulées pour baisse de valeur) en début et en fin de période;
 - d) Le ou les postes du compte de résultat où est inscrit l'*amortissement* des *actifs incorporels*;
 - e) Une conciliation de la *valeur comptable* en début et en fin de période indiquant:
 - i) Les mises hors d'usage et liquidations d'actifs;
 - ii) Les *pertes* enregistrées pour *baisse de valeur*;
 - iii) Les *pertes* pour *baisse de valeur* redevenues positives;
 - iv) L'*amortissement* enregistré en cours de période;
 - v) Les additions et autres modifications apportées à la *valeur comptable* en cours de période.

Les informations comparatives ne sont pas nécessaires.

- 5.21 Les états financiers doivent indiquer:
- a) Dans le cas où un *actif incorporel* est amorti sur plus de 20 ans, les raisons pour lesquelles l'on rejette la présomption que la *durée de vie utile* d'un *actif incorporel* ne dépassera pas 20 ans à compter de la date où l'*actif* est utilisable;
 - b) La *valeur comptable* et la période d'amortissement restant à courir de tout *actif incorporel* revêtant une importance pour les états financiers de l'ensemble de l'entreprise;
 - c) L'existence et les *valeurs comptables* d'*actifs incorporels* dont le titre est grevé et les *valeurs comptables* des *actifs incorporels* servant à garantir des *engagements*.

Directive 6. Stocks*

- 6.1 Les *stocks* doivent être estimés d'après la plus faible des deux valeurs suivantes: le coût d'acquisition et la *valeur réalisable nette*.
- 6.2 Le coût des *stocks* doit comprendre tous les coûts d'achat, les coûts de conversion et les autres dépenses encourues pour amener les *stocks* à leur lieu d'entreposage actuel et les mettre en condition.
- 6.3 Les *stocks* d'articles qui ne sont pas normalement interchangeables et les biens et services produits et réservés à des projets particuliers doivent être comptabilisés de façon à faire apparaître leurs coûts individuels.
- 6.4 Les coûts des *stocks*, autres que ceux mentionnés au paragraphe 6.3, doivent être comptabilisés selon la méthode du premier entré-premier sorti (FIFO) ou du coût moyen pondéré.

Enregistrement comme dépense

- 6.5 En cas de vente de *stocks*, leur valeur comptable doit être inscrite comme une dépense relative à la période où les *recettes* correspondantes ont été enregistrées. Le montant d'une dépréciation ramenant les *stocks* à leur *valeur réalisable nette* et toute perte de *stocks* doivent être inscrits comme une dépense relative à la période où la dépréciation ou la perte a eu lieu. Toute contre-passation d'une dépréciation des *stocks*, résultant d'une augmentation de leur *valeur réalisable nette*, doit être inscrite comme une réduction de la quantité des *stocks* enregistrée comme une dépense relative à la période où l'inversion s'est produite.

Publication

- 6.6 Les états financiers doivent faire apparaître:
 - a) Les *méthodes comptables* appliquées à la mesure des *stocks*, ainsi que la formule des coûts utilisée;
 - b) La valeur comptable totale des *stocks* et celle apparaissant dans les classifications propres à l'entreprise;
 - c) La valeur comptable des *stocks* servant de garantie à des *engagements*.
- 6.7 Les états financiers doivent faire apparaître:
 - a) Soit le coût des *stocks* inscrit comme dépense au cours de la période;
 - b) Soit les coûts d'exploitation, applicables aux *recettes*, inscrits comme dépense au cours de la période et classés selon leur nature.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 2. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

Directive 7. Subventions et autres aides publiques*

- 7.1 Les *subventions publiques* sont une aide des *pouvoirs publics* sous la forme de transferts de ressources à une entreprise en échange du respect passé ou futur par celle-ci de certaines conditions attachées à ses *activités d'exploitation*.
- 7.2 Les *subventions publiques*, y compris les aides non monétaires estimées à leur *valeur vénale*, ne doivent pas être enregistrées avant que l'on soit raisonnablement sûr que:
- L'entreprise respectera les conditions attachées à ces subventions;
 - Les subventions seront effectivement versées.
- 7.3 Les *subventions publiques* doivent être enregistrées systématiquement comme recettes au cours des périodes nécessaires pour leur faire correspondre les *coûts* qu'elles sont censées compenser. Elles ne doivent pas être créditées directement aux capitaux propres.
- 7.4 Dans la plupart des cas, les périodes pour lesquelles une entreprise enregistre les coûts ou dépenses couverts par une subvention publique sont aisément déterminées et, de ce fait, une subvention versée expressément pour une dépense particulière est comptabilisée comme recette relative à la même période que celle de la dépense correspondante. De même, les subventions couvrant des *actifs* dépréciables sont généralement enregistrées comme recettes, proportionnellement à l'*amortissement* de ces *actifs*.
- 7.5 Une subvention publique recevable en compensation de dépenses ou de pertes déjà encourues, ou destinée à apporter une aide financière immédiate à l'entreprise, sans autres coûts ultérieurs, doit être enregistrée comme recette relative à la période où elle devient recevable, éventuellement comme recette extraordinaire.
- 7.6 Les *subventions publiques liées à des actifs*, y compris les aides non monétaires estimées à leur *valeur vénale*, doivent être présentées sur le bilan soit sous la forme d'une recette différée, soit en déduisant la subvention lors du calcul effectué pour déterminer la *valeur comptable* de l'*actif*.
- 7.7 Les *subventions publiques liées aux recettes* sont parfois inscrites comme crédit sur le compte de résultat, soit séparément, soit sous une rubrique générale telle que «Autres recettes»; il est possible aussi de les déduire au moment de déclarer la dépense correspondante.
- 7.8 Une subvention publique devenue remboursable doit être inscrite comme une modification apportée à une estimation comptable. Le remboursement d'une subvention liée aux recettes doit d'abord être imputé à tout report de crédit non amorti constitué pour couvrir la subvention. Si le remboursement excède un report de crédit ou si aucun crédit différé n'existe, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement comme dépense. Le remboursement d'une subvention liée à un actif doit être enregistré en augmentant la *valeur comptable* de l'*actif* ou en déduisant le montant remboursable du solde de la recette différée. L'*amortissement* supplémentaire cumulé qui aurait été enregistré comme dépense en l'absence de la subvention doit être inscrit immédiatement comme dépense.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 20. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

Aide publique

- 7.9 Sont exclues de la définition des *subventions publiques* au paragraphe 7.1 certaines formes d'*aide publique* auxquelles on ne peut raisonnablement attribuer une valeur et les transactions que l'on ne peut distinguer des transactions commerciales ordinaires de l'entreprise.
- 7.10 Parmi les exemples de l'aide à laquelle on ne peut raisonnablement attribuer une valeur figurent les conseils gratuits dans le domaine technique ou de la commercialisation et la fourniture de garanties. Un exemple d'assistance que l'on ne peut distinguer des transactions commerciales normales de l'entreprise serait une politique gouvernementale de passation des marchés couvrant une partie des ventes de l'entreprise. L'existence de cet avantage est peut-être incontestable mais toute tentative faite pour distinguer les activités commerciales de l'*aide publique* risque fort de donner un résultat arbitraire.
- 7.11 L'importance de l'avantage revenant à l'entreprise dans les exemples précités est parfois suffisante pour que la divulgation de la nature, de l'ampleur et de la durée de l'aide soit nécessaire pour éviter que les états financiers soient trompeurs.
- 7.12 Les prêts à des taux d'intérêt nuls ou faibles sont une forme d'*aide publique*, mais le bénéfice n'est pas quantifié par l'imputation des intérêts.
- 7.13 L'aide publique aux entreprises répond à la définition des *subventions publiques* même si aucune condition particulière n'est attachée aux *activités d'exploitation* de l'entreprise autre que l'obligation de travailler dans certaines régions ou certains secteurs industriels. Ces subventions ne doivent donc pas être enregistrées avec les fonds propres.

Publication

- 7.14 Les éléments suivants doivent être déclarés:
- a) Les méthodes comptables adoptées pour les *subventions publiques*, y compris les méthodes de présentation des états financiers;
 - b) La nature et l'ampleur des *subventions publiques* enregistrées dans les états financiers et une indication des autres formes d'*aide publique* dont l'entreprise a directement bénéficié;
 - c) Les conditions non remplies et autres contingences attachées à l'*aide publique* inscrite dans la comptabilité de l'entreprise.

Directive 8. Provisions*

8.1 Une *provision* doit être enregistrée lorsque:

- a) Une entreprise a une obligation en cours (légale ou implicite) résultant d'un événement passé, à l'exclusion de celles découlant de contrats exécutoires, exception faite de ceux dont les coûts d'exécution dépassent les bénéfices escomptés;
- b) Il est probable qu'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique sera nécessaire pour satisfaire cette obligation;
- c) Une estimation fiable peut être faite du montant de l'obligation.

Si ces conditions ne sont pas satisfaites, une provision ne peut être enregistrée.

Sortie probable de ressources comportant un bénéfice économique

8.2 Pour qu'un *passif* puisse être enregistré, il doit exister non seulement une obligation en cours mais aussi la probabilité d'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique destiné à satisfaire l'obligation. Pour les besoins de la présente directive, une sortie de ressources ou quelque autre événement est considéré probable si l'événement a plus de 50 % de chances de se produire (c'est-à-dire que la probabilité que l'événement se produira est plus forte que la probabilité du contraire). S'il est improbable qu'une obligation en cours existe, l'entreprise déclare un *passif éventuel*, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique ne soit assez réduite (voir par. 8.19).

Estimation fiable de l'obligation

8.3 Le recours aux estimations est un élément essentiel de la présentation des états financiers et n'en compromet pas la fiabilité. Cela est particulièrement vrai des *provisions* qui, de par leur nature, sont plus incertaines que les autres postes des bilans. Sauf dans des cas extrêmement rares, une entreprise pourra prévoir un ensemble de résultats possibles et effectuer ainsi une estimation de l'obligation qui soit suffisamment fiable pour être utilisée dans la constitution d'une *provision*.

Passifs éventuels

8.4 Une entreprise ne doit pas enregistrer un *passif éventuel*.

8.5 Un *passif éventuel* est déclaré, comme exigé au paragraphe 8.19, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique ne soit assez réduite.

Actifs éventuels

8.6 Une entreprise ne doit pas enregistrer un *actif éventuel*.

8.7 Les *actifs éventuels* ne sont pas enregistrés dans les états financiers, à cause du risque d'inscrire une recette qui ne sera jamais encaissée. Toutefois, si l'entrée de cette recette est pratiquement certaine, l'actif correspondant n'est pas un *actif éventuel* et peut alors être enregistré.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 37. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 8.8 Un *actif éventuel* est déclaré, comme exigé au paragraphe 8.20, lorsque l'entrée d'un bénéfice économique est probable.

Estimation

- 8.9 Le montant enregistré comme *provision* doit être la meilleure estimation possible des dépenses requises pour satisfaire l'obligation en cours à la date de clôture de l'exercice. L'entité concernée doit préciser si le montant a été actualisé ou non.

