Ce document constitue un outil de documentation et n'engage pas la responsabilité des institutions

►**B**

RÈGLEMENT (CE) Nº 1126/2008 DE LA COMMISSION

du 3 novembre 2008

portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(JO L 320 du 29.11.2008, p. 1)

Modifié par:

		Journal officiel		
		n°	page	date
►**M1**	Règlement (CE) nº 1260/2008 de la Commission du 10 décembre 2008	L 338	10	17.12.2008
►**M2**	Règlement (CE) nº 1261/2008 de la Commission du 16 décembre 2008	L 338	17	17.12.2008
►**M3**	Règlement (CE) nº 1262/2008 de la Commission du 16 décembre 2008	L 338	21	17.12.2008
►**M4**	Règlement (CE) nº 1263/2008 de la Commission du 16 décembre 2008	L 338	25	17.12.2008
►**M5**	Règlement (CE) nº 1274/2008 de la Commission du 17 décembre 2008	L 339	3	18.12.2008
►**M6**	Règlement (CE) nº 53/2009 de la Commission du 21 janvier 2009	L 17	23	22.1.2009
►**M7**	Règlement (CE) nº 69/2009 de la Commission du 23 janvier 2009	L 21	10	24.1.2009
►**M8**	Règlement (CE) nº 70/2009 de la Commission du 23 janvier 2009	L 21	16	24.1.2009
►**M9**	Règlement (CE) nº 254/2009 de la Commission du 25 mars 2009	L 80	5	26.3.2009
►**M10**	Règlement (CE) nº 460/2009 de la Commission du 4 juin 2009	L 139	6	5.6.2009
►**M11**	Règlement (CE) nº 494/2009 de la Commission du 3 juin 2009	L 149	6	12.6.2009
►**M12**	Règlement (CE) nº 495/2009 de la Commission du 3 juin 2009	L 149	22	12.6.2009
►**M13**	Règlement (CE) nº 636/2009 de la Commission du 22 juillet 2009	L 191	5	23.7.2009
►**M14**	Règlement (CE) nº 824/2009 de la Commission du 9 septembre 2009	L 239	48	10.9.2009
►**M15**	Règlement (CE) nº 839/2009 de la Commission du 15 septembre 2009	L 244	6	16.9.2009
►**M16**	Règlement (CE) nº 1136/2009 de la Commission du 25 novembre 2009	L 311	6	26.11.2009
►**M17**	Règlement (CE) nº 1142/2009 de la Commission du 26 novembre 2009	L 312	8	27.11.2009
►**M18**	Règlement (CE) nº 1164/2009 de la Commission du 27 novembre 2009	L 314	15	1.12.2009
►**M19**	Règlement (CE) nº 1165/2009 de la Commission du 27 novembre 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Règlement (CE) nº 1171/2009 de la Commission du 30 novembre 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Règlement (UE) nº 1293/2009 de la Commission du 23 décembre 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Règlement (UE) nº 243/2010 de la Commission du 23 mars 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Règlement (UE) nº 244/2010 de la Commission du 23 mars 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Règlement (UE) nº 550/2010 de la Commission du 23 juin 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Règlement (UE) nº 574/2010 de la Commission du 30 juin 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Règlement (UE) nº 632/2010 de la Commission du 19 juillet 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Règlement (UE) nº 633/2010 de la Commission du 19 juillet 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Règlement (UE) nº 662/2010 de la Commission du 23 juillet 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

RÈGLEMENT (CE) Nº 1126/2008 DE LA COMMISSION

du 3 novembre 2008

portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ([1]), et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

(1) Le règlement (CE) nº 1606/2002 prévoit que, pour chaque exercice commençant le 1er janvier 2005 ou après cette date, les sociétés qui font appel public à l'épargne et sont régies par le droit national d'un État membre sont tenues, dans certaines conditions, de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales définies à l'article 2 dudit règlement.

(2) Certaines normes comptables internationales et les interprétations s'y rapportant, telles qu'en vigueur au 14 septembre 2002, ont été adoptées par le règlement (CE) nº 1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil ([2]). Compte tenu de l'avis du groupe d'experts techniques (TEG) du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG), la Commission a modifié ce règlement pour y inclure toutes les normes présentées par l'International Accounting Standards Board (IASB) ainsi que toutes les interprétations s'y rapportant présentées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) et adoptées intégralement dans la Communauté le 15 octobre 2008 au plus tard, à l'exception de certaines parties de l'IAS 39 (relative à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers).

(3) Les différentes normes internationales ont été adoptées par un certain nombre de règlements modificatifs, ce qui crée une insécurité juridique et rend difficile la bonne application des normes comptables internationales dans la Communauté. Afin de simplifier la législation communautaire sur les normes comptables, il convient, par souci de clarté et de transparence, de regrouper en un seul texte les normes contenues actuellement dans le règlement (CE) nº 1725/2003 et ses modifications successives.

([1]) JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.
([2]) JO L 261 du 13.10.2003, p. 1.

▼B

(4) Il convient dès lors de remplacer le règlement (CE) nº 1725/2003 par le présent règlement.

(5) Les mesures prévues au présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

Les normes comptables internationales définies à l'article 2 du règlement (CE) nº 1606/2002 sont adoptées telles qu'énumérées à l'annexe du présent règlement.

Article 2

Le règlement (CE) nº 1725/2003 est abrogé.

Les références au règlement abrogé s'entendent comme faites au présent règlement.

Article 3

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour qui suit celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

▼B

ANNEXE

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

IAS 1	Présentation des états financiers (révisée en 2007)
IAS 2	*Stocks*
IAS 7	*État des flux de trésorerie*
IAS 8	*Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
IAS 10	*Événements postérieurs à la fin de la période de reporting*
IAS 11	*Contrats de construction*
IAS 12	*Impôts sur le résultat*
IAS 16	*Immobilisations corporelles*
IAS 17	*Contrats de location*
IAS 18	*Produits des activités ordinaires*
IAS 19	*Avantages du personnel*
IAS 20	*Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*
IAS 21	*Effets des variations des cours des monnaies étrangères*
IAS 23	*Coûts d'emprunt* (révisée en 2007)
IAS 24	IAS 24 *Information relative aux parties liées*
IAS 26	*Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite*
IAS 27	*États financiers consolidés et individuels*
IAS 28	*Participations dans des entreprises associées*
IAS 29	*Information financière dans les économies hyperinflationnistes*
IAS 31	*Participations dans des coentreprises*
IAS 32	*Instruments financiers: présentation*
IAS 33	*Résultat par action*
IAS 34	*Information financière intermédiaire*
IAS 36	*Dépréciation d'actifs*
IAS 37	*Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
IAS 38	*Immobilisations incorporelles*
IAS 39	*Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*

▼B

IAS 40	*Immeubles de placement*
IAS 41	*Agriculture*
IFRS 1	*Première adoption des normes internationales d'information financière*
IFRS 2	*Paiement fondé sur des actions*
IFRS 3	*Regroupements d'entreprises*
IFRS 4	*Contrats d'assurance*
IFRS 5	*Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*
IFRS 6	*Prospection et évaluation de ressources minérales*
IFRS 7	*Instruments financiers: informations à fournir*
IFRS 8	*Secteurs opérationnels*
IFRIC 1	*Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires*
IFRIC 2	*Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires*
IFRIC 4	*Déterminer si un accord contient un contrat de location*
IFRIC 5	*Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement*
IFRIC 6	*Passifs découlant de la participation à un marché spécifique — déchets d'équipements électriques et électroniques*
IFRIC 7	*Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29*
IFRIC 9	*Réexamen de dérivés incorporés*
IFRIC 10	*Information financière intermédiaire et dépréciation*
IFRIC 12	Interprétation IFRIC 12 – *Accords de concession de services*
IFRIC 13	*Interprétation IFRIC 13 — Programmes de fidélisation de la clientèle*
IFRIC 14	*Interprétation IFRIC 14 IAS 19 — Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction*
IFRIC 15	Interprétation IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers*
IFRIC 16	Interprétation IFRIC 16 *Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger*
IFRIC 17	Interprétation IFRIC 17 *Distribution d'actifs non monétaires aux propriétaires*
IFRIC 18	IFRIC Interpretation 18 *Transfers of Assets from Customers*
IFRIC 19	Interprétation IFRIC 19 *Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres*

▼B

SIC-7	*Introduction de l'euro*
SIC-10	*Aide publique — absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles*
SIC-12	*Consolidation — entités ad hoc*
SIC-13	*Entités contrôlées en commun — apports non monétaires par des coentrepreneurs*
SIC-15	*Avantages dans les contrats de location simple*
SIC-21	*Impôt sur le résultat — recouvrement des actifs non amortissables réévalués*
SIC-25	*Impôt sur le résultat — changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires*
SIC-27	*Évaluation de la substance des transactions impliquant la forme juridique d'un contrat de location*
SIC-29	*Informations à fournir — accords de concession de services*
SIC-31	*Produits des activités ordinaires — opérations de troc portant sur des services de publicité*
SIC-32	*Immobilisations incorporelles — coûts liés aux sites web*

Reproduction autorisée dans l'Espace économique européen. Tous droits réservés en dehors de l'EEE, à l'exception du droit de reproduire à des fins d'utilisation personnelle ou autres fins légitimes. Des informations supplémentaires peuvent être obtenues de l'IASB à l'adresse suivante: www.iasb.org

▼M5

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 1

Présentation des états financiers

OBJECTIF

1 La présente Norme prescrit la base de présentation des états financiers à usage général, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les périodes antérieures qu'aux états financiers d'autres entités. Elle énonce les dispositions générales relatives à la présentation des états financiers, des lignes directrices concernant leur structure et les dispositions minimales en matière de contenu.