Risques et incertitudes

- 8.10 Le terme risque signifie ici variabilité des résultats. Un ajustement pour risque peut accroître le montant auquel un *engagement* est estimé. Les jugements en situation d'incertitude doivent être portés avec prudence, afin d'éviter la surestimation des recettes ou des actifs et la sous-estimation des dépenses ou des *engagements*. L'incertitude ne justifie pas pour autant la constitution de *provisions* excessives ni une surestimation délibérée des *engagements*. Par exemple, si le coût projeté d'un résultat particulièrement défavorable est estimé de manière prudente, ce résultat n'est pas délibérément considéré comme plus probable que ne le laisse croire la réalité. Il convient de procéder avec prudence pour ne pas comptabiliser deux fois les ajustements pour risques et incertitudes, ce qui amènerait à constituer une *provision* excessive.
- 8.11 Les risques et incertitudes qui accompagnent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en considération au moment d'établir la meilleure estimation possible d'une *provision*.
- 8.12 Lorsque certaines ou la totalité des dépenses nécessaires pour constituer une *provision* seront probablement remboursées par une autre partie, le remboursement ne doit être enregistré qu'au moment où il est pratiquement certain qu'il sera effectué, à supposer que l'entreprise règle l'obligation. Le remboursement doit être considéré comme un *actif* distinct. Le montant enregistré aux fins du remboursement ne doit pas dépasser celui de la *provision*. Les gains provenant de la liquidation projetée d'*actifs* ne doivent pas être pris en compte dans l'estimation d'une *provision*.
- 8.13 Dans le compte de résultat, la dépense liée à une *provision* peut être présentée nette du montant enregistré pour le remboursement.
- 8.14 Les *provisions* doivent être réexaminées à la date de chaque clôture d'exercice et ajustées en fonction de la meilleure estimation courante possible. S'il n'est plus probable qu'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique sera nécessaire pour satisfaire l'obligation, la *provision* constituée à cet effet doit faire d'objet d'une contre-passation d'écriture.
- 8.15 Une *provision* ne doit être utilisée qu'aux fins des dépenses pour lesquelles elle a été constituée à l'origine.
- 8.16 Les *provisions* ne doivent pas être constituées en vue de futures pertes d'exploitation.
- 8.17 Si une entreprise a conclu un contrat dont les coûts d'exécution dépassent les bénéfices escomptés, l'obligation en cours découlant du contrat doit être enregistrée et estimée comme une *provision*.

Publication

- 8.18 Pour chaque catégorie de *provision*, une entreprise est tenue:
- a) D'en déclarer la *valeur comptable* en début et en fin de période;
 - b) D'indiquer brièvement la nature de l'obligation et les dates probables de toutes les sorties de bénéfices économiques qui en résulteront.
- 8.19 À moins que la possibilité d'une sortie servant à régler une obligation ne soit fort réduite, une entreprise doit fournir pour chaque catégorie de *passif éventuel* à la date de clôture de l'exercice une brève description de la nature de cet engagement et, si possible, une estimation de son incidence financière, calculée selon les dispositions des paragraphes 8.9 et 8.10.
- 8.20 Lorsqu'une entrée de bénéfices économiques est probable, une entreprise doit indiquer brièvement la nature des *actifs éventuels* à la date de clôture de l'exercice et, si possible, donner une estimation de leur incidence financière, calculée selon les principes relatifs aux *provisions* énoncés aux paragraphes 8.9 et 8.10.
- 8.21 Lorsqu'une information exigée par les paragraphes 8.19 et 8.20 n'est pas publiée parce que cela est impraticable, ce fait doit être mentionné.
- 8.22 Dans des cas extrêmement rares, la divulgation de certaines ou de la totalité des informations exigées par les paragraphes 8.18 à 8.20 risque de compromettre sérieusement la position de l'entreprise lors d'un différend avec une autre partie sur la question des *provisions* et des *passifs* ou *actifs éventuels*. En pareil cas, une entreprise n'est pas tenue de publier l'information mais doit indiquer la nature générale du différend, ainsi que le fait que l'information n'a pas été divulguée et les raisons justifiant cette omission.
- 8.23 Des exemples d'enregistrement de *provisions* sont donnés à l'annexe 2, partie A.

Directive 9. Recettes*

Estimation des recettes

9.1 Les *recettes* doivent être estimées à la *valeur vénale* de la contrepartie reçue ou à recevoir.

Vente de biens

9.2 Les *recettes* provenant de la vente de biens doivent être enregistrées une fois que toutes les conditions suivantes sont satisfaites:

- a) L'entreprise a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages liés à la propriété des biens vendus;
- b) L'entreprise ne participe plus à la gestion de ces biens comme le laisserait normalement supposer le fait d'en être propriétaire, ni ne conserve sur eux aucun contrôle effectif;
- c) Le chiffre des *recettes* peut être estimé de manière fiable;
- d) Il est probable que les bénéfices économiques découlant de la transaction reviendront à l'entreprise;
- e) Les coûts encourus ou à venir du fait de la transaction peuvent être estimés de manière fiable.

Prestation de services

9.3 Lorsque le résultat d'une transaction comportant une prestation de services peut être estimé de manière fiable, les *recettes* découlant de la transaction doivent être enregistrées selon le stade auquel la transaction est arrivée à la date de clôture de l'exercice. Le résultat d'une transaction peut être estimé de manière fiable lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites:

- a) Le chiffre des *recettes* peut être estimé de manière fiable;
- b) Il est probable que les bénéfices économiques découlant de la transaction reviendront à l'entreprise;
- c) Le stade auquel est parvenue la transaction à la date de clôture de l'exercice peut être déterminé de manière fiable;
- d) Les coûts encourus pour la transaction et les coûts nécessaires pour la mener à son terme peuvent être estimés de manière fiable.

9.4 Lorsque le résultat de la transaction comportant une prestation de services ne peut être estimé de manière fiable, les *recettes* ne doivent être enregistrées qu'à hauteur des dépenses enregistrées qui sont recouvrables.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 18. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 9.5 Les «biens» comprennent les biens produits par l'entreprise destinés à la vente et les biens achetés devant être revendus, tels que les marchandises achetées par un détaillant, les terrains et d'autres biens destinés à être revendus.
- 9.6 La prestation de services comprend normalement l'exécution par l'entreprise d'une tâche convenue par contrat sur une période de temps également convenue. Les services peuvent être fournis sur une seule période de temps ou sur plusieurs. Certains contrats de prestation de services sont directement liés à des *contrats de construction*, par exemple les contrats de services des chefs de projet et des architectes.
- 9.7 Les *recettes* ne comprennent que les bénéfices économiques bruts encaissés ou à recevoir par l'entreprise pour son propre compte. Les montants perçus au nom de tiers, par exemple, les taxes sur les ventes au détail, les taxes sur les biens et services et les taxes sur la valeur ajoutée, ne sont pas des bénéfices économiques revenant à l'entreprise et, de ce fait, n'ont pas pour effet d'accroître son capital propre. Ils sont donc exclus des *recettes*. De même, dans une relation entre principal et mandataire, le chiffre brut des bénéfices économiques comprend les montants perçus pour le compte du principal et qui n'ont pas pour effet d'accroître les capitaux propres. Les montants perçus pour le compte du principal ne sont pas des *recettes*. Par contre, est considéré comme *recette* le montant des commissions.

Intérêts, redevances et dividendes

- 9.8 Les *recettes* découlant de l'utilisation par d'autres des *actifs* de l'entreprise produisant des intérêts, des redevances et des dividendes doivent être enregistrées selon les principes énoncés au paragraphe 9.9 lorsque:
- a) Il est probable que les bénéfices économiques liés à la transaction reviendront à l'entreprise;
 - b) Le montant des *recettes* peut être estimé de manière fiable.
- 9.9 Les *recettes* doivent être enregistrées selon les principes suivants:
- a) Les intérêts doivent être enregistrés proportionnellement au temps;
 - b) Les redevances doivent être enregistrées selon la comptabilité d'exercice, conformément aux dispositions fondamentales de l'accord applicable;
 - c) Les dividendes doivent être enregistrés lorsque le droit de l'actionnaire d'en recevoir le paiement est établi.
- 9.10 Les *recettes* ne sont enregistrées qu'au moment où il est probable que les bénéfices économiques liés à la transaction reviendront à l'entreprise. Toutefois, lorsqu'il est incertain qu'un montant déjà inclus dans les *recettes* est recouvrable, le montant irrécouvrable ou le montant pour lequel le recouvrement n'est plus probable est comptabilisé comme dépense plutôt que comme un ajustement du montant des *recettes* enregistré à l'origine. Des exemples de questions relatives à l'enregistrement des *recettes* figurent à l'annexe 2, partie B.

Publication

9.11 Une entreprise doit faire connaître:

- a) Les *méthodes comptables* appliquées à l'enregistrement des *recettes*, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le stade d'achèvement des transactions comportant une prestation de services;
- b) Le montant de chaque catégorie importante de *recettes* enregistrée au cours de la période, y compris les *recettes* provenant:
 - i) De la vente de biens;
 - ii) De la prestation de services;
 - iii) D'intérêts;
 - iv) De redevances;
 - v) De dividendes;
- c) Le montant des *recettes* provenant de l'échange de biens et de services inclus dans chaque principale catégorie de *recettes*.

Directive 10. Charges d'emprunts*

10.1 Les *charges d'emprunts* peuvent comprendre:

- a) L'intérêt sur les découverts bancaires et les emprunts à court et à long terme;
- b) L'amortissement des coûts accessoires liés aux modalités des emprunts;
- c) Les commissions relatives aux contrats de location-financement;
- d) Les *écarts de change* provenant d'emprunts en devises dans la mesure où ils sont considérés comme un ajustement du coût des intérêts.

Enregistrement

Charges d'emprunts: méthode de référence

10.2 Les *charges d'emprunts* doivent être imputées comme dépense à la période où elles ont été encourues.

Charges d'emprunts: autre traitement admissible

10.3 Les *charges d'emprunts* doivent être imputées comme dépense à la période où elles ont été encourues, sauf si elles sont capitalisées conformément au paragraphe 10.4.

10.4 Les *charges d'emprunts* directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un *actif qualifié* doivent être capitalisées comme faisant partie du coût de cet *actif*. Le montant des charges pouvant être capitalisé sera déterminé conformément à la présente directive.

10.5 Des exemples d'*actifs qualifiés* sont les *stocks* qui exigent une période de temps considérable avant de pouvoir être mis en vente, les usines de fabrication, les installations de production d'électricité et les biens d'investissement. Les autres investissements, de même que les *stocks* d'articles de fabrication courante ou produits en masse de manière répétée sur une courte période de temps, ne sont pas des *actifs qualifiés*; ne le sont pas non plus les *actifs* qui sont prêts à être utilisés ou vendus dès le moment de leur acquisition.

Charges d'emprunts pouvant être capitalisées

10.6 Si les fonds sont empruntés expressément pour obtenir un *actif qualifié*, le montant des *charges d'emprunts* pouvant être capitalisé pour cet actif doit être déterminé en calculant le coût effectif de ces emprunts au cours de la période, déduction faite de tout revenu d'investissement provenant de leur placement temporaire.

10.7 Si les fonds sont généralement empruntés et utilisés pour obtenir un *actif qualifié*, le montant des *charges d'emprunts* pouvant être capitalisé doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à cet *actif*. Le taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée de la *charge des emprunts* de l'entreprise restant à rembourser au cours de la période, autres que les emprunts effectués expressément pour obtenir un *actif qualifié*. Le montant des *charges d'emprunts* capitalisé au cours d'une certaine période ne doit pas dépasser le montant des *charges d'emprunts* encourues au cours de cette période.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 23. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 10.8 La capitalisation des *charges d'emprunts* comme élément du *coût* d'un *actif qualifié* doit commencer lorsque:
- a) Des dépenses sont encourues au titre de cet *actif*;
 - b) Des *charges d'emprunts* sont encourues;
 - c) Les activités nécessaires sont en cours pour préparer l'*actif* à la vente ou à l'utilisation à laquelle il est destiné.
- 10.9 La capitalisation des *charges d'emprunts* doit être suspendue pendant toute période prolongée où le développement actif a été interrompu.
- 10.10 La capitalisation des *charges d'emprunts* doit cesser lorsque prennent fin la quasi-totalité des activités nécessaires pour préparer l'*actif qualifié* à la vente ou à l'usage auquel il est destiné.
- 10.11 Lorsque la création d'un *actif qualifié* s'effectue en éléments séparés et qu'un ou plusieurs éléments peuvent être utilisés alors que le travail de création continue pour d'autres éléments, la capitalisation des *charges d'emprunts* doit cesser lorsque prennent fin la quasi-totalité des activités nécessaires pour préparer cet élément à la vente ou à l'utilisation à laquelle il est destiné.