CHAMP D'APPLICATION

2 L'entité doit appliquer la présente Norme pour établir et présenter les états financiers à usage général selon les Normes internationales d'information financière (IFRS).

3 D'autres IFRS énoncent les dispositions applicables en matière de comptabilisation, d'évaluation et d'information à fournir concernant des transactions spécifiques et autres événements.

4 La présente Norme ne s'applique pas à la structure et au contenu des états financiers intermédiaires résumés préparés selon IAS 34 Information financière intermédiaire. Cependant, les paragraphes 15 à 35 s'appliquent à de tels états financiers. La présente Norme s'applique de manière égale à toutes les entités, y compris celles qui présentent des états financiers consolidés et celles qui présentent des états financiers individuels, tels que définis dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*.

5 La présente Norme utilise une terminologie adaptée à des entités à but lucratif, y compris les entités commerciales du secteur public. Lorsque des entités à but non lucratif du secteur privé ou du secteur public appliquent la présente Norme, elles peuvent avoir à modifier les descriptions utilisées pour certains postes des états financiers et pour les états financiers eux-mêmes.

6 De même, les entités qui ne disposent pas de capitaux propres au sens de IAS 32 *Instruments financiers: Présentation* (par exemple certains fonds communs) et les entités dont le capital social n'est pas constitué de capitaux propres (par exemple certaines entités coopératives) peuvent être amenées à adapter la présentation dans les états financiers des parts d'intérêt des membres ou des détenteurs de parts.

DÉFINITIONS

7 Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *états financiers à usage général* (appelés «états financiers») sont les états destinés à répondre aux besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger que l'entité prépare des rapports financiers adaptés à leurs besoins particuliers d'informations.

Impraticable L'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir déployé tous les efforts raisonnables pour y arriver.

▼**M5**

Les *Normes internationales d'information financière (IFRS)* sont des Normes et Interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent:

(a) les Normes internationales d'information financière;

(b) les Normes comptables internationales; et

(c) les Interprétations élaborées par le Comité d'interprétation des Normes internationales d'information financière (IFRIC) ou par l'ancien Comité permanent d'interprétation (SIC).

Significatif Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques que prennent des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* stipule, au paragraphe 25, que «les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente». En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte dans quelle mesure des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leurs décisions économiques.

Les *notes* contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de situation financière, l'état du résultat global, l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté), l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.

Les *autres éléments du résultat global comprennent* les éléments de produits et de charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat comme l'imposent ou l'autorisent d'autres IFRS.

Les autres éléments du résultat global incluent les composantes suivantes:

(a) les variations de l'excédent de réévaluation (voir IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*).

(b) les écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies comptabilisés selon le paragraphe 93A de IAS 19 *Avantages du personnel*;

(c) les profits et les pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger (voir IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*);

(d) les profits et les pertes relatifs à la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*);

(e) la partie efficace des profits et des pertes sur instruments de couverture dans une couverture de flux de trésorerie (voir IAS 39).

▼M5

Les *propriétaires* sont les porteurs d'instruments classés comme des capitaux propres.

Le *résultat* est le total des produits diminués des charges, à l'exclusion des composantes des autres éléments du résultat global.

Les *ajustements de reclassement* sont les montants reclassés dans le résultat de la période qui étaient comptabilisés en autres éléments du résultat global au cours de la période ou de périodes antérieures.

Le *résultat global total* est la variation des capitaux propres, au cours d'une période, qui résulte de transactions et d'autres événements autres que les variations résultant de transactions avec les propriétaires agissant en cette qualité.

Le résultat global total comprend toutes les composantes du «résultat» et des «autres éléments du résultat global».

8 Bien que cette Norme utilise les expressions «autres éléments du résultat global», «résultat» et «résultat global total», l'entité peut utiliser d'autres termes pour décrire ces totaux tant que leur signification est claire. Par exemple, l'entité peut utiliser l'expression «résultat net» pour décrire le résultat.

▼M6

8A Les termes suivants sont définis dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation* et sont utilisés dans la présente Norme avec la signification précisée dans IAS 32:

(a) instrument financier remboursable au gré du porteur classé comme instrument de capitaux propres (visé aux paragraphes 16A et 16B de IAS 32);

(b) instrument qui impose à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation et classé comme instrument de capitaux propres (visé aux paragraphes 16C et 16D de IAS 32).

▼M5

ÉTATS FINANCIERS

Objet des états financiers

9 Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière de l'entité. L'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Les états financiers montrent également les résultats de la gestion par la direction des ressources qui lui sont confiées. Pour remplir cet objectif, les états financiers de l'entité fournissent des informations sur:

(a) ses actifs;

(b) ses passifs;

(c) ses capitaux propres;

(d) ses produits et charges, y compris les profits et pertes;

(e) les apports des propriétaires et les distributions aux propriétaires agissant en cette qualité; et

▼**M5**

(f) ses flux de trésorerie.

Ces informations, accompagnées des autres informations fournies dans les notes, aident les utilisateurs des états financiers à prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entité, en particulier leurs échéances et leur degré de certitude.

Jeu complet d'états financiers

10 Un jeu complet d'états financiers comprend:

(a) un état de situation financière à la fin de la période;

(b) un état du résultat global de la période;

(c) un état des variations de capitaux propres de la période;

(d) un tableau de flux de trésorerie de la période;

(e) des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives; et

(f) un état de situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétroactif ou effectue un retraitement rétroactif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

L'entité peut utiliser pour ces états des titres différents de ceux qui sont utilisés dans la présente Norme.

11 L'entité doit présenter tous les états financiers dans un jeu complet d'états financiers en donnant à chacun la même importance.

12 Comme l'autorise le paragraphe 81, l'entité peut présenter les composantes de résultat soit en tant qu'élément d'un état unique de résultat global, soit dans un ►**M5** état du résultat global ◄ séparé. Lorsqu'un ►**M5** état du résultat global ◄ est présenté, il fait partie d'un jeu complet d'états financiers et doit être présenté immédiatement avant l'état du résultat global.

13 De nombreuses entités présentent, en dehors des états financiers, un rapport de gestion décrivant et expliquant les principales caractéristiques de la performance financière et de la situation financière de l'entité ainsi que les principales incertitudes auxquelles elle est confrontée. Ce rapport peut comporter une analyse:

(a) des principaux facteurs et influences déterminant la performance financière, y compris les changements de l'environnement dans lequel opère l'entité, la réaction de l'entité face à ces changements et leurs effets ainsi que la politique d'investissement de l'entité en vue de maintenir et d'améliorer sa performance financière, y compris sa politique en matière de dividendes;

(b) des sources de financement de l'entité et de ses objectifs de ratio de dettes sur capitaux propres; et

(c) des ressources de l'entité qui ne sont pas comptabilisées dans l'état de situation financière selon les IFRS.

▼M5

14 De nombreuses entités, en particulier dans des secteurs d'activité où les facteurs environnementaux sont significatifs et où les membres du personnel sont considérés comme un groupe d'utilisateurs important, présentent, en dehors des états financiers, des rapports et des états tels que des rapports sur l'environnement et des états de valeur ajoutée. Les rapports et états présentés en dehors des états financiers n'entrent pas dans le champ d'application des IFRS.

Caractéristiques générales

Image fidèle et conformité aux IFRS

15 Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité. La présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges exposés dans le *Cadre*. L'application des IFRS, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle.

16 L'entité dont les états financiers sont conformes aux IFRS doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. L'entité ne doit décrire des états financiers comme étant conformes aux IFRS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions des IFRS.

17 Dans quasiment toutes les circonstances, l'entité présente une image fidèle par le seul fait de se conformer aux IFRS. Une image fidèle impose aussi à l'entité:

(a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*. IAS 8 établit une hiérarchie de commentaires faisant autorité que la direction peut prendre en considération en l'absence de toute IFRS applicable spécifiquement à un élément.

(b) de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible.

(c) de fournir des informations supplémentaires lorsque le respect des dispositions spécifiques des IFRS est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.

18 L'entité ne peut pas corriger des méthodes comptables inappropriées, ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.

19 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une IFRS serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrit dans le *Cadre*, l'entité doit s'écarter de cette disposition de la manière décrite au paragraphe 20, si le cadre réglementaire pertinent impose ou n'interdit pas un tel écart.

▼**M5**

20 Lorsque l'entité s'écarte d'une disposition d'une IFRS selon le paragraphe 19, elle doit indiquer:

(a) que la direction estime que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie;

(b) qu'elle s'est conformée aux IFRS applicables, à l'exception d'une disposition particulière dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle;

(c) le titre de l'IFRS dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par l'IFRS, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers défini dans le *Cadre*, et le traitement appliqué; et

(d) pour chaque période présentée, l'effet financier de l'écart sur chaque élément des états financiers qui aurait été présenté si la disposition avait été respectée.

21 Lorsque l'entité s'est écartée d'une disposition d'une IFRS au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période courante, elle doit fournir les informations définies aux paragraphes 20(c) et (d)

22 Le paragraphe 21 s'applique par exemple lorsque l'entité s'est écartée au cours d'une période précédente d'une disposition d'une IFRS lors de l'évaluation d'actifs ou de passifs et que cet écart affecte l'évaluation des variations des actifs et des passifs comptabilisés dans les états financiers de la période courante.

23 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une IFRS serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, décrit dans le *Cadre*, mais où le cadre réglementaire pertinent interdit un tel écart, l'entité doit réduire, autant que possible, le caractère trompeur du respect de cette disposition, tel qu'il peut être perçu, en fournissant les informations suivantes:

(a) le titre de l'IFRS en question, la nature de la disposition, la raison pour laquelle la direction a conclu que le respect de cette disposition est trompeur, en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers énoncé dans le *Cadre*; et

(b) pour chaque période présentée, les ajustements de chaque élément des états financiers, qu'il serait nécessaire de faire selon la direction, pour donner une image fidèle.

24 Pour les besoins des paragraphes 19 à 23, un élément d'information serait contraire à l'objectif des états financiers s'il ne donne pas une image fidèle des transactions, autres événements et conditions qu'il est censé présenter ou que l'on pourrait raisonnablement s'attendre à le voir présenter, de sorte qu'il pourrait influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. Au moment d'apprécier si le respect d'une disposition spécifique d'une IFRS serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, énoncé dans le *Cadre*, la direction examine:

(a) pourquoi l'objectif des états financiers n'est pas atteint dans ces circonstances particulières; et

▼**M5**

(b) en quoi les circonstances propres à l'entité diffèrent de celles d'autres entités qui se conforment à cette disposition. Si dans des circonstances similaires, d'autres entités se conforment à la disposition, il existe une présomption réfutable que le respect de la disposition par l'entité ne serait pas trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrits dans le *Cadre*.

Continuité d'exploitation

25 Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'entité doit préparer les états financiers sur une base de continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'entité doit indiquer ces incertitudes. Lorsque l'entité ne prépare pas les états financiers sur une base de continuité d'exploitation, elle doit indiquer ce fait ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation.

26 Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose pour l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la fin de la période de reporting. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas. Lorsque l'entité a un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficulté au financement, elle peut en conclure qu'une base de continuité d'exploitation est appropriée sans procéder à une analyse détaillée. Dans d'autres cas, la direction devra peut-être considérer toute une série de facteurs relatifs à la rentabilité actuelle et attendue, aux calendriers de remboursement de ses dettes et aux sources potentielles de remplacement de son financement avant de se convaincre du caractère approprié de la base de continuité d'exploitation.

Méthode de la comptabilité d'engagement

27 L'entité doit établir ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement, sauf pour les informations relatives aux flux de trésorerie.

28 Lorsque la méthode de la comptabilité d'engagement est utilisée, l'entité comptabilise les éléments en tant qu'actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges (les éléments des états financiers) lorsqu'ils satisfont aux définitions et aux critères de comptabilisation pour ces éléments définis dans le *Cadre*.

Importance relative et regroupement

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

▼**M5**

30 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important de transactions ou autres événements qui sont regroupés en catégories selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données condensées et ordonnées formant des postes se retrouvant dans les états financiers. Un poste qui, pris individuellement, n'est pas d'une importance significative, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes. Un élément dont le montant n'est pas suffisamment significatif pour justifier une présentation séparée dans ces états peut justifier une présentation séparée dans les notes.

31 L'entité n'est pas tenue de fournir une information spécifique imposée par une IFRS si cette information est non significative.

Compensation

32 L'entité ne doit pas compenser les actifs et les passifs ou les produits et les charges, sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une IFRS.

33 L'entité présente séparément aussi bien les actifs et les passifs que les produits et les charges. Sauf lorsqu'elle correspond à la substance de la transaction ou autre événement, la compensation dans l'état du résultat global, l'état de situation financière ou dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté), réduit la capacité des utilisateurs de comprendre les transactions ou autres événements et conditions qui se sont produits et d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. L'évaluation d'actifs nets de réductions de valeur (par exemple des réductions de valeur au titre de l'obsolescence des stocks et de créances douteuses) n'est pas une compensation.

34 IAS 18 *Produits des activités ordinaires* définit les produits des activités ordinaires et impose à l'entité de les évaluer à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises de prix et de quantités que l'entité accorde. Dans le cadre de ses activités ordinaires, l'entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. L'entité présente les résultats de ces transactions, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant tout produit avec les charges liées générées par la même transaction. Par exemple:

(a) l'entité présente les profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, après déduction, du produit de la sortie, de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente liées; et

(b) l'entité peut enregistrer pour le montant net les dépenses liées à une provision comptabilisée selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et qui sont remboursées selon un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple un contrat de garantie d'un fournisseur), après déduction du remboursement correspondant.

35 De plus, l'entité présente pour leur montant net les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires; c'est le cas, par exemple, des profits et des pertes de change ou des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. Cependant, l'entité présente de telles pertes et profits séparément lorsqu'ils sont significatifs.

▼**M5**

Fréquence de l'information financière

36 L'entité doit présenter un jeu complet d'états financiers (comprenant des informations comparatives) au minimum une fois par an. Lorsque l'entité modifie sa date de fin d'exercice et présente ses états financiers pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit indiquer, outre la durée de la période couverte par les états financiers:

(a) la raison pour laquelle elle a utilisé une période plus longue ou plus courte; et

(b) le fait que les montants présentés dans les états financiers ne sont pas totalement comparables.

37 Normalement, l'entité prépare de manière permanente ses états financiers pour un exercice d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des exercices de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique.

Informations comparatives

38 Sauf autorisation ou disposition contraire des IFRS, l'entité doit présenter des informations comparatives au titre de la période précédente pour tous les montants figurant dans les états financiers de la période. L'entité doit inclure des informations comparatives sous forme narrative et descriptive lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.

39 L'entité présentant des informations comparatives doit présenter au minimum deux états de situation financière, deux de chacun des autres états, ainsi que les notes correspondantes. Lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétrospectif ou procède à un retraitement à titre rétrospectif d'éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle reclasse des éléments dans ses états financiers, elle doit présenter au minimum trois états de situation financière, deux de chacun des autres états ainsi que les notes correspondantes. L'entité présente les états de situation financière arrêtés aux dates suivantes:

(a) à la fin de la période courante;

(b) à la fin de la période précédente (qui est la même que la date de début de la période courante), et

(c) au début de la première période comparative.

40 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période courante. Par exemple, l'entité présente au cours de la période les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la fin de la période de reporting immédiatement antérieure et qui n'est pas encore réglé. Les utilisateurs tirent avantage de l'information relative à l'existence d'incertitude à la fin de la période de reporting immédiatement antérieure et aux mesures prises au cours de la période pour lever cette incertitude.