Publication

- 10.12 Les états financiers doivent indiquer:
- a) La méthode comptable appliquée aux *charges d'emprunts*;
 - b) Le montant des *charges d'emprunts* capitalisé au cours de la période;
 - c) Le taux de capitalisation servant à déterminer le montant des *charges d'emprunts* pouvant être capitalisé.

Directive 11. Impôt sur les bénéfices*

Impôt courant

- 11.1 L'*impôt courant* et l'impôt pour les périodes antérieures doivent, en cas de non-paiement, être comptabilisés comme *passif*. Si le montant déjà payé au titre des périodes courante et antérieures dépasse le montant dû pour ces périodes, l'excédent doit être comptabilisé comme *actif*.
- 11.2 Le bénéfice d'une *perte fiscale* pouvant être reporté en amont pour recouvrer l'*impôt courant* relatif à une période antérieure doit être enregistré comme *actif*.
- 11.3 Les *charges fiscales courantes* (ou actifs fiscaux courants) pour les périodes courante et antérieures doivent être estimées comme étant le montant que l'entreprise peut s'attendre à payer à l'administration fiscale (ou à recouvrer auprès d'elle), en appliquant les taux d'imposition (et les lois fiscales) en vigueur ou quasiment adoptés à la date de la clôture de l'exercice.
- 11.4 Les *actifs fiscaux différés* et les *charges fiscales différées* peuvent être enregistrés si l'entreprise souhaite le faire.

Compte de résultat

- 11.5 L'*impôt courant* doit être enregistré comme recette ou comme dépense et inclus dans les profits ou pertes nettes pour la période, sauf si l'impôt provient d'une transaction ou d'un événement qui figure ailleurs que dans le compte de résultat.
- 11.6 L'*impôt courant* doit être imputé ou crédité directement aux fonds propres s'il se rapporte à des montants qui sont directement imputés ou crédités à ces fonds, pour la même période ou pour une période différente.

Présentation

- 11.7 Les actifs fiscaux et les charges fiscales doivent être présentés séparément des autres *actifs* et *passifs* figurant au bilan. S'ils sont enregistrés, les *actifs fiscaux différés* et les *charges fiscales différées* doivent être séparés des actifs et charges fiscaux courants.
- 11.8 Lorsqu'une entreprise distingue dans ses états financiers les actifs et passifs à court et à long terme et a décidé de comptabiliser les impôts différés, elle ne doit pas comptabiliser les *actifs fiscaux différés* (ou *charges fiscales différées*) comme actifs (ou passifs) à court terme.
- 11.9 Une entreprise doit effectuer une compensation entre actifs fiscaux et charges fiscales à court terme à condition:
- a) Qu'elle ait le droit légalement exécutoire de compenser les montants enregistrés;
 - b) Qu'elle ait l'intention de régler le montant sur une base nette ou de réaliser la valeur de l'*actif* et de régler l'*engagement* au même moment;

Publication

- 11.10 Les principaux éléments d'une *dépense* (ou d'une recette) *fiscale* doivent être déclarés séparément.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 12. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

Directive 12. Méthodes comptables*

- 12.1 La direction devra choisir et appliquer les *méthodes comptables* de l'entreprise de façon à ce que les états financiers respectent toutes les prescriptions des directives établies pour les PME. En l'absence de règles particulières, elle devra se guider d'après les éléments suivants:
- a) L'intégralité des normes IAS/IFRS;
 - b) Les interprétations;
 - c) Les appendices accompagnant les normes;
 - d) Les conseils de mise en œuvre;
 - e) Les définitions, critères d'enregistrement et notions de mesure énoncés dans le cadre conceptuel;
 - f) Les déclarations des autres organes de normalisation utilisant un cadre conceptuel analogue pour mettre au point des normes de comptabilité; toute autre documentation sur la comptabilité; et les pratiques courantes de l'industrie, si celles-ci sont compatibles avec les points a) à e) ci-dessus.

C'est à la direction de l'entreprise de décider comment procéder pour mettre au point des méthodes comptables fournissant une information qui soit utile aux investisseurs et aux créanciers et fiable.

Lorsque la direction fonde ses méthodes comptables sur les normes IAS/IFRS, elle devra se laisser guider par les besoins des utilisateurs au moment de fournir des informations. En pareil cas, l'entité n'est pas obligée de se conformer à l'intégralité des normes IAS/IFRS mais devra continuer à indiquer dans sa note sur ses méthodes comptables qu'elle suit toujours les présentes directives.

- 12.2 Au cours d'une période donnée, une entité doit choisir et appliquer ses *méthodes comptables* de façon uniforme aux transactions de même nature et autres événements et circonstances similaires, à moins que, dans d'autres dispositions, la directive impose ou permette expressément une classification des écritures pour laquelle des méthodes différentes seraient peut-être appropriées.
- 12.3 Les méthodes comptables ne doivent être modifiées que si cela est exigé par la directive ou si la modification permet dans les états financiers une présentation plus utile et plus fiable de l'incidence des transactions ou d'autres événements sur la situation financière de l'entité, ses résultats ou ses *flux de trésorerie*.
- 12.4 Les mesures suivantes ne constituent pas une modification des méthodes comptables:
- a) L'adoption de méthodes comptables pour des transactions ou autres événements différant essentiellement de ceux qui ont eu lieu précédemment;
 - b) L'adoption de nouvelles méthodes comptables pour des transactions ou autres événements qui n'ont pas eu lieu précédemment ou qui étaient sans importance.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 8. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 12.5 Une modification apportée à des méthodes comptables suite à un amendement de la directive doit être enregistrée conformément aux dispositions transitoires éventuellement publiées avec la directive.
- 12.6 Lorsque l'application d'une modification de la directive a un effet marquant sur la période courante ou toute période antérieure présentée, une entité doit publier les informations suivantes:
- a) Le fait que le changement de méthode a été effectué conformément à la directive modifiée, accompagné d'un exposé des nouvelles dispositions;
 - b) Le montant de l'ajustement pour la période courante et pour chaque période antérieure présentée;
 - c) Le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures à celles incluses dans les informations comparatives;
 - d) Le fait que les informations comparatives ont été reformulées ou qu'une reformulation pour une période antérieure n'a pas été effectuée parce qu'elle exigerait des dépenses et un travail excessifs.
- 12.7 Une modification des méthodes comptables autre qu'une modification mandatée au titre du paragraphe 12.5 doit être appliquée rétroactivement. Le solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour la période antérieure présentée la plus ancienne et les autres montants comparatifs publiés pour chaque période antérieure doivent être ajustés, dans la mesure du possible, comme si les nouvelles dispositions comptables avaient toujours été en vigueur.
- 12.8 Les informations comparatives présentées pour une période antérieure particulière n'ont pas besoin d'être reformulées dans le cas où cette modification exigerait des dépenses et un travail excessifs. Lorsque les informations comparatives pour une période antérieure particulière ne sont pas reformulées, les nouvelles méthodes comptables doivent être appliquées aux soldes des *actifs* et *passifs* à la date du début de la période suivante et un ajustement correspondant doit être apporté au solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour la période suivante.
- 12.9 Lorsqu'une modification des méthodes comptables a un effet sur la période courante ou toute période antérieure présentée, ou pourrait avoir un effet au cours de périodes ultérieures, une entité doit publier les informations suivantes:
- a) Les raisons de la modification;
 - b) Le montant de l'ajustement pour la période courante ou chaque période antérieure présentée;
 - c) Le montant de l'ajustement relatif à des périodes antérieures à celles présentées;
 - d) Le fait que les informations comparatives ont été reformulées ou qu'une reformulation pour une période antérieure particulière n'a pas été effectuée parce qu'elle exigerait des dépenses et un travail excessifs.

Modifications des estimations comptables

- 12.10 L'effet d'une modification apportée à une estimation comptable doit être enregistré par anticipation en le faisant figurer au compte des profits ou pertes:
- a) Au cours de la période de la modification si celle-ci n'influe que sur cette période; ou
 - b) Au cours de la période de la modification et des périodes futures si la modification influe sur les deux.
- 12.11 La nature et le montant d'une modification apportée à une estimation comptable qui influe sur la période courante ou qui influera probablement sur des périodes ultérieures doivent être déclarés. S'il n'est pas possible de quantifier ce montant, l'entreprise doit l'indiquer.

Erreurs

- 12.12 Le montant de la correction d'une erreur fondamentale doit être enregistré rétroactivement. Il conviendra de corriger une erreur:
- a) Soit en recalculant les montants comparatifs pour les périodes antérieures où l'erreur a été commise;
 - b) Soit, lorsque l'erreur s'est produite avant la période antérieure la plus ancienne, en recalculant le solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour cette période, de sorte que les états financiers soient présentés comme si l'erreur n'avait jamais été commise.
- 12.13 Les informations comparatives présentées pour une période antérieure particulière n'ont pas besoin d'être reformulées dans le cas où cette modification exigerait des dépenses et un travail excessifs. Lorsque les informations comparatives ne sont pas reformulées, le solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour la période suivante doit être recalculé pour tenir compte de l'effet cumulatif de l'erreur avant le début de cette période.

Publication

- 12.14 Une entité doit faire connaître:
- a) La nature de l'erreur;
 - b) Le montant de la correction pour chaque période antérieure présentée.

Directive 13. Taux de change*

Transactions en devises

- 13.1 Une transaction en devises doit être inscrite, lorsqu'il s'agit du premier enregistrement, dans la *monnaie de présentation*, en appliquant au montant de *monnaie étrangère* le *taux de change* entre la *monnaie de présentation* et la *monnaie étrangère* à la date de la transaction.
- 13.2 À la date de chaque clôture de l'exercice:
- a) Les *postes monétaires* en devises doivent être déclarés en utilisant le *taux de clôture*;
 - b) Les postes non monétaires enregistrés d'après leur *coût historique* libellé dans une *monnaie étrangère* doivent être déclarés en utilisant le *taux de change* à la date de la transaction;
 - c) Les postes non monétaires inscrits à leur *valeur vénale* libellée en une *monnaie étrangère* doivent être déclarés en utilisant le *taux de change* existant au moment où les valeurs ont été déterminées.
- 13.3 Les *écarts de change* se produisant lors du règlement de *postes monétaires*, ou lorsque des *postes monétaires* sont déclarés à des taux différents de ceux auxquels ils ont été enregistrés initialement au cours de la période ou déclarés dans des états financiers antérieurs, doivent être enregistrés comme recettes ou comme dépenses rapportées à la période où ces écarts se sont produits.

Publication

- 13.4 Une entreprise doit déclarer le montant des *écarts de change* inclus dans un profit ou une perte nette afférent à la période.
- 13.5 Lorsque la *monnaie de présentation* diffère de celle du pays où l'entreprise est domiciliée, la raison pour laquelle une monnaie différente est utilisée doit être indiquée. Il conviendra aussi d'indiquer la raison de toute modification de la *monnaie de présentation*.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 21. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

Directive 14. Événements survenus après la date de clôture de l'exercice *

- 14.1 Une entreprise doit ajuster les montants enregistrés dans ses états financiers afin de tenir compte d'événements survenus après la date de clôture de l'exercice.
- 14.2 Les faits suivants sont des exemples d'événements survenus après la date de clôture de l'exercice et obligeant une entreprise à ajuster les montants déclarés dans ses états financiers ou à enregistrer des postes non déclarés précédemment:
- a) L'issue, après la date de clôture de l'exercice, d'une action en justice qui, parce qu'elle confirme que l'entreprise avait déjà une obligation à cette date, exige que l'entreprise ajuste une *provision* déjà constituée ou enregistre une *provision* au lieu simplement de déclarer un *passif éventuel*;
 - b) La réception, après la date de clôture de l'exercice, d'informations indiquant que la valeur d'un *actif* était dépréciée à cette date ou que le montant d'une *perte* précédemment enregistrée *due à une baisse de la valeur* de cet *actif* doit être ajusté. Par exemple:
 - i) Lorsque la faillite d'un client a lieu après la date de clôture de l'exercice, elle confirme généralement qu'une perte a déjà été encourue à cette date sur un effet commercial à recevoir et que l'entreprise doit ajuster la valeur comptable de cet effet;
 - ii) La vente de *stocks* après la date de clôture de l'exercice peut fournir des indications sur leur *valeur réalisable nette* à cette date;
 - c) La détermination, après la date de clôture de l'exercice, du *coût* des *actifs* acquis ou du produit de la vente d'*actifs*, avant cette date;
 - d) La détermination, après la date de clôture de l'exercice, du montant des bénéfices à partager ou des paiements à titre de primes dans le cas où l'entreprise avait à cette date une *obligation* légale ou *implicite* d'effectuer de tels paiements en raison d'événements survenus avant cette date;
 - e) La découverte de fraudes ou d'erreurs indiquant que les états financiers étaient incorrects.
- 14.3 Une entreprise ne doit pas établir ses états financiers sur la base d'une période de pleine activité si la direction conclut, après la clôture de l'exercice, soit qu'elle va liquider l'entreprise ou cesser ses opérations commerciales, soit que cette option est la seule praticable qui lui reste.
- 14.4 Une entreprise ne doit pas ajuster les montants déclarés dans ses états financiers de manière à tenir compte après la date de clôture d'événements ne donnant pas lieu à un ajustement.
- 14.5 Un exemple d'événement ne donnant pas lieu à un ajustement après la date de clôture de l'exercice est la diminution de la valeur marchande des investissements entre cette date et la date de publication autorisée des états financiers. La perte de valeur marchande n'est pas normalement liée à la situation des investissements à la date de clôture, mais à des circonstances survenues au cours de la période suivante. En conséquence, une entreprise ne doit pas se fonder sur les investissements pour ajuster les montants déclarés dans ses états financiers. De même, une entreprise ne doit pas actualiser les montants déclarés pour les investissements à la date de clôture de l'exercice, bien qu'elle puisse être tenue de fournir des informations complémentaires au titre du paragraphe 14.7.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 10. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

- 14.6 Si une entreprise reçoit après la date de clôture de l'exercice des indications concernant les conditions existant à cette date, elle doit, sur la base de ces nouveaux renseignements, mettre à jour les déclarations s'y rapportant.
- 14.7 Lorsque des *événements survenus après la date de clôture de l'exercice* qui ne donnent pas lieu à un ajustement ultérieur sont d'une importance telle que leur non-déclaration affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers de faire des estimations correctes et de prendre des décisions valables, une entreprise doit divulguer les informations suivantes pour chaque catégorie importante d'événements qui, survenus après cette date, ne donnent pas lieu à un ajustement:
- a) La nature de l'événement;
 - b) Une estimation de son incidence financière ou une déclaration selon laquelle une telle estimation ne peut être faite.
- 14.8 Les faits suivants sont des exemples d'*événements survenus après la date de clôture de l'exercice* qui ne donnent pas lieu à un ajustement, mais qui pourraient avoir une importance telle que leur non-divulgaration affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers de faire des estimations correctes et de prendre des décisions valables:
- a) L'annonce d'un plan mettant fin à une opération, la liquidation d'*actifs* ou le règlement d'*engagements* attribuables à la cessation d'une opération, ou la conclusion d'accords obligatoires sur la vente de ces *actifs* ou le règlement de ces *engagements*;
 - b) Des achats ou liquidations majeurs d'*actifs*, ou l'expropriation d'*actifs* importants par les *pouvoirs publics*;
 - c) La destruction d'une importante installation de production par un incendie après la date de clôture de l'exercice;
 - d) Des variations anormales du prix des actifs ou des *taux de change* des monnaies étrangères après la date de clôture de l'exercice;
 - e) Des modifications promulguées ou annoncées des taux d'imposition ou de la législation fiscale après la date de clôture de l'exercice qui ont des effets notables sur les *actifs et charges fiscaux courants et différés*.
- 14.9 Si des dividendes revenant aux détenteurs de titres de participation, par exemple des actions ordinaires, certaines actions privilégiées, bons de souscription ou options d'achat d'actions ordinaires, sont proposés ou déclarés après la date de clôture de l'exercice, une entreprise ne doit pas enregistrer ces dividendes comme un *engagement* à cette date.
- 14.10 Une entreprise doit déclarer la date à laquelle les états financiers pouvaient être publiés et la personne ou l'organe qui en a donné l'autorisation. Si les propriétaires de l'entreprise ou d'autres personnes ou organes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, ce fait doit être déclaré par l'entreprise.

Directive 15. Divulgations par des parties liées*

15.1 La présente section ne porte que sur les relations avec les *parties liées* mentionnées en a), b), c) et d) ci-dessous:

- a) Les entreprises qui, directement ou indirectement au travers d'un ou de plusieurs intermédiaires, sont assujetties au même contrôle que l'entreprise déclarante;
- b) Les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, un droit de vote au sein de l'entreprise déclarante qui leur donne une *influence considérable* sur celle-ci, de même que les membres proches de la famille de ces personnes;
- c) Le personnel de direction générale (c'est-à-dire les personnes qui ont l'autorité et la responsabilité de projeter, de diriger et de contrôler les activités de l'entreprise déclarante, y compris des directeurs et administrateurs de sociétés et des membres proches des familles de ces personnes);
- d) Les entreprises où une large part du droit de vote est détenue, directement ou indirectement, par toute personne mentionnée en b ou c, ou sur lesquelles cette personne peut exercer une *influence considérable*. Cette catégorie comprend les entreprises détenues par des directeurs ou de grands actionnaires de l'entreprise déclarante et les entreprises qui ont un membre de leur personnel de direction générale en commun avec celui de l'entreprise déclarante.

En examinant chaque relation possible avec une *partie liée*, il conviendra de prêter attention à la nature intrinsèque de la relation et non seulement à sa forme juridique.

15.2 Dans le contexte de cette directive, les personnes physiques ou morales suivantes ne sont pas considérées comme des parties liées:

- a) Deux sociétés qui ont un directeur commun, nonobstant le paragraphe 15.1 ci-dessus (il faut toutefois envisager la possibilité et estimer la probabilité que le directeur serait en mesure d'influer sur la politique des deux sociétés dans le cadre de leurs transactions mutuelles);
- b)
 - i) Les bailleurs de fonds;
 - ii) Les syndicats;
 - iii) Les compagnies de services publics;
 - iv) Les administrations et organismes publics agissant dans le cadre normal de leurs transactions avec une entreprise et en vertu seulement de ces transactions (bien qu'ils puissent limiter la liberté d'action d'une entreprise ou participer à son processus de décision);
- c) Un seul client, fournisseur, bailleur de franchise, distributeur ou agent général avec qui une entreprise traite un important volume d'opérations uniquement en vertu des liens de dépendance économique qui en résultent.

* La présente directive s'inspire de l'IAS 24. Voir le tableau de l'annexe 3 pour de plus amples renseignements.

Publication

- 15.3 Les faits suivants sont des exemples de situations où des *transactions avec une partie liée* peuvent entraîner la divulgation d'informations par une entreprise déclarante au cours de la période correspondante:
- a) L'achat ou la vente de biens (finis ou semi-finis);
 - b) L'achat ou la vente de terrains et d'autres *actifs*;
 - c) Les services fournis ou obtenus;
 - d) Les arrangements conclus avec des agents;
 - e) Les accords de location;
 - f) Le transfert de connaissances provenant de la *recherche-développement*;
 - g) Les accords de licence;
 - h) Les opérations de financement (y compris les prêts et les prises de participation en espèces ou en nature);
 - i) Les garanties et gages;
 - j) Les contrats de gestion.
- 15.4 Les relations avec des *parties liées* là où il existe un *contrôle* doivent être déclarées qu'il y ait eu ou non des transactions entre elles.
- 15.5 S'il y a eu des transactions entre *parties liées*, l'entreprise déclarante doit divulguer la nature de la relation, le type de transactions accomplies et les éléments des transactions nécessaires pour comprendre les états financiers.
- 15.6 Les éléments des transactions nécessaires pour comprendre les états financiers doivent normalement inclure:
- a) Une indication du volume des transactions, soit sous la forme d'un montant, soit sous la forme d'une proportion représentative;
 - b) Les montants ou proportions des postes du bilan restant à régler;
 - c) La politique des prix.
- 15.7 Les postes du bilan qui sont de même nature peuvent être déclarés sous la forme d'un total sauf lorsqu'une divulgation séparée est nécessaire pour comprendre les effets que les *transactions avec des parties liées* peuvent avoir sur les états financiers de l'entreprise déclarante.

Annexe 1

Définitions

Un **actif** est une ressource:

- a) Détenue par une entreprise suite à des opérations ou des faits antérieurs;
- b) Dont elle est censée obtenir des avantages économiques à l'avenir.

Un **actif éventuel** est un actif pouvant découler d'événements antérieurs et dont l'existence ne sera éventuellement confirmée que par un ou plusieurs événements futurs incertains que ne contrôle pas entièrement l'entreprise.

Un **actif incorporel** est un actif non monétaire identifiable sans existence physique, détenu pour la production ou la livraison de biens ou la prestation de services fournis à d'autres personnes ou à des fins administratives.

Un **actif qualifié** est un actif qui exige nécessairement une assez longue période de temps pour sa préparation à l'utilisation ou à la vente.

Les **actifs fiscaux différés** désignent le montant des impôts sur les bénéfices qui est recouvrable au cours de périodes futures par suite:

- a) De différences temporaires déductibles;
- b) Du report à nouveau de pertes fiscales non utilisées;
- c) Du report à nouveau de crédits d'impôt non utilisés.

Les **actifs monétaires** sont les liquidités détenues et les effets à recevoir en des montants fixes ou pouvant être déterminés.

Les **activités d'exploitation** sont les activités principales génératrices de recettes d'une entreprise et les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Les **activités d'investissement** sont l'acquisition et la liquidation d'actifs à long terme et d'autres investissements non compris dans les quasi-liquidités.

Les **activités de financement** sont des activités qui se traduisent par des changements dans le volume et la composition des fonds propres et des emprunts de l'entreprise.

Les **activités ordinaires** sont toutes les activités menées par une entreprise dans le cadre de son activité commerciale et les activités connexes auxquelles l'entreprise se consacre pour mener à bien ses activités ou qui découlent directement ou indirectement de celles-ci.

L'**aide publique** est une mesure prise par les pouvoirs publics pour consentir un avantage économique particulier à une entreprise ou à un ensemble d'entreprises satisfaisant à certains critères. L'aide publique pour les besoins de la présente directive ne comprend pas les avantages consentis indirectement par des mesures influant sur les conditions commerciales générales, mesures telles que la fourniture d'infrastructures dans les régions en développement ou l'imposition aux concurrents de certaines contraintes commerciales.

L'**amortissement** est la répartition systématique du montant de la dépréciation d'un actif incorporel au cours de sa durée de vie utile.