41 Lorsque l'entité modifie la présentation ou le classement des postes dans ses états financiers, elle doit reclasser les montants comparatifs sauf si ce reclassement est impraticable. Lorsque l'entité reclasse des montants comparatifs, elle doit fournir des informations sur:

(a) la nature du reclassement;

▼**M5**

(b) le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments reclassé(e); et

(c) la raison du reclassement.

42 Lorsqu'il est impraticable de reclasser les montants comparatifs, l'entité doit donner des informations sur:

(a) la raison de l'impossibilité de reclassement des montants; et

(b) la nature des ajustements qui auraient été apportés si les montants avaient fait l'objet d'un reclassement.

43 L'amélioration de la comparabilité des informations entre périodes peut aider les utilisateurs à prendre des décisions économiques, particulièrement en leur permettant d'apprécier les tendances qui se manifestent dans l'information financière à des fins prédictives. Dans certaines circonstances, il est impraticable de reclasser des informations comparatives d'une période antérieure déterminée pour aboutir à la comparabilité avec la période courante. Il est possible, par exemple, que l'entité n'ait pas collecté les données, au cours de la (des) période(s) antérieure(s), d'une manière permettant leur reclassement et il peut s'avérer impraticable de reconstituer l'information.

44 En cas de changement de méthode comptable ou de correction d'une erreur, IAS 8 énonce les ajustements imposés au titre de l'information comparative.

Permanence de la présentation

45 L'entité doit conserver la présentation et le classement des postes dans les états financiers d'une période à l'autre, à moins:

(a) qu'il soit apparent, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou à un examen de la présentation de ses états financiers, qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IAS 8; ou

(b) qu'une IFRS impose une modification de la présentation.

46 Par exemple, une acquisition ou une cession importante, ou encore un examen de la présentation des états financiers, peuvent donner à penser qu'il faille présenter les états financiers de manière différente. L'entité ne modifie la présentation de ses états financiers que si la présentation modifiée fournit des informations fiables et plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers et si la structure modifiée est susceptible de perdurer, de manière à ne pas affecter la comparabilité. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, l'entité reclasse ses informations comparatives selon les paragraphes 41 et 42.

STRUCTURE ET CONTENU

Introduction

47 La présente Norme impose de fournir des informations particulières dans l'état de situation financière ou dans l'état du résultat global, dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté), ou dans l'état des variations des capitaux propres. Elle impose de mentionner d'autres éléments dans ces états ou dans les notes. IAS 7 *État des flux de trésorerie* énonce les dispositions relatives à la présentation des informations relatives aux flux de trésorerie.

▼M5

48 La présente norme utilise parfois le terme «informations à fournir» dans une acception large, comprenant des éléments présentés dans les états financiers. D'autres informations à fournir sont également requises par d'autres IFRS. Sauf spécification contraire dans la présente norme ou dans une autre IFRS, ces informations peuvent être fournies dans les états financiers.

Identification des états financiers

49 L'entité doit clairement identifier les états financiers et les distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.

50 Les IFRS s'appliquent uniquement aux états financiers; elles ne s'appliquent pas nécessairement aux autres informations présentées dans un rapport annuel, un dépôt réglementaire ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure de distinguer les informations établies à l'aide des IFRS des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de ces dispositions.

51 L'entité doit clairement identifier chaque état financier et les notes. En outre, l'entité doit présenter les informations énumérées ci-après de façon bien évidente et les répéter si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:

(a) le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers, et toute modification de cette information intervenue depuis la fin de la période de reporting précédente;

(b) le fait que les états financiers concernent l'entité individuelle ou un groupe d'entités;

(c) la date de fin de la période de reporting ou de la période couverte par le jeu d'états financiers ou par les notes;

(d) la monnaie de présentation, telle que définie dans IAS 21; et

(e) le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des montants dans les états financiers.

52 L'entité satisfait aux dispositions du paragraphe 51 en présentant des titres appropriés pour les pages, les états, les notes, les colonnes, etc.. C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, l'entité qui présente ses états financiers sous forme électronique n'utilise pas toujours un système de pages séparées; l'entité présente alors les éléments énoncés ci-dessus de manière à permettre une bonne compréhension des informations contenues dans les états financiers.

53 L'entité rend souvent ses états financiers plus compréhensibles en présentant l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où l'entité indique le niveau d'arrondi et n'omet pas d'informations significatives.

État de situation financière

Informations à présenter dans l'état de situation financière

54 Au minimum, l'état de situation financière doit comporter les postes suivants au titre de la période:

(a) immobilisations corporelles;

(b) immeubles de placement;

▼**M5**

(c) immobilisations incorporelles;

(d) actifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon (e), (h) et (i)];

(e) participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;

(f) actifs biologiques;

(g) stocks;

(h) clients et autres débiteurs;

(i) trésorerie et équivalents de trésorerie;

(j) le total des actifs classés comme étant détenus en vue de la vente et les actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés qui sont classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;

(k) fournisseurs et autres créditeurs;

(l) provisions;

(m) passifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon (k) et (l)];

(n) passifs et actifs d'impôt exigible, tels que définis dans IAS 12 *Impôts sur le résultat*;

(o) passifs et actifs d'impôt différé, tels que définis dans IAS 12;

(p) passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5;

(q) ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄, présentées au sein des capitaux propres; et

(r) capital émis et réserves attribuables aux propriétaires de la société mère.

55 L'entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires dans l'état de situation financière lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la situation financière de l'entité.

56 Lorsque l'entité présente séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants dans son état de situation financière, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôts différés comme actifs (passifs) courants.

57 La présente Norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 54 énonce simplement les éléments qui sont suffisamment différents de par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément dans l'état de situation financière. De plus:

(a) des postes sont rajoutés lorsque la taille, la nature ou la fonction d'un élément ou du regroupement d'éléments similaires justifient une présentation séparée pour aider à comprendre la situation financière de l'entité; et

▼M5

(b) les descriptions des postes utilisées et la classification ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et de ses transactions afin de fournir les informations nécessaires à la compréhension de la situation financière de l'entité. Par exemple, une institution financière peut modifier les descriptions mentionnées ci-dessus pour fournir des informations adaptées aux activités d'une institution financière.

58 L'entité juge s'il y a lieu de présenter des postes supplémentaires séparément après appréciation:

(a) de la nature et de la liquidité des actifs;

(b) de la fonction des actifs au sein de l'entité; et

(c) des montants, de la nature et de l'échéance des passifs;

59 L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et par conséquent, l'entité les présente dans des postes distincts. A titre d'exemple, différentes catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué selon IAS 16.

Distinction entre les éléments courants et non courants

60 L'entité doit présenter séparément dans l'état de situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 66 à 76, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, l'entité doit présenter tous les actifs et passifs par ordre de liquidité.

61 Quelle que soit la méthode de présentation adoptée, l'entité doit présenter le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au plus tard dans les douze mois pour chaque poste d'actif et de passif regroupant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler:

(a) au plus tard dans les douze mois de la fin de la période de reporting, et

(b) plus de douze mois après la fin de la période de reporting.

62 Lorsque l'entité fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer dans l'état de situation financière les actifs et passifs courants des actifs et passifs non courants fournit une information utile en distinguant les actifs nets circulants composant le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entité pour ses activités à long terme. Cela met également en évidence les actifs qu'elle s'attend à réaliser durant le cycle d'exploitation en cours et les passifs qu'elle doit régler au cours de la même période.

▼**M5**

63 Pour certaines entités, telles que des institutions financières, une présentation des actifs et des passifs par ordre croissant ou décroissant de liquidité apporte une information fiable et plus pertinente qu'une présentation distinguant les éléments courants des éléments non courants, parce que l'entité ne fournit pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable.

64 L'application du paragraphe 60 permet à l'entité de présenter certains de ses actifs et de ses passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants, et d'autres par ordre de liquidité lorsque cette présentation apporte des informations fiables et plus pertinentes. La nécessité d'un mode de présentation mixte pourrait se faire sentir lorsque l'entité exerce des activités diverses.

65 Les informations relatives aux dates attendues de réalisation des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité de l'entité. IFRS 7 *Instruments financiers: Informations à fournir* impose d'indiquer la date d'échéance des actifs et des passifs financiers. Les actifs financiers comprennent les clients et autres débiteurs, et les passifs financiers comprennent les fournisseurs et autres créditeurs. Il est également utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement d'actifs non monétaires tels que les stocks et les dates attendues de règlement de passifs tels que les provisions, que les actifs et passifs soient classés (ou non) en éléments courants ou non courants. A titre d'exemple, l'entité indique le montant de stocks qu'elle s'attend à réaliser plus de douze mois après la période de reporting.

Actifs courants

66 L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque:

(a) elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal;

(b) elle détient l'actif principalement aux fins d'être négocié;

(c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois qui suivent la période de reporting; ou

(d) l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IAS 7), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la période de reporting.

L'entité doit classer tous les autres actifs en actifs non courants.

67 La présente Norme regroupe sous le terme d'actifs «non courants» les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les actifs financiers destinés à être détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.

▼M8

68 Le cycle d'exploitation d'une entité désigne la période s'écoulant entre l'acquisition d'actifs en vue de leur transformation et leur réalisation sous forme de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois. Les actifs courants comprennent des actifs (tels que les stocks et les créances clients) qui sont vendus, consommés ou réalisés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois suivant la période de reporting. Les actifs courants comprennent aussi les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés (par exemple, certains actifs financiers classés comme des actifs détenus à des fins de transaction selon IAS 39), ainsi que la partie courante des actifs financiers non courants.

▼M5

Passifs courants

▼M22

69 L'entité doit classer un passif en tant que passif courant lorsque:

a) elle s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal;

b) elle détient le passif principalement aux fins d'être négocié;

c) le passif doit être réglé dans les douze mois qui suivent la période de reporting; ou

d) elle ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois après la période de reporting (voir paragraphe 73). Les termes d'un passif qui pourraient, au choix de la contrepartie, résulter en son règlement par l'émission d'instruments de capitaux propres n'affectent pas sa classification.

L'entité doit classer tous les autres passifs en passifs non courants.

▼M5

70 Certains passifs courants tels que les dettes fournisseurs, certaines dettes liées au personnel et d'autres coûts opérationnels font partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité. L'entité classe ces éléments opérationnels en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la période de reporting. Le même cycle opérationnel s'applique à la classification des actifs et des passifs de l'entité. Lorsque le cycle normal d'exploitation de l'entité n'est pas clairement identifiable, il est présumé s'étendre sur douze mois.

▼M8

71 D'autres passifs courants ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, mais ils doivent être réglés dans les douze mois suivant la période de reporting ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. C'est le cas, par exemple, de certains passifs financiers classés comme étant détenus à des fins de transaction selon IAS 39, des découverts bancaires et de la partie à court terme des passifs financiers non courants, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres créditeurs non commerciaux. Les passifs financiers qui assurent un financement à long terme (c'est-à-dire qui ne font pas partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité) et qui ne doivent pas être réglés dans les douze mois suivant la période de reporting sont des passifs non courants, sous réserve des paragraphes 74 et 75.

▼**M5**

72 L'entité classe ses passifs financiers en passifs courants lorsqu'ils doivent être réglés dans les douze mois qui suivent la date de reporting, même si:

(a) l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois; et

(b) un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la période de reporting et avant la date d'autorisation de publication des états financiers.

73 Si l'entité envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au moins douze mois après la période de reporting en vertu d'une facilité de prêt existante, elle classe l'obligation comme non courante, même si celle-ci doit normalement arriver à échéance dans un délai plus court. Toutefois, lorsque le refinancement ou le renouvellement de l'obligation ne relève pas de la seule discrétion de l'entité (par exemple parce qu'il n'existe pas d'accord de refinancement), l'entité ne prend pas en compte le potentiel de refinancement pour refinancer l'obligation et classe celle-ci en élément courant.

74 Lorsque l'entité ne respecte pas une disposition d'un accord d'emprunt à long terme au plus tard à la fin de la période de reporting, avec pour effet de rendre le passif remboursable à vue, elle classe ce passif en tant que passif courant, même si le prêteur a accepté, après la période de reporting mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de ne pas exiger le paiement suite à ce manquement. L'entité classe le passif en tant que passif courant parce qu'à la fin de la période de reporting, elle ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement de ce passif pendant au moins douze mois à compter de cette date.

75 Toutefois, l'entité classe ce passif comme non courant si le prêteur a accepté, à la fin de la période de reporting, d'octroyer un délai de grâce prenant fin au plus tôt douze mois après la période de reporting, période pendant laquelle l'entité peut remédier à ses manquements et pendant laquelle le prêteur ne peut exiger le remboursement immédiat de l'emprunt.

76 Dans le cas d'emprunts classés en tant que passifs courants, si les événements suivants se produisent entre la fin de la période de reporting et la date d'autorisation de publication des états financiers, ces événements sont présentés comme ne donnant pas lieu à un ajustement des états financiers, selon IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*

(a) refinancement à long terme;

(b) régularisation d'un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme; et

(c) l'octroi par le prêteur d'un délai de grâce afin de régulariser un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme, prenant fin au moins douze mois après la période de reporting.

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

77 L'entité doit indiquer, soit dans l'état de situation financière soit dans les notes, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.

▼M5

78 Le niveau de détail de ces subdivisions dépend des dispositions des IFRS et de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. L'entité utilise également les facteurs énoncés au paragraphe 58 pour établir la base de la subdivision. Les informations à fournir varient pour chaque élément, à titre d'exemple:

(a) les immobilisations corporelles sont ventilées par catégorie selon IAS 16;

(b) les créances sont ventilées en clients, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants;

(c) les stocks sont décomposés, selon IAS 2 *Stocks*, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis;

(d) les provisions sont ventilées en provisions relatives aux avantages du personnel et autres éléments; et

(e) le capital social et les réserves sont ventilés en différentes catégories, telles que capital émis, primes d'émissions et réserves.

79 L'entité doit fournir, soit dans l'état de situation financière, soit dans l'état des variations de capitaux propres, soit dans les notes, les informations suivantes:

(a) pour chaque catégorie de capital:

(i) le nombre d'actions autorisées;

(ii) le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées;

(iii) la valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale;

(iv) un rapprochement entre le nombre d'actions en circulation au début et en fin de période;

(v) les droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie d'actions, y compris les restrictions relatives à la distribution de dividendes et au remboursement du capital;

(vi) les actions de l'entité détenues par elle-même ou par ses filiales ou entreprises associées; et

(vii) les actions réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants; et

(b) une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.

80 Une entité sans capital social, telle qu'une société de personnes ou un trust, doit fournir des informations équivalentes à celles imposées par le paragraphe 79(a), indiquant les variations au cours de la période dans chaque catégorie de capitaux propres ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie de capitaux propres.

▼M6

80A Si une entité a reclassé:

(a) un instrument financier remboursable au gré du porteur classé comme instrument de capitaux propres, ou

▼**M6**

(b) un instrument qui impose à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation et classé comme instrument de capitaux propres,

entre passifs financiers et capitaux propres, elle doit indiquer le montant ainsi reclassé d'une catégorie à l'autre (passifs financiers ou capitaux propres), ainsi que la date et les motifs du reclassement.

▼**M5**

État du résultat global

81 L'entité doit présenter tous les postes de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période:

(a) dans un état unique de résultat global, ou

(b) dans deux états: un état détaillant les composantes du résultat (►**M5** état du résultat global ◄ séparé) et un deuxième état commençant par le résultat et détaillant les autres éléments du résultat global (état du résultat global).

Informations à présenter dans l'état du résultat global

82 Au minimum, l'état du résultat global doit comporter les postes suivants au titre de la période:

(a) les produits des activités ordinaires;

(b) les charges financières;

(c) la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;

(d) la charge d'impôt sur le résultat;

(e) un montant unique représentant le total:

(i) du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées, et

(ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée.

(f) le résultat;

(g) chaque composante des autres éléments du résultat global classée par nature [à l'exception des montants en (h)];

(h) la quote-part des autres éléments de résultat global des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence; et

(i) le résultat global total.

83 L'entité doit présenter les postes suivants dans l'état du résultat global en tant qu'affectations du résultat de la période:

(a) résultat de la période attribuable:

(i) aux ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄, et

(ii) aux propriétaires de la société mère;

▼**M5**

(b) résultat global total pour la période attribuable:

(i) aux ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄, et

(ii) aux propriétaires de la société mère.

84 L'entité peut présenter dans un ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (voir paragraphe 81) les postes visés aux paragraphes 82(a) à (f) et les informations à fournir visées au paragraphe 83(a).

85 L'entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires dans l'état du résultat global et dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté) lorsqu'une telle présentation est pertinente pour aider à comprendre la performance financière de l'entité.