Le **bénéfice imposable** (ou la **perte fiscale**) est le bénéfice (ou la perte) au titre d'une période, déterminé conformément aux règles fixées par les autorités fiscales, et sur lequel un impôt sur les bénéfices est payable (ou recouvrable).

Les **charges d'emprunts** sont les intérêts et les autres coûts encourus par une entreprise lors d'un emprunt de fonds.

Les **charges fiscales différées** désignent le montant des impôts payables au cours de périodes futures, résultant de différences temporaires dans les montants imposables.

Un **contrat de construction** est un contrat expressément négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs étroitement liés ou interdépendants du point de vue de leur conception, de la technologie, de leur fonction ou de leur destination ou utilisation en dernier ressort.

Un **contrat de location** est un accord par lequel le bailleur transfère au locataire, en échange d'un paiement ou d'une série de paiements, le droit d'utiliser un actif pendant une période de temps convenue.

Un **contrat de location non résiliable** est un contrat qui ne peut être résilié que dans les conditions suivantes:

- a) Il est survenu un événement difficilement prévisible;
- b) La permission du bailleur a été donnée;
- c) Le locataire signe un nouveau contrat avec le même bailleur pour le même actif ou un actif équivalent; ou
- d) Le locataire paie un montant supplémentaire donnant à penser que, à la date d'entrée en vigueur du contrat, la prolongation de celui-ci est raisonnablement certaine.

Un **contrat de location-exploitation** est un contrat autre qu'un contrat de location-financement.

Un **contrat de location-financement** est un contrat qui transfère à une autre personne la plus grande partie des risques et avantages liés à la propriété d'un actif. Il peut y avoir ou non transfert du titre de propriété.

Contrôle signifie le fait de détenir, soit directement soit indirectement par des filiales, plus de la moitié ou une part importante des voix attribuées au sein d'une entreprise et le pouvoir de diriger, en vertu de la loi ou par accord, les politiques financières et d'exploitation poursuivies par la direction.

Le **coût** est le montant versé en liquidités ou en quasi-liquidités ou la valeur vénale de quelque autre contrepartie transférée, dans le but d'obtenir un actif, au moment de son acquisition, de sa production ou de sa construction.

Un actif à son **coût historique** est enregistré comme le montant en liquidités ou en quasi-liquidités payé au vendeur ou comme la valeur vénale de la contrepartie qui lui a été transférée au moment de l'acquisition de cet actif. Le montant des passifs enregistré est le montant de la rémunération reçue en échange de l'obligation ou, dans certaines circonstances (par exemple, pour les impôts sur les bénéfices), le montant en liquidités ou en quasi-liquidités que l'on peut s'attendre à devoir payer pour respecter l'engagement dans le cours normal des activités commerciales.

La **date d'entrée en vigueur du contrat de location** est la première des deux dates suivantes: la date de la signature du contrat ou celle d'un engagement pris par les parties d'en respecter les clauses principales.

Une **dépense fiscale** (ou **revenu fiscal**) est le montant total entrant dans la détermination d'un profit net ou d'une perte nette aux fins de l'impôt courant ou d'un report fiscal.

On entend par **développement** l'application de la **recherche** ou d'autres connaissances à un projet de création de matériaux, de mécanismes, de produits, de processus, de systèmes ou de services nouveaux ou largement améliorés, avant le commencement de la production ou de l'utilisation commerciale.

La **durée de vie économique** est:

- a) La période au cours de laquelle un actif sera probablement exploitable économiquement par un ou plusieurs utilisateurs; ou
- b) Le nombre d'unités de production ou d'unités analogues que pourront probablement obtenir de cet actif un ou plusieurs utilisateurs.

La **durée de vie utile** est:

- a) Soit la période de temps au cours de laquelle un actif sera probablement utilisé par l'entreprise;
- b) Soit le nombre d'unités de production ou d'unités analogues que l'entreprise peut espérer obtenir de l'utilisation de l'actif.

La **durée du contrat de location** est la période de non-résiliation pendant laquelle le locataire s'est engagé à louer l'actif, ainsi que toutes les autres périodes pendant lesquelles il a l'option de continuer de louer l'actif en question, avec ou sans autre paiement, option qui, à la date d'entrée en vigueur du bail, sera très vraisemblablement exercée par ce locataire.

L'**écart de change** est la différence résultant de la notification, à des taux de change différents, du même nombre d'unités de monnaies étrangères exprimées dans la monnaie de notification.

Les **erreurs fondamentales** sont des erreurs découvertes pendant la période courante et dont l'importance est telle que les états financiers d'une ou de plusieurs périodes antérieures ne peuvent plus être considérés comme fiables à la date de leur publication.

Un **événement contraignant** est un événement qui crée une obligation légale ou implicite ayant pour effet qu'une entreprise ne dispose d'aucune autre option praticable que le règlement de l'obligation.

Les **événements survenus après la date de clôture de l'exercice** sont des événements, soit favorables soit défavorables, qui se produisent entre cette date et la date à laquelle les états financiers peuvent être publiés. Ces événements appartiennent à deux catégories:

- a) Ceux qui indiquent les conditions existant à la date de clôture de l'exercice (événements donnant lieu à un ajustement après cette date);
- b) Ceux qui indiquent les conditions qui sont apparues après la date de clôture de l'exercice (événements ne donnant pas lieu à un ajustement après cette date).

Les **flux de trésorerie** sont les entrées et les sorties de liquidités et de quasi-liquidités.

Les **immobilisations corporelles** sont des actifs corporels qui:

- a) Sont détenus par une entreprise pour la production ou la livraison de biens ou la prestation de services, loués à d'autres personnes ou à des fins administratives; et
- b) Seront normalement utilisés pendant plus d'une période.

L'**impôt courant** est le montant de l'impôt payable (ou recouvrable) au titre du **bénéfice imposable** (ou de la **perte fiscale**) pour une période donnée.

Le terme **influence considérable** désigne (pour les besoins des directives destinées aux PME) une participation aux décisions financières et aux décisions d'exploitation d'une entreprise sans que celle-ci en ait le contrôle. Cette influence peut s'exercer de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration, mais aussi, par exemple, par une participation au processus d'élaboration de la politique, des transactions importantes entre sociétés, l'échange de personnel de direction ou une dépendance vis-à-vis de l'information technique.

Les **liquidités** comprennent les disponibilités en caisse et les dépôts à vue.

Un **loyer éventuel** est la fraction des paiements au titre d'un bail dont le montant n'est pas fixe, mais fondé sur un facteur autre que le passage du temps (par exemple, pourcentage des ventes, degré d'utilisation, indices de prix, taux d'intérêt du marché).

Un **marché actif** est un marché où toutes les conditions suivantes sont satisfaites:

- a) Les articles échangés sur le marché sont homogènes;
- b) On peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs;
- c) Les prix sont connus du public.

Les **méthodes comptables** sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques adoptés par une entreprise pour l'établissement et la présentation de ses états financiers.

La **monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers.

Une **monnaie étrangère** est une monnaie autre que la monnaie de présentation de l'entreprise.

Le **montant dépréciable** est le coût d'un actif ou d'un autre montant qui lui est substitué dans les états financiers, déduction faite de sa **valeur résiduelle**.

Une **obligation implicite** est une obligation découlant d'actions accomplies par une entreprise à propos desquelles:

- a) En raison du profil général des pratiques antérieures, des méthodes publiées ou d'un compte de résultat suffisamment précis, l'entreprise a fait savoir à d'autres parties qu'elle accepte certaines responsabilités;
- b) L'entreprise, en conséquence, a donné à ces autres parties de bonnes raisons de penser qu'elle s'acquittera de ses responsabilités.

Une **obligation légale** est une obligation découlant:

- a) D'un contrat (en vertu de ses dispositions explicites ou implicites);
- b) De la législation; ou
- c) D'une autre application de la loi.

Les **paiements minimums au titre du contrat de location** sont les paiements au cours de la période de validité de celui-ci que le locataire est tenu, ou peut être tenu, d'effectuer, à l'exclusion du loyer éventuel, du coût des services et des impôts devant être payés par le bailleur et remboursés à celui-ci, ainsi que, dans le cas du locataire, tout montant garanti par lui ou par un tiers auquel il est lié. Toutefois, si le locataire dispose de l'option d'acheter l'actif à un prix qui sera probablement inférieur à la valeur vénale de l'actif à la date où cette option peut être exercée, et si, à la date d'entrée en vigueur du bail, il est raisonnablement certain que cette option sera exercée, les paiements minimums au titre du bail comprennent les paiements minimums dus pendant la durée du bail et le paiement exigé pour exercer cette option d'achat.

Partie liée: Des parties sont considérées comme liées si l'une d'elles dispose d'un pouvoir de contrôle sur l'autre ou peut exercer une influence considérable sur elle lors de décisions financières ou relatives à l'exploitation.

Un **passif ou engagement** est une obligation en cours d'une entreprise découlant d'événements antérieurs, dont le règlement se traduit normalement par une sortie de ressources comportant un bénéfice économique.

Un **passif éventuel** est:

- a) Une obligation pouvant découler d'événements antérieurs et dont l'existence ne sera éventuellement confirmée que par un ou plusieurs événements futurs incertains que ne contrôle pas entièrement l'entreprise;
- b) Une obligation en cours découlant d'événements passés, mais qui n'est pas enregistrée parce que:
 - i) Il est improbable qu'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique sera nécessaire pour en assurer le règlement;
 - ii) Le montant de l'obligation ne peut être estimé avec une fiabilité suffisante.

Une **perte due à une baisse de valeur** est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif par rapport à sa valeur recouvrable.

Les **postes monétaires** sont les liquidités détenues, les effets à recevoir et les engagements restant à régler, en des montants fixes ou pouvant être déterminés.

Les **pouvoirs publics** signifient les pouvoirs publics, les administrations ou organismes publics et organes analogues, aussi bien locaux, nationaux qu'internationaux.

Une **provision** est un passif dont la durée et le montant sont incertains.

Les **quasi-liquidités** sont des investissements à court terme fortement liquides qui sont aisément convertibles en des montants connus d'espèces et ne courent qu'un risque insignifiant d'une variation de leur valeur.

Les **recettes** sont l'ensemble des bénéfices économiques bruts encaissés au cours de la période, qui découlent des activités ordinaires d'une entreprise et ont pour résultat une hausse des fonds propres autre que celle liée aux augmentations de capital.

La **recherche** désigne les recherches originales et planifiées entreprises afin d'acquérir de nouvelles connaissances et compétences scientifiques ou techniques.

Les **stocks** sont des actifs:

- a) Détenus aux fins de la vente dans le cours ordinaire des activités commerciales;
- b) En cours de production aux fins d'une telle vente; ou
- c) Sous la forme de matériaux ou de fournitures destinées à être consommées dans le processus de production ou la prestation de services.

On entend par **subventions liées à des actifs** des subventions publiques consenties à la condition essentielle qu'une entreprise habilitée à en bénéficier achète, construise ou acquière de quelque autre façon des actifs à long terme. Peuvent aussi y être attachées des conditions subsidiaires restreignant le type ou l'emplacement des actifs ou les périodes au cours desquelles ils vont être acquis ou détenus.

Les **subventions liées aux recettes** sont des subventions publiques autres que celles liées aux actifs.

Les **subventions publiques** sont une aide des pouvoirs publics sous la forme de transferts de ressources à une entreprise en échange du respect passé ou futur de certaines conditions liées aux activités d'exploitation de l'entreprise. Elles excluent les formes d'aide publique auxquelles on ne peut raisonnablement attribuer une valeur et les transactions avec les administrations publiques qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales normales de l'entreprise.

Le **taux d'intérêt implicite dans le contrat de location** est le taux d'actualisation qui, à la date d'entrée en vigueur du contrat, a pour effet que:

- a) La valeur globale courante des paiements minimums au titre du contrat de location; et
- b) La valeur résiduelle non garantie

sont égales à la valeur vénale de l'actif faisant l'objet du contrat.

Le **taux de change** est le taux auquel s'échangent deux monnaies.

Le **taux de clôture** est le taux de change au comptant à la date de clôture de l'exercice.

Une **transaction avec une partie liée** est un transfert de ressources ou d'obligations entre parties liées, avec ou sans paiement.

Une **unité génératrice de liquidités** est constituée par le plus petit groupe d'actifs identifiable dont l'utilisation continue fait entrer des liquidités qui sont largement indépendantes des flux de trésorerie des autres actifs ou groupes d'actifs.

La **valeur comptable** est la valeur d'un actif inscrit au bilan, déduction faite de tout amortissement cumulé et des pertes cumulées dues à une baisse de valeur de l'actif.

La **valeur réalisable nette** est le prix de vente estimé d'un actif dans le cours ordinaire des activités commerciales, déduction faite des coûts estimés d'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour pouvoir procéder à la vente.

La **valeur résiduelle** est le montant net qu'une entreprise s'attend à recevoir pour un actif arrivé à la fin de sa durée de vie utile, déduction faite du coût projeté de sa liquidation.

La **valeur vénale** d'un actif est le montant auquel un actif peut être échangé, ou un engagement réglé, entre un acheteur averti et consentant et un vendeur averti et consentant lors d'une transaction effectuée dans des conditions de pleine concurrence.

Annexe 2

Exemples

Ces exemples illustrent la manière dont sont appliquées les directives pertinentes et visent à préciser leur sens.

A. Enregistrement des provisions

Exemple 1: Garanties

Un fabricant donne des garanties concernant son produit au moment de le vendre aux acheteurs. Aux termes du contrat de vente, le fabricant s'engage à compenser, par une réparation ou un remplacement, les défauts de fabrication devenus apparents au cours des trois années qui suivent la date de vente. D'après les précédents, il est probable que certaines réclamations seront adressées à l'entreprise en vertu des garanties.

Obligation en cours résultant d'un événement contraignant antérieur: L'événement contraignant est la vente du produit avec une garantie, qui donne naissance à une *obligation légale*.

Sortie de ressources comportant un bénéfice économique pour le règlement: Probable pour les garanties dans leur ensemble.

Conclusion: Une *provision* est constituée d'après la meilleure estimation possible du coût des compensations sous garantie pour les produits vendus avant la date de clôture de l'exercice.

Exemple 2: Obligation légale d'installer des filtres à fumée

Selon une nouvelle législation, une entreprise est tenue d'installer des filtres à fumée dans ses usines d'ici le 30 juin 2000. L'entreprise n'a pas procédé à cette installation.

a) *À la date de clôture de l'exercice du 31 décembre 1999:*

Obligation en cours résultant d'un événement contraignant antérieur: Aucune obligation n'existe parce qu'il n'y a pas d'événement contraignant soit en ce qui concerne le coût de l'installation des filtres, soit pour les amendes prévues par la législation.

Conclusion: Aucune *provision* n'est constituée pour le coût d'installation des filtres.

b) *À la date de clôture de l'exercice du 31 décembre 2000:*

Obligation en cours résultant d'un événement contraignant antérieur: Il n'y a toujours pas d'obligation concernant le coût de l'installation des filtres parce qu'aucun événement contraignant n'a eu lieu (l'installation des filtres). Toutefois, une obligation pourrait naître en ce qui concerne le paiement des amendes ou des pénalités prévues par la législation parce que l'événement contraignant s'est produit (fonctionnement non conforme de l'usine).

Sortie de ressources comportant un bénéfice économique pour le règlement: La probabilité d'encourir des amendes et des pénalités pour fonctionnement non conforme dépend des détails de la législation et de la rigueur du régime d'application obligatoire.

Conclusion: Aucune *provision* n'est constituée pour le coût de l'installation des filtres à fumée. Toutefois, une *provision* est constituée selon la meilleure estimation possible des amendes et pénalités qui seront probablement imposées.

Exemple 3: Un procès

Après un mariage en 2000, 10 personnes sont mortes, peut-être à la suite d'une intoxication alimentaire par des produits vendus par l'entreprise. Une procédure est en cours pour obtenir des dommages-intérêts de l'entreprise, mais celle-ci ne reconnaît pas sa responsabilité. Jusqu'à la date d'approbation de la publication des états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2000, les avocats de l'entreprise font savoir qu'il est probable que celle-ci ne sera pas déclarée responsable. Toutefois, lorsque l'entreprise prépare les états financiers pour l'exercice finissant le 31 décembre 2001, ses avocats l'informent que, en raison de nouveaux éléments dans la procédure, il est probable qu'elle sera déclarée responsable.

a) *À la date de clôture de l'exercice du 31 décembre 2000:*

Obligation en cours résultant d'un événement contraignant antérieur: D'après les informations disponibles au moment où les états financiers ont été approuvés, il n'y a pas d'obligation découlant d'événements antérieurs.

Conclusion: Aucune *provision* n'est constituée. Ce fait est déclaré comme un *passif éventuel* à moins que la probabilité d'une sortie de fonds ne soit considérée comme fort réduite.

b) *À la date de clôture de l'exercice du 31 décembre 2001:*

Obligation en cours résultant d'un événement contraignant antérieur: Sur la base des informations disponibles, une obligation en cours existe.

Sortie de ressources comportant un bénéfice économique pour le règlement: Probable.

Conclusion: Une *provision* est constituée selon la meilleure estimation possible du montant exigé pour satisfaire l'obligation.

Exemple 4: Coûts de rénovation – Aucune obligation légale

Une chaudière a un revêtement qu'il faut remplacer tous les cinq ans pour des raisons techniques. À la date de clôture de l'exercice, le revêtement est utilisé depuis trois ans.

Obligation en cours résultant d'un événement contraignant antérieur: Aucune obligation en cours.

Conclusion: Aucune *provision* n'est constituée.

Le coût du remplacement du revêtement n'est pas enregistré parce que, à la date de clôture de l'exercice, il n'existe aucune obligation de le remplacer indépendamment des actions futures de la société; même l'intention d'engager la dépense dépend de la décision de la société de continuer à faire fonctionner la chaudière ou de remplacer le revêtement. Au lieu d'une *provision*, l'amortissement du revêtement tient compte de sa consommation (c'est-à-dire que l'amortissement a lieu sur cinq ans). Le coût d'un nouveau revêtement alors encouru est capitalisé, la consommation de chaque nouveau revêtement étant indiquée par l'amortissement au cours des cinq années suivantes.

B. Enregistrement des recettes

Les exemples suivants illustrent l'application des normes concernant les PME à différentes situations commerciales afin d'en clarifier la signification. Les exemples sont centrés sur des aspects particuliers d'une transaction et ne constituent pas une analyse globale de tous les facteurs qui pourraient influencer sur l'enregistrement des *recettes*. Les exemples supposent généralement que le montant des *recettes* peut être estimé de manière fiable, qu'il est probable que les bénéfices économiques reviendront à l'entreprise, et que les coûts encourus ou qui le seront peuvent être estimés de manière fiable. Les exemples ne modifient ni ne remplacent la norme.

Vente de produits

Comme les lois varient d'un pays à l'autre, les critères d'enregistrement pour cette norme seront satisfaits à différents moments. La loi peut en particulier déterminer le point dans le temps auquel l'entreprise transfère les principaux risques et avantages attachés à la propriété d'un actif. Les exemples de la présente section de l'appendice doivent donc être replacés dans le contexte des lois relatives à la vente de produits dans le pays où la transaction a lieu.

1. *Vente avec livraison différée, dans laquelle la livraison est différée à la demande de l'acheteur, qui reçoit toutefois le titre de propriété et accepte le montant facturé*

Les *recettes* sont enregistrées lorsque l'acheteur prend possession du titre, à condition:

- a) Qu'il soit probable que la livraison aura lieu;
- b) Que l'article soit disponible, identifié et prêt à être livré à l'acheteur au moment où la vente est enregistrée;
- c) Que l'acheteur accepte expressément les instructions concernant la livraison différée;
- d) Que les modalités de paiement habituelles soient appliquées.

Une *recette* n'est pas enregistrée lorsque l'entreprise a simplement l'intention d'acquérir ou de fabriquer les marchandises à temps pour la livraison.

2. *Marchandises expédiées sous conditions, y compris les situations suivantes:*

- a) *Installation et inspection*

Une *recette* est normalement enregistrée lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection ont eu lieu. Toutefois, la *recette* est enregistrée immédiatement, dès l'acceptation de la livraison par l'acheteur, lorsque:

- i) Le processus d'installation est de nature simple (par exemple, l'installation d'un récepteur de télévision inspecté en usine qui n'exige que le déballage et le branchement du câble d'alimentation et de l'antenne); ou
- ii) L'inspection n'a lieu que dans le but de déterminer définitivement les prix fixés par le contrat (par exemple, pour des expéditions de minerai de fer, de sucre ou de fèves de soja).

b) *Sur approbation lorsque l'acheteur a négocié un droit de retour limité*

S'il y a quelque incertitude quant à la possibilité d'un retour des marchandises chez le fabricant, la *recette* est enregistrée lorsque le chargement a été officiellement accepté par l'acheteur ou que les marchandises ont été livrées et que la période de refus est écoulée.

c) *Ventes en consignation dans lesquelles le destinataire (l'acheteur) s'engage à vendre les marchandises pour le compte de l'expéditeur (le vendeur)*

La *recette* est enregistrée par l'expéditeur lorsque les marchandises sont vendues par le destinataire à un tiers.

d) *Ventes avec paiement à la livraison*

La *recette* est enregistrée lorsque la livraison est faite et que les fonds ont été encaissés par le vendeur ou son représentant.

3. *Ventes par anticipation, dans lesquelles les marchandises ne sont livrées qu'au moment où l'acheteur effectue le dernier d'une série de paiements échelonnés*

Le produit de ces ventes est enregistré lorsque les marchandises sont livrées. Toutefois, alors que l'expérience faite jusqu'à maintenant indique que la plupart de ces ventes ont effectivement lieu, les *recettes* peuvent être enregistrées lorsqu'un acompte important est versé, à condition que les marchandises soient disponibles, identifiées et prêtes à être livrées à l'acheteur.

4. *Commandes pour lesquelles le paiement (total ou partiel) est reçu avant la livraison de biens ne faisant pas actuellement partie des stocks (par exemple, des biens qui n'ont pas encore été fabriqués ou qui seront livrés directement au client par un tiers)*

La *recette* est enregistrée lorsque les marchandises sont livrées à l'acheteur.

5. *Les accords de vente et de rachat (autres que les transactions d'échange) en vertu desquels le vendeur consent au même moment à racheter les mêmes produits à une date ultérieure, ou donnant au vendeur une option de rachat ou à l'acheteur une option de vente lui permettant d'exiger le rachat des biens par le vendeur*

Les clauses de l'accord doivent être examinées pour déterminer si le vendeur a en fait transféré à l'acheteur la plus grande partie des risques et des avantages attachés à la propriété du bien; dans ce cas, la *recette* est enregistrée. Lorsque le vendeur conserve les risques et les avantages de la propriété des biens, même sans transfert du titre, la transaction est un accord de financement qui ne donne pas lieu à une *recette*.

6. *Ventes à des parties intermédiaires telles que les distributeurs, les concessionnaires ou autres, aux fins d'une revente*

Le produit de ces ventes est généralement enregistré lorsque les risques et les avantages attachés à la propriété ont été transférés. Toutefois, lorsque l'acheteur agit essentiellement en tant qu'agent, la vente est considérée comme une vente en consignation.