86 Puisque les effets des différentes activités, transactions et autres événements de l'entité diffèrent dans leur fréquence, leur potentiel de profit ou de perte et leur prévisibilité, la communication des composantes de performance financière aide les utilisateurs à comprendre la performance financière réalisée et à effectuer des projections de la performance financière future. L'entité inclut des postes supplémentaires dans l'état du résultat global et dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté) et modifie les descriptions utilisées et l'ordre des postes lorsque c'est nécessaire pour expliquer les éléments de sa performance financière. L'entité prend en considération des facteurs tels que l'importance relative, la nature et la fonction des postes de produits et de charges. Par exemple, une institution financière peut modifier les descriptions mentionnées ci-dessus pour fournir des informations adaptées aux activités des institutions financières. L'entité ne compense pas les éléments de produits et de charges à moins que les critères énoncés au paragraphe 32 ne soient réunis.

87 L'entité ne doit pas présenter des éléments de produits ou de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans l'état de résultat global ou dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté) ou dans les notes.

Résultat de la période

88 L'entité doit comptabiliser tous les éléments de produits et de charges d'une période dans le résultat, sauf si une IFRS impose ou autorise un autre traitement.

89 Certaines IFRS précisent les circonstances dans lesquelles l'entité comptabilise des éléments particuliers hors résultat de la période. IAS 8 prévoit deux circonstances de ce type: la correction d'erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables. D'autres IFRS imposent ou autorisent l'exclusion du résultat d'autres éléments de résultat global qui satisfont à la définition d'un produit ou d'une charge dans le *Cadre* (voir paragraphe 7).

Autres éléments de résultat global pour la période

90 L'entité doit présenter le montant d'impôt relatif à chaque autre élément du résultat global, y compris les ajustements de reclassement, soit dans l'état de résultat global ou dans les notes.

91 L'entité peut présenter les autres éléments du résultat global soit:

(a) après effets d'impôt liés, ou

▼M5

(b) avant effets d'impôt liés, en présentant par ailleurs le montant total d'impôt relatif à ces éléments.

92 L'entité doit présenter les ajustements de reclassement relatifs aux autres éléments du résultat global.

93 D'autres IFRS précisent dans quelles conditions des montants antérieurement comptabilisés en autres éléments du résultat global sont ultérieurement reclassés dans le résultat. Dans la présente Norme, ces reclassements sont appelés ajustements de reclassement. Un ajustement de reclassement est présenté avec l'autre élément du résultat global auquel il se rapporte sur la période au cours de laquelle l'ajustement est reclassé en résultat. Par exemple, les profits réalisés sur des actifs disponibles à la vente sont inclus dans le résultat de la période courante. Ces montants peuvent avoir été comptabilisés en autres éléments du résultat global en tant que profits latents au cours de la période courante ou de périodes antérieures. Ces profits latents doivent être déduits de l'autre élément du résultat global concerné sur la période au cours de laquelle les profits réalisés sont reclassés en résultat pour éviter tout doublon dans le total du résultat global.

94 L'entité peut présenter les ajustements de reclassement dans l'état du résultat global ou dans les notes. L'entité qui présente ces ajustements dans les notes présente les autres éléments du résultat global nets des ajustements de reclassement.

95 Les ajustements de reclassement surviennent, par exemple, lors de la sortie d'une activité à l'étranger (voir IAS 21), de la décomptabilisation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39) et lorsqu'une transaction future couverte affecte le résultat (voir le paragraphe 100 de IAS 39 relatif aux couvertures de flux de trésorerie).

96 Les changements d'écarts de réévaluation comptabilisés selon IAS 16 ou IAS 38 ou les changements d'écarts actuariels sur des régimes à prestations définies comptabilisés selon le paragraphe 93A de IAS 19 ne donnent pas lieu à des ajustements de reclassement. Ces composantes sont comptabilisées en autres éléments du résultat global et ne sont pas reclassés dans le résultat lors de périodes ultérieures. Les variations des écarts de réévaluation peuvent être transférées aux résultats non distribués au cours de périodes ultérieures au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif ou lors de sa décomptabilisation (voir IAS 16 et IAS 38). Les écarts actuariels sont présentés dans les résultats non distribués sur la période au cours de laquelle ils sont comptabilisés en autres éléments du résultat global (voir IAS 19).

Informations à présenter soit dans l'état du résultat global soit dans les notes

97 Lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, l'entité doit en indiquer séparément la nature et le montant.

▼**M5**

98 Les circonstances pouvant donner lieu à une information distincte relative à des éléments de produits et de charges comprennent:

(a) les dépréciations des stocks pour les ramener à la valeur de réalisation nette ou des immobilisations corporelles pour les ramener à la valeur recouvrable, ainsi que la reprise de telles dépréciations;

(b) les restructurations des activités de l'entité et les reprises de provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration;

(c) les sorties d'immobilisations corporelles;

(d) les sorties de placements;

(e) les activités abandonnées;

(f) les règlements de litiges; et

(g) les autres reprises de provisions.

99 L'entité doit présenter une analyse des charges comptabilisées dans le résultat en utilisant une classification reposant soit sur leur nature, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant l'option qui fournit les informations fiables les plus pertinentes.

100 Les entités sont encouragées à présenter l'analyse évoquée au paragraphe 99 soit dans l'état du résultat global soit dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté).

101 Les charges font l'objet d'une subdivision afin de mettre en évidence les composantes de la performance financière pouvant différer en termes de fréquence, de potentiel de profit ou de perte et de prévisibilité. Cette analyse est fournie selon l'une des deux formes suivantes.

102 La première forme d'analyse est appelée méthode des charges par nature. L'entité regroupe les charges dans le résultat selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et ne les réaffecte pas aux différentes fonctions de l'entité. Cette méthode peut être simple à appliquer car elle ne nécessite aucune affectation des charges aux différentes fonctions. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par nature:

Produit des activités ordinaires		X
Autres produits		X
Variations des stocks de produits finis et des travaux en cours	X	
Matières premières et consommables utilisés	X	
Charges au titre des avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements	X	
Autres charges	X	
Total des charges		(X)
Résultat avant impôt		X

▼M5

103 La deuxième forme d'analyse est appelée méthode des «charges par fonction» ou du «coût des ventes». Elle consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Selon cette méthode, l'entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres dépenses. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut nécessiter des affectations arbitraires et implique une part de jugement considérable. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par fonction:

Produit des activités ordinaires	X
Coût des ventes	(X)
Marge brute	X
Autres produits	X
Coûts commerciaux	(X)
Charges administratives	(X)
Autres charges	(X)
Résultat avant impôt	X

104 L'entité qui classe les charges par fonction doit fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.

105 Le choix entre la méthode des charges par fonction et la méthode des charges par nature dépend de facteurs à la fois historiques et liés au secteur d'activité ainsi qu'à la nature de l'entité. Ces deux méthodes fournissent une indication des coûts pouvant être soumis à des variations directes ou indirectes en fonction du niveau des ventes ou de la production de l'entité. Comme chacune des deux méthodes de présentation comporte des avantages selon les types d'entités, la présente Norme impose à la direction de sélectionner la présentation la plus pertinente et la plus fiable. Toutefois, puisqu'il est utile d'avoir des informations sur la nature des charges pour prédire les flux de trésorerie futurs, la présentation d'informations supplémentaires est imposée lorsque la méthode des charges par fonction est utilisée. Au paragraphe 104, les «avantages du personnel» ont la même signification que dans IAS 19.

État des variations des capitaux propres

▼M11

106 Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres présentant:

(a) le résultat global total de la période, présentant séparément les montants totaux attribuables aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle;

(b) pour chaque composante des capitaux propres, les effets d'une application rétrospective ou d'un retraitement rétrospectif comptabilisés selon IAS 8; et

(c) [supprimé] et

(d) pour chaque composante de capitaux propres, un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin de période, indiquant séparément chaque élément de variation trouvant son origine dans:

(i) le résultat;

▼M11

(ii) chaque élément du résultat global; et

(iii) des transactions avec des propriétaires agissant en cette capacité, présentant séparément les apports par et les distributions aux propriétaires ainsi que les changements dans les parts d'intérêt dans des filiales qui ne résultent pas d'une perte de contrôle.

▼M5

107 L'entité doit indiquer, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes, le montant des dividendes comptabilisés au titre des distributions aux propriétaires au cours de la période, ainsi que le montant correspondant par action.

108 Au paragraphe 106, les composantes de capitaux propres comprennent par exemple chaque catégorie de capital apporté, le solde cumulé de chaque catégorie d'autres éléments du résultat global et les résultats non distribués.