7. *Abonnement à des publications et postes similaires*

Lorsque ces postes sont à peu près du même montant à chaque période, les *recettes* sont enregistrées sur une base linéaire pendant la période où les articles sont expédiés. Lorsque la valeur des articles varie d'une période à l'autre, les *recettes* sont enregistrées d'après la valeur des ventes de l'article expédié, rapportée à la valeur totale estimée de la vente de tous les articles couverts par l'abonnement.

8. *Ventes à tempérament, où la contrepartie est payable par versements successifs*

Les *recettes* attribuables au prix de vente, non compris l'intérêt, sont enregistrées à la date de la vente. Le prix de vente est la valeur actuelle de la contrepartie, que l'on détermine en actualisant les versements recevables au taux d'intérêt imputé. La composante intérêt est enregistrée comme recette chaque fois qu'elle est encaissée, sur une base proportionnelle au temps qui tient compte du taux d'intérêt imputé.

9. *Ventes immobilières*

Les *recettes* sont normalement enregistrées lorsque le titre juridique est transféré à l'acheteur. Toutefois, dans certaines juridictions, l'intérêt en équité attaché à un bien peut appartenir à l'acheteur avant même le transfert du titre et c'est donc à ce stade que les risques et les avantages correspondants ont été transférés. En pareil cas, à condition que le vendeur n'ait plus à s'acquitter de responsabilités importantes relevant du contrat, il conviendra d'enregistrer la *recette*. Dans l'un ou l'autre cas, si le vendeur est obligé de s'acquitter de responsabilités importantes après le transfert du titre en équité et/ou du titre légal, les *recettes* sont enregistrées au fur et à mesure de l'exécution de ces actes. On peut citer comme exemple un bâtiment ou une autre installation dont la construction n'est pas terminée.

Dans certains cas, un bien immobilier peut être vendu de façon à ce que le vendeur conserve un certain degré de participation; les risques et les avantages attachés à ce bien ne sont donc pas transférés. On peut citer comme exemples les accords comprenant des options d'achat et de vente et les accords où le vendeur garantit à l'acheteur l'occupation du bien pendant une période déterminée ou un rendement de l'investissement pendant une période convenue. En pareils cas, la nature et l'ampleur de la participation retenue par le vendeur déterminent la façon dont la transaction est comptabilisée. Elle peut être inscrite comme vente ou comme un accord de financement, de location, ou quelque autre mécanisme de partage des bénéfices. Si elle est comptabilisée comme vente, la participation retenue par le vendeur peut retarder l'enregistrement de la *recette*.

Un vendeur doit également considérer les moyens de paiement et les preuves du fait que l'acheteur s'est engagé à effectuer le paiement. Par exemple, lorsque l'ensemble des paiements encaissés, comprenant l'apport initial de l'acheteur et les versements échelonnés effectués par la suite, prouve dans une mesure suffisante que celui-ci s'est engagé à effectuer le paiement en totalité, la *recette* n'est enregistrée qu'à hauteur des fonds encaissés.

Prestation de services

10. *Frais d'installation*

Les frais d'installation sont enregistrés comme *recettes* en fonction du stade d'achèvement des travaux, à moins qu'ils ne découlent indirectement de la vente d'un produit, auquel cas ils sont enregistrés lorsque les biens sont vendus.

11. *Frais d'entretien compris dans le prix du produit*

Lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable pour l'entretien ultérieur (par exemple, après une aide à la vente et une amélioration du produit grâce à une vente de logiciel), ce montant est reporté et enregistré comme *recette* au cours de la période où le service est fourni. Le montant reporté doit couvrir le coût attendu des services prévus par l'accord, ainsi qu'un niveau de bénéfice raisonnable découlant de ces services.

12. *Frais de publicité*

La rémunération allant aux médias est enregistrée lorsque l'annonce ou le message publicitaire est publié. Les commissions de production sont enregistrées en fonction du stade d'achèvement du projet.

13. *Commissions des agents d'assurances*

Les commissions des agents d'assurances, reçues ou recevables, qui ne les obligent pas à fournir d'autres services sont enregistrées comme *recettes* par ces agents à la date d'entrée en vigueur ou de renouvellement des polices d'assurance correspondantes. Toutefois, s'il est probable qu'ils auront à fournir des services ultérieurs pendant la période de validité de la police, la commission, ou une partie de celle-ci, est reportée et enregistrée comme *recette* au cours de cette période.

14. *Droits d'admission*

Les *recettes* provenant d'exécutions artistiques, de banquets et d'autres événements spéciaux sont enregistrées lorsque l'événement a lieu. Lorsqu'une entreprise s'abonne à un certain nombre d'événements, les dépenses sont attribuées à chacun d'eux dans la mesure où les services correspondants ont été fournis.

15. *Frais de scolarité*

Les *recettes* sont enregistrées au cours de la période de l'enseignement.

16. *Droits d'initiation, d'entrée et d'adhésion*

L'enregistrement d'une *recette* dépend de la nature des services fournis. Si le paiement ne donne droit qu'à une adhésion en tant que membre et que tous les autres services ou produits sont payés séparément, ou s'il existe un abonnement annuel séparé, les droits perçus sont enregistrés comme *recettes* lorsqu'il est à peu près certain que les montants sont recouvrables. Si les droits payés donnent au membre le droit d'obtenir certains services ou certaines publications au cours de la période d'adhésion, ou lui permettent d'acheter des biens ou des services à des prix inférieurs à ceux demandés aux personnes non membres, ils sont enregistrés compte tenu des dates, de la nature et de la valeur des prestations fournies.

17. *Redevance de franchisage*

Cette redevance payée au franchiseur peut couvrir la prestation de services, la livraison de matériel et d'autres actifs corporels soit initiaux soit ultérieurs, ainsi que le savoir-faire. En conséquence, elle est enregistrée comme *recette* de façon à faire apparaître la raison pour laquelle elle a été demandée au franchisé. Les méthodes suivantes peuvent être appliquées à l'enregistrement:

a) *Fourniture de matériel et d'autres actifs corporels*

Le montant, fondé sur la *valeur vénale* des actifs vendus, est enregistré comme *recette* lorsque les biens sont livrés ou que le titre de propriété est transféré.

b) *Prestation de services initiaux et ultérieurs*

Les frais relatifs à la prestation de services périodiques, qu'ils constituent une partie du montant initial ou un montant séparé, sont enregistrés comme *recettes* à mesure que les services sont fournis. Lorsque les frais séparés ne couvrent pas le coût des services périodiques ainsi qu'un bénéfice raisonnable, une partie de la redevance initiale, suffisante pour couvrir ce coût et procurer ce bénéfice, est reportée et enregistrée comme *recette* à mesure que les services sont fournis.

L'accord de franchisage peut stipuler que c'est au franchiseur de fournir le matériel, les stocks et d'autres actifs corporels à un prix inférieur à celui qui est demandé à des tiers ou à un prix qui ne lui rapporte pas un bénéfice raisonnable sur ces ventes. En pareils cas, une partie des frais initiaux, suffisante pour couvrir la fraction estimée du coût excédant ce prix et procurer un bénéfice raisonnable, est reportée et enregistrée au titre de la période où il est probable que les biens seront vendus au franchisé. Le solde de tout paiement initial est enregistré comme *recette* lorsque l'exécution de tous les services initiaux et des autres obligations exigées du franchiseur (par exemple, aide pour le choix du site, formation du personnel, financement et publicité) est pratiquement achevée.

Les services initiaux et autres obligations relevant d'un accord de franchise régional peuvent dépendre du nombre de points de vente créés dans la région. Les frais attribuables à ces services sont alors enregistrés comme *recettes* en proportion du nombre de points de vente où les prestations de services initiales sont pratiquement achevées.

Si les paiements initiaux s'échelonnent sur une période prolongée et qu'il est très incertain que leur montant total soit recouvré, ils sont enregistrés à mesure que les versements sont encaissés.

c) *Redevances périodiques de franchisage*

Les frais demandés pour une jouissance prolongée des droits prévus par l'accord ou pour d'autres services fournis pendant sa période de validité sont enregistrés comme *recettes* à mesure que les services sont fournis ou les droits exercés.

d) *Transactions par représentation*

Des transactions peuvent avoir lieu entre le franchiseur et le franchisé, dans lesquelles le premier agit essentiellement comme agent du second. Par exemple, le franchiseur peut commander des fournitures et en assurer la livraison au franchisé à titre gratuit. Ces transactions ne donnent pas lieu à l'enregistrement d'une *recette*.

18. *Rémunérations pour la mise au point de logiciels personnalisés*

Les rémunérations pour la mise au point de logiciels personnalisés sont enregistrées comme *recettes* selon le stade d'achèvement de la mise au point, y compris la prestation des services postérieurs à la livraison.

Intérêts, redevances et dividendes

19. Droits de licence et redevances

Les droits et redevances payés pour l'utilisation des actifs d'une entreprise (par exemple, marques, brevets, logiciels, droits d'auteur sur la musique, disques maîtres et films originaux) sont normalement enregistrés conformément à la teneur de l'accord. Dans la pratique, cela peut se faire sur une base linéaire pendant la durée de validité de l'accord, par exemple lorsqu'un preneur de licence a le droit d'utiliser certaines techniques pendant une période de temps déterminée.

L'attribution de droits pour un prix fixe ou une garantie non remboursable dans le cadre d'un contrat non résiliable, permettant au preneur de licence d'exercer librement ces droits de façon à ce que le bailleur de licence n'ait plus d'obligations à satisfaire, constitue, en substance, une vente. On peut citer comme exemple un accord de licence pour l'utilisation de logiciels qui n'impose pas au bailleur d'obligations postérieures à la livraison. Un autre exemple est l'octroi du droit de présenter un film sur des marchés où le bailleur n'a aucun contrôle sur le distributeur et ne s'attend pas à encaisser d'autres recettes provenant des entrées dans les salles de spectacle. La *recette* est alors enregistrée au moment de la vente.

Dans d'autres cas, la perception ou non-perception d'un droit de licence ou d'une redevance dépend de quelque événement futur. La recette n'est alors enregistrée que s'il est probable que le droit ou la redevance sera encaissé, ce qui a normalement lieu quand l'événement se produit.