109 Les variations des capitaux propres de l'entité entre le début et la fin de la période de reporting reflètent l'augmentation ou la diminution de son actif net au cours de la période. À l'exception des variations des capitaux propres résultant de transactions avec des propriétaires agissant en cette qualité (telles que apports de capitaux, rachats par l'entité de ses instruments de capitaux propres et distribution de dividendes) et les coûts de transaction directement liés à ces transactions, la variation globale des capitaux propres au cours d'une période représente le montant total des produits et des charges, y compris les profits et les pertes, générés par les activités de l'entité pendant cette période.

110 IAS 8 impose, dans la mesure du possible, des ajustements rétrospectifs pour refléter les changements de méthodes comptables, sauf lorsque les dispositions transitoires d'une autre IFRS imposent un autre traitement. IAS 8 impose également d'effectuer de manière rétrospective, dans la mesure du possible, des retraitements destinés à corriger les erreurs. Des ajustements et retraitements rétrospectifs ne sont pas des variations de capitaux propres, mais des ajustements du solde à l'ouverture des résultats non distribués, sauf si une IFRS impose l'ajustement rétrospectif d'une autre composante des capitaux propres. Le paragraphe 106(b) impose de présenter dans l'état de variation des capitaux propres l'ajustement total apporté à chaque composante des capitaux propres résultant, d'une part, des changements de méthodes comptables et, d'autre part, des corrections d'erreurs. Ces ajustements sont présentés pour chaque période antérieure et pour le début de la période courante.

État des flux de trésorerie

111 Les informations relatives aux flux de trésorerie donnent aux utilisateurs des états financiers une base permettant d'apprécier la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et de déterminer les besoins qu'a l'entité d'utiliser ces flux de trésorerie. IAS 7 énonce les dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir relatives aux flux de trésorerie.

Notes

Structure

112 Les notes doivent:

(a) présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées selon les paragraphes 117 à 124;

(b) fournir l'information requise par les IFRS qui n'est pas présentée ailleurs dans les états financiers; et

▼**M5**

(c) fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont pertinentes pour les comprendre.

113 Dans la mesure du possible, l'entité doit présenter les notes de manière organisée. L'entité doit insérer, pour chaque élément de l'état de situation financière et de l'état du résultat global, de l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté), ainsi que de l'état des variations des capitaux propres et de l'état des variations des flux de trésorerie, une référence croisée vers l'information liée figurant dans les notes.

114 L'entité présente normalement les notes dans l'ordre suivant, pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entités:

(a) déclaration de conformité aux IFRS (voir paragraphe 16);

(b) résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir paragraphe 117);

(c) informations supplémentaires pour les éléments présentés dans l'état de situation financière et dans l'état du résultat global, dans l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté), ainsi que dans l'état des variations des capitaux propres et dans l'état des variations des flux de trésorerie, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes; et

(d) autres informations dont:

(i) les passifs éventuels (voir IAS 37) et les engagements contractuels non comptabilisés; et

(ii) des informations non financières, par exemple les objectifs et les méthodes de l'entité en matière de gestion des risques financiers (voir IFRS 7).

115 Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes. A titre d'exemple, l'entité peut regrouper des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées dans le résultat avec des informations sur l'échéance des instruments financiers, bien que les premières concernent l'état du résultat global ou l' ►**M5** état du résultat global ◄ séparé (s'il est présenté) et les secondes l'état de situation financière. Néanmoins, dans la mesure du possible, l'entité adopte pour les notes une structure organisée.

116 L'entité peut présenter les notes fournissant des informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques comme une section séparée des états financiers.

Information à fournir sur les méthodes comptables

117 Dans son résumé des principales méthodes comptables, l'entité doit donner des informations sur:

(a) la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers; et

(b) les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.

▼M5

118 Il est important que l'entité informe les utilisateurs de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) dans les états financiers (par exemple coût historique, coût actuel, valeur nette de réalisation, juste valeur ou valeur recouvrable) car la base selon laquelle elle établit les états financiers affecte l'analyse des utilisateurs de manière significative. Lorsque l'entité utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certaines catégories d'actifs sont réévaluées, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.

119 Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est plus particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les IFRS. Un exemple en est la comptabilisation par un coentrepreneur de sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 31 *Participations dans des coentreprises*). Certaines IFRS imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes qu'elles autorisent. IAS 16 impose par exemple que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles.

120 Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs de ses états financiers s'attendent à voir présentées pour ce type d'entité. A titre d'exemple, les utilisateurs s'attendent à ce que l'entité soumise à l'impôt sur le résultat présente des informations sur ses méthodes de comptabilisation de l'impôt sur le résultat, y compris celles applicables aux actifs et aux passifs d'impôt différé. Lorsque l'entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaie étrangère, les utilisateurs s'attendent à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change.

121 Une méthode comptable peut être significative du fait de la nature des opérations de l'entité, même si les montants apparaissant pour la période et les périodes antérieures ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable significative qui n'est pas spécifiquement imposée par les IFRS, mais que l'entité sélectionne et applique selon IAS 8.

122 L'entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans d'autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 125), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

123 Dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité, la direction procède à divers jugements, autres que ceux impliquant des estimations, qui peuvent avoir un impact significatif sur les montants qu'elle comptabilise dans les états financiers. La direction exerce par exemple son jugement lorsqu'elle détermine:

(a) si des actifs financiers sont des placements détenus jusqu'à l'échéance;

▼M5

(b) les circonstances où en substance tous les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété d'actifs financiers et d'actifs faisant l'objet de contrats de location sont transférés à d'autres entités;

(c) si, en substance, des ventes particulières de marchandises sont des modes de financement et ne génèrent pas de produit des activités ordinaires; et

(d) si la substance de la relation entre l'entité et une entité ad hoc indique que l'entité contrôle l'entité ad hoc.

124 Certaines informations fournies selon le paragraphe 122 sont imposées par d'autres IFRS. IAS 27, par exemple, impose à l'entité de donner des informations sur les raisons pour lesquelles la part d'intérêt de l'entité ne constitue pas un contrôle de l'entreprise détenue qui n'est pas une filiale, même si plus de la moitié des droits de votes réels ou potentiels sont détenus directement ou indirectement par des filiales. IAS 40 *Immeubles de placement* impose la fourniture d'une information sur les critères développés par l'entité pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire, lorsque la classification du bien immobilier est difficile.

Sources d'incertitude relative aux estimations

125 L'entité doit fournir des informations sur les hypothèses qu'elle formule pour l'avenir et sur les autres sources majeures d'incertitude relatives aux estimations à la fin de la période de reporting, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs et des passifs au cours de la période suivante. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à:

(a) leur nature; et

(b) leur valeur comptable à la fin de la période de reporting.

126 La détermination de la valeur comptable de certains actifs et passifs nécessite l'estimation des effets d'événements futurs incertains sur ces actifs et passifs à la fin de la période de reporting. Par exemple, en l'absence de prix du marché récemment observés, des estimations orientées vers l'avenir sont nécessaires pour évaluer la valeur recouvrable de catégories d'immobilisations corporelles, l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks, les provisions subordonnées au dénouement futur de litiges en cours et les passifs liés aux avantages du personnel à long terme tels que les obligations en matière de retraite. Ces estimations impliquent des hypothèses relatives à des éléments tels que l'ajustement des risques en fonction des flux de trésorerie ou les taux d'actualisation, des modifications salariales futures et des modifications de prix futures influençant d'autres coûts.

127 Les hypothèses et les autres sources d'incertitude relatives aux estimations qui sont présentées selon le paragraphe 125 portent sur les estimations qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Plus le nombre de variables et d'hypothèses affectant l'éventuelle résolution future des incertitudes augmente, plus ces jugements deviennent subjectifs et complexes, et l'éventualité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs augmente normalement en conséquence.

▼**M5**

128 Les informations à fournir visées au paragraphe 125 ne sont pas imposées pour les actifs et passifs qui présentent un risque important de variation significative de leur valeur comptable au cours de la période suivante si, à la fin de la période de reporting, ces actifs sont évalués à la juste valeur sur la base de prix du marché récemment observés. Ces justes valeurs pourraient varier de manière significative au cours de la période suivante, mais ces variations ne découleraient pas des hypothèses ou autres sources d'incertitude relatives aux estimations à la fin de la période de reporting.

129 L'entité présente les informations à fournir visées au paragraphe 125 de manière à aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les jugements de la direction au sujet de l'avenir et des autres sources d'incertitude relatives aux estimations. La nature et l'étendue des informations fournies varient en fonction de la nature des hypothèses et autres circonstances. Les types d'informations que fournit l'entité sont par exemple:

(a) la nature de l'hypothèse ou d'une autre incertitude relative aux estimations;

(b) la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité;

(c) la résolution prévue d'une incertitude et la fourchette des issues raisonnablement possibles au cours de la période suivante pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés; et

(d) une explication des modifications apportées aux anciennes hypothèses relatives à ces actifs et passifs, si l'incertitude perdure.