Annexe 3

Sources

Les normes pour les PME de niveau II sont extraites de *International Accounting Standards and Interpretations*. Les normes incluses (voir le tableau des sources ci-après pour de plus amples précisions) sont:

| PME | IAS | Observations |
|-----|--------|---|
| 1 | 1 | |
| 2 | 7 | |
| 3 | 16, 36 | Les normes pour les PME de niveau II comprennent des dispositions sur la baisse de valeur des actifs mais ne suivent pas les règles de mesure de l'IAS 36. La norme SIC 10 est aussi incluse. |
| 4 | 17 | La norme SIC 15 est incluse. |
| 5 | 38 | |
| 6 | 2 | |
| 7 | 20 | |
| 8 | 37 | L'actualisation des provisions n'est pas nécessaire. |
| 9 | 18 | |
| 10 | 23 | |
| 11 | 12 | |
| 12 | 8 | Cette version tient compte des modifications proposées dans le projet d'exposé-sondage de l'IASB de mai 2002. |
| 13 | 21 | |
| 14 | 10 | |
| 15 | 24 | |

Les normes pour les PME de niveau II ne comprennent pas les suivantes:

- 11 Contrats de construction
- 14 Notification par secteur
- 19 Prestations des salariés
- 22 Associations d'entreprises
- 26 Comptabilité et notification par les régimes de prestations de retraite
- 27 États financiers consolidés
- 28 Comptabilisation des investissements dans les entreprises associées
- 29 Rapports financiers dans les économies hyperinflationnistes
- 30 Informations publiées dans les états financiers des banques
- 31 Rapports financiers concernant la participation à des coentreprises
- 32 Instruments financiers: publication et présentation
- 33 Gains par action
- 34 Rapports financiers intérimaires
- 35 Cessation d'opérations
- 39 Instruments financiers: enregistrement et mesure
- 40 Biens d'investissement
- 41 Agriculture

Tableau des sources

| Directives | IAS | Observations |
|------------|------------|--|
| 1.1 | 1.7 | |
| 1.2 | 1.10 | |
| 1.3 | 1.11 | |
| 1.4 | 1.12 | |
| 1.5 | 1.13 | Le texte a été adapté et l'alinéa <i>d</i> a été supprimé. |
| 1.6 | 1.23 | |
| 1.7 | 1.25 | |
| 1.8 | 1.27 | |
| 1.9 | 1.29, 1.31 | |
| 1.10 | 1.33 | |
| 1.11 | 1.38 | |
| 1.12 | 1.46 | L'alinéa <i>b</i> a été supprimé. |
| 1.13 | 1.49 | |
| 1.14 | 1.53 | |
| 1.15 | 1.54 | |
| 1.16 | 1.57 | |
| 1.17 | 1.60 | |
| 1.18 | 1.63 | |
| 1.19 | 1.66 | |
| 1.20 | 1.67 | |
| 1.21 | 1.74 | |
| 1.22 | 1.75 | Les alinéas <i>d</i> et <i>f</i> ont été supprimés. |
| 1.23 | 1.88 | |
| 1.24 | 1.80 | Exposé-sondage, projet d'améliorations. |
| 1.25 | 1.82 | Idem. |
| 1.26 | 1.77 | |
| 1.27 | 1.83 | |
| 1.28 | 1.85 | |
| 1.29 | 1.86 | |
| 1.30 | 1.91 | |
| 1.31 | 1.92 | |
| 1.32 | 1.97 | |
| 1.33 | 1.102 | Les alinéas <i>c</i> et <i>d</i> ont été supprimés. |

| Directives | IAS | Observations |
|-------------------|------------|---|
| 2.1 | 7.10 | |
| 2.2 | 7.14, 7.35 | Les exemples donnés dans la norme 7.14 ont été supprimés. |
| 2.3 | 7.16 | |
| 2.4 | 7.17 | |
| 2.5 | 7.18 | |
| 2.6 | 7.21 | |
| 2.7 | 7.22 | |
| 2.8 | 7.43 | |
| 2.9 | 7.47 | |
| 2.10 | 7.7 | |
| 2.11 | 7.8 | |
| 2.12 | 7.48 | |
| | | |
| 3.1 | 16.7 | |
| 3.2 | 16.14 | |
| 3.3 | 16.15 | |
| 3.4 | 16.17 | |
| 3.5 | 16.18 | |
| 3.6 | 16.21 | |
| 3.7 | 16.23 | |
| 3.8 | 16.25 | |
| 3.9 | 16.27 | |
| 3.10 | 16.28 | |
| 3.11 | 16.29 | |
| 3.12 | 16.30 | |
| 3.13 | 16.31 | |
| 3.14 | 16.33 | |
| 3.15 | 16.34 | |
| 3.16 | 16.37 | |
| 3.17 | 16.38 | |
| 3.18 | 16.39 | |
| 3.19 | 16.41 | |
| 3.20 | 16.43 | |
| 3.21 | 16.45 | |
| 3.22 | 16.47 | |
| 3.23 | 16.49 | |
| 3.24 | 16.52 | |

| Directives | IAS | Observations |
|------------|---------------|---|
| 3.25 | 36 | Cette directive a été rédigée par le groupe consultatif à partir de l'IAS 36. |
| 3.26 | 16.55 | |
| 3.27 | 16.56 | |
| 3.28 | 16.60 | |
| 3.29 | 16.61 | Seul l'alinéa <i>a</i> a été repris. |
| 3.30 | 16.64 | Les alinéas <i>d</i> à <i>f</i> ont été supprimés. |
| | | |
| 4.1 | 17.5 | |
| 4.2 | 17.8 | |
| 4.3 | 17.9 | |
| 4.4 | 17.12 | |
| 4.5 | 17.17 | |
| 4.6 | 17.19 | |
| 4.7 | 17.19 | |
| 4.8 | 17.23 | |
| 4.9 | 17.25 | |
| 4.10 | SIC 15.3 et 5 | Seules des parties des paragraphes 3 et 5 ont été reprises. |
| 4.11 | 17.27 | Seul l'alinéa <i>a</i> a été repris. |
| 4.12 | 17.49 | |
| 4.13 | 17.50 | |
| 4.14 | 17.52 | |
| 4.15 | 17.54 | |
| | | |
| 5.1 | 38.19 | |
| 5.2 | 38.13 | |
| 5.3 | 38.20 | |
| 5.4 | 38.36 | |
| 5.5 | 38.42 | |
| 5.6 | 38.45 | |
| 5.7 | 38.51 | |
| 5.8 | 38.56 | Dans les alinéas <i>a</i> et <i>b</i> , les références aux autres paragraphes ont été adaptées. |
| 5.9 | 38.59 | |
| 5.10 | 38.60 | La dernière phrase a été supprimée. |
| 5.11 | 38.63, 38.64 | Seule une partie du paragraphe 64 a été reprise. |
| 5.12 | 38.79 | |
| 5.13 | 38.85 | |

| Directives | IAS | Observations |
|-------------------|------------|---|
| 5.14 | 38.88 | |
| 5.15 | 38.91 | |
| 5.16 | 38.94 | |
| 5.17 | 36 | Cette directive a été rédigée par le groupe consultatif à partir de l'IAS 36. |
| 5.18 | 38.103 | |
| 5.19 | 38.104 | |
| 5.20 | 38.107 | Les alinéas <i>e</i> vi à viii ont été supprimés. |
| 5.21 | 38.111 | Les alinéas <i>c</i> et <i>e</i> ont été supprimés. |
| | | |
| 6.1 | 2.6 | |
| 6.2 | 2.7 | |
| 6.3 | 2.19 | |
| 6.4 | 2.21 | |
| 6.5 | 2.31 | |
| 6.6 | 2.34 | Les alinéas <i>d</i> à <i>f</i> ont été supprimés. |
| 6.7 | 2.37 | |
| | | |
| 7.1 | 20 | La définition a été incluse (pas de numéro de paragraphe). |
| 7.2 | 20.7 | |
| 7.3 | 20.12 | |
| 7.4 | 20.17 | |
| 7.5 | 20.20 | |
| 7.6 | 20.24 | |
| 7.7 | 20.29 | |
| 7.8 | 20.32 | |
| 7.9 | 20.34 | |
| 7.10 | 20.35 | |
| 7.11 | 20.36 | |
| 7.12 | 20.37 | |
| 7.13 | SIC 10.3 | La référence aux autres paragraphes a été adaptée. |
| 7.14 | 20.39 | |
| | | |
| 8.1 | 37.14 | |
| 8.2 | 37.23 | |
| 8.3 | 37.25 | |
| 8.4 | 37.27 | |
| 8.5 | 37.31 | |

| Directives | IAS | Observations |
|-------------------|------------|---|
| 8.6 | 37.33 | |
| 8.7 | 37.34 | |
| 8.8 | 37.36 | |
| 8.9 | 37.43 | |
| 8.10 | 37.42 | |
| 8.11 | 37.53 | |
| 8.12 | 37.54 | |
| 8.13 | 37.59 | |
| 8.14 | 37.61 | |
| 8.15 | 37.63 | |
| 8.16 | 37.66 | |
| 8.17 | 37.84 | |
| 8.18 | 37.85 | |
| 8.19 | 37.86 | Les alinéas <i>b</i> et <i>c</i> ont été supprimés. |
| 8.20 | 37.89 | |
| 8.21 | 37.91 | |
| 8.22 | 37.92 | |
| 8.23 | | Note faisant référence aux exemples donnés en annexe. |
| | | |
| 9.1 | 18.9 | |
| 9.2 | 18.14 | |
| 9.3 | 18.20 | |
| 9.4 | 18.26 | |
| 9.5 | 18.3 | |
| 9.6 | 18.4 | |
| 9.7 | 18.8 | |
| 9.8 | 18.29 | |
| 9.9 | 18.30 | |
| 9.10 | 18.34 | |
| 9.11 | 18.35 | |
| | | |
| 10.1 | 23.5 | |
| 10.2 | 23.7 | |
| 10.3 | 23.10 | |
| 10.4 | 23.11 | |
| 10.5 | 23.6 | |
| 10.6 | 23.15 | |

| Directives | IAS | Observations |
|------------|------------|---|
| 10.7 | 23.17 | |
| 10.8 | 23.20 | |
| 10.9 | 23.23 | |
| 10.10 | 23.25 | |
| 10.11 | 23.27 | |
| 10.12 | 23.29 | |
| | | |
| 11.1 | 12.12 | |
| 11.2 | 12.13 | |
| 11.3 | 12.46 | |
| 11.4 | 12.47 | Le texte a été adapté. |
| 11.5 | 12.58 | Le texte a été adapté – les références à l'impôt différé et l'alinéa <i>b</i> ont été supprimés. |
| 11.6 | 12.61 | Le texte a été adapté – la référence à l'impôt différé a été supprimée. |
| 11.7 | 12.69 | |
| 11.8 | 12.70 | |
| 11.9 | 12.71 | |
| 11.10 | 12.79 | |
| | | |
| 12.1 | 8.4 et 8.6 | Cette directive s'inspire de l'exposé-sondage-projet d'améliorations de mai 2002; la norme 8.4 a été adaptée; l'alinéa <i>a</i> de la norme 8.6 a été supprimé. |
| 12.2 | 8.7 | Une partie du paragraphe a été supprimée. |
| 12.3 | 8.9 | |
| 12.4 | 8.11 | Une partie de l'alinéa <i>b</i> a été supprimée. |
| 12.5 | 8.12 | La référence à la norme a été adaptée. |
| 12.6 | 8.15 | |
| 12.7 | 8.20 | |
| 12.8 | 8.21 | |
| 12.9 | 8.23 | |
| 12.10 | 8.27 | |
| 12.11 | 8.29 | La référence au paragraphe 30 a été supprimée. |
| 12.13 | 8.33 | |
| 12.14 | 8.35 | Les alinéas <i>c</i> et <i>d</i> ont été supprimés. |

| Directives | IAS | Observations |
|------------|--|--|
| 13.1 | 21.9 | |
| 13.2 | 21.11 | |
| 13.3 | 21.15 | |
| 13.4 | 21.42 | Les alinéas <i>b</i> et <i>c</i> ont été supprimés. |
| 13.5 | 21.43 | |
| | | |
| 14.1 | 10.7 | |
| 14.2 | 10.8 | |
| 14.3 | 10.13 | |
| 14.4 | 10.9 | |
| 14.5 | 10.10 | |
| 14.6 | 10.18 | |
| 14.7 | 10.20 | |
| 14.8 | 10.21 | Les alinéas <i>a</i> , <i>e</i> et <i>f</i> ont été supprimés. Dans l'alinéa <i>b</i> , la référence à l'IAS 35 a été supprimée. |
| 14.9 | 10.11 | |
| 14.10 | 10.16 | |
| | | |
| 15.1 | 24.3 | |
| 15.2 | 24.6 | |
| 15.3 | 24.19 | |
| 15.4 | 24.20 | |
| 15.5 | 24.22 | |
| 15.6 | 24.23 | |
| 15.7 | 24.24 | |
| | | |
| Annexe 1 | Glossaire | Seuls quelques termes ont été repris. |
| Annexe 2 | IAS 37, appendice C, exemples 1, 6, 11 A; IAS 18, appendice | |
| Annexe 3 | Sources | |