130 La présente Norme n'impose pas à l'entité de donner des informations budgétaires ou des prévisions lors de la communication des informations requises au paragraphe 125.

131 Il est parfois impraticable de fournir des informations sur l'ampleur de la fourchette des effets possibles d'une hypothèse ou d'une autre source d'incertitude relative aux estimations à la fin de la période de reporting. Dans de telles circonstances, l'entité indique qu'il est raisonnablement possible, compte tenu des connaissances actuelles, qu'au cours de la période suivante, des écarts de la réalité par rapport à l'hypothèse requièrent un ajustement significatif de la valeur comptable de l'actif ou du passif concerné. Dans tous les cas, l'entité fournit des informations sur la nature et sur la valeur comptable de l'actif ou du passif spécifique (ou de la catégorie d'actifs ou de passifs) affectés par l'hypothèse.

132 Les informations fournies en vertu du paragraphe 122 sur les jugements particuliers posés par la direction dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité ne sont pas liées aux informations fournies à propos des sources d'incertitude relative aux estimations visées au paragraphe 125.

133 D'autres IFRS imposent de fournir des informations relatives à certaines hypothèses qui sinon seraient couvertes par le paragraphe 125. IAS 37, par exemple, impose, dans des circonstances spécifiques, de fournir des informations relatives aux principales hypothèses relatives aux événements futurs affectant les catégories de provisions. IFRS 7 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes que l'entité utilise pour estimer les justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à la juste valeur. IAS 16 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes que l'entité utilise pour estimer les justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

▼M5

Capital

134 L'entité doit fournir aux utilisateurs de ses états financiers les informations nécessaires pour leur permettre d'évaluer les objectifs, procédures et processus de l'entité mis en œuvre pour la gestion du capital.

135 Afin de se conformer au paragraphe 134, l'entité fournit les informations suivantes:

(a) des informations qualitatives sur les objectifs, procédures et processus de l'entité pour gérer le capital incluant:

(i) une description de ce qu'elle gère comme capital;

(ii) lorsque l'entité est soumise à des exigences en matière de capital imposées de l'extérieur, la nature de ces exigences et comment ces exigences sont intégrées à la gestion du capital; et

(iii) comment elle atteint ses objectifs de gestion du capital.

(b) elle fournit un résumé des données quantitatives sur ce qu'elle gère comme capital. Certaines entités considèrent certains passifs financiers (par exemple certaines formes de dette subordonnée) comme faisant partie du capital. D'autres entités excluent du capital certaines composantes de capitaux propres (par exemple, les composantes issues des couvertures contre les risques de variation des flux de trésorerie).

(c) elle indique toute variation de (a) ou de (b) par rapport à la période précédente.

(d) elle précise si durant la période elle s'est conformée à une quelconque exigence de capital imposée de l'extérieur et à laquelle elle est soumise.

(e) si elle n'a pas respecté les exigences en matière de capital imposées de l'extérieur, elle précise les conséquences de ce non-respect.

L'entité base ces informations sur les informations fournies en interne aux principaux dirigeants de l'entité.

136 L'entité peut gérer le capital de nombreuses façons et être soumise à différentes exigences en matière de capital. Par exemple, un conglomérat peut inclure des entités qui entreprennent des activités d'assurance et bancaires et ces entités peuvent opérer dans plusieurs juridictions. Si l'information agrégée sur les exigences en matière de capital et sur la façon avec laquelle le capital est géré ne fournit aucune information utile ou altère la compréhension de l'utilisateur des états financiers relative aux ressources en capital de l'entité, celle-ci devra fournir des informations séparées pour chaque exigence à laquelle l'entité est soumise en matière de capital.

▼M6

Instruments financiers remboursables au gré du porteur classés en capitaux propres

136A Pour les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres, une entité doit fournir les informations suivantes (dans la mesure où elles ne sont pas fournies ailleurs):

(a) un résumé des données quantitatives sur le montant classé en capitaux propres;

▼M6

(b) ses objectifs, politique et procédures de gestion de son obligation de racheter ou de rembourser les instruments lorsque cela lui est demandé par les porteurs des instruments, y compris tout changement provenant de la période précédente;

(c) la sortie de trésorerie attendue lors du remboursement ou du rachat de cette catégorie d'instruments financiers; et

(d) des informations concernant la manière dont la sortie de trésorerie attendue lors du remboursement ou du rachat a été déterminée.

▼M5

Autres informations à fournir

137 L'entité fournit les informations suivantes dans les notes:

(a) le montant des dividendes proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux propriétaires pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action; et

(b) le montant des dividendes préférentiels cumulatifs non comptabilisés.

▼M6

138 Une entité doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par ailleurs:

(a) l'adresse et la forme juridique de l'entité, le pays dans lequel elle a été enregistrée et l'adresse de son siège social (ou de son établissement principal s'il est différent);

(b) une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités;

(c) le nom de la société mère et celui de la société tête de groupe; et

(d) s'il s'agit d'une entité à durée de vie limitée, les informations concernant sa durée de vie.

▼M5

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

139 L'entité doit appliquer la présente Norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité adopte la présente Norme pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼M11

139A IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 106. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure. L'amendement doit être appliqué de manière rétrospective.

▼**M6**

139B Le document *Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation* (Amendements de IAS 32 et de IAS 1), publié en février 2008, a modifié le paragraphe 138 et ajouté les paragraphes 8A, 80A et 136A. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements de IAS 32, IAS 39, IFRS 7 et IFRIC 2 *Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires* qui y sont liés.

▼**M8**

139C Les paragraphes 68 et 71 ont été modifiés par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique lesdits amendements à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**M22**

139D Le paragraphe 69 a été modifié par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**M5**

RETRAIT DE IAS 1 (RÉVISÉE EN 2003)

140 La présente Norme annule et remplace IAS 1 *Présentation des états financiers*, révisée en 2003 et amendée en 2005.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 2

Stocks

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des stocks. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. La présente norme donne des commentaires sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation jusqu'à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des commentaires sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à tous les stocks, sauf:

a) aux travaux en cours générés par des contrats de construction, y compris les contrats directement connexes de fourniture de services (voir IAS 11 *Contrats de construction*);

b) aux instruments financiers (voir IAS 32 *Instruments financiers: présentation* et IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*); et

c) aux actifs biologiques relatifs à l'activité agricole et à la production agricole au moment de la récolte (voir IAS 41 *Agriculture*);

3 La présente norme ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par:

a) les producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le résultat de la période au cours de laquelle la variation est intervenue;

b) les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur, diminuée des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées dans le résultat de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.

4 À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3a) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.

5 Les courtiers arbitragistes sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks désignés au paragraphe 3b) sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice des fluctuations de prix ou de la marge du courtier arbitragiste. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, ils ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.

▼B

DÉFINITIONS

6 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *stocks* sont des actifs:

a) détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité;

b) en cours de production pour une telle vente; ou

c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

La *valeur nette de réalisation* est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

7 La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs bien informés et consentants sur le marché. La première est une valeur spécifique de l'entité, contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

8 Les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente y compris, par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou des terrains ou d'autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les stocks englobent également les biens finis produits, ou en cours de production, par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent les coûts du service, tels que décrits au paragraphe 19, pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (voir IAS 18 *Produits des activités ordinaires*).

ÉVALUATION DES STOCKS

9 Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.

Coût des stocks

10 Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Coûts d'acquisition

11 Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

▼B

Coûts de transformation

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

13 L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

14 Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée, par exemple, sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont non significatifs par nature. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation et cette valeur est déduite du coût du produit principal. De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

Autres coûts

15 Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

16 Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus:

a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production;

▼B

b) coûts de stockage, à moins que ces coûts ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production;

c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; et

d) frais de commercialisation.

17 IAS 23 *Coûts d'emprunt* identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.

18 Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêt sur la période du financement.

Coût des stocks d'un prestataire de services

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

Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques

▼M8

20 Selon IAS 41 *Agriculture*, les stocks comprenant la production agricole, récoltés par une entité à partir de ses actifs biologiques, sont évalués lors de la comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts de la vente au moment de la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente norme.

▼B

Techniques d'évaluation du coût

21 Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standard retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

22 La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent utilisé.

▼B

Méthodes de détermination du coût

23 Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.

24 L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est le traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments de stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le résultat net.

25 Le coût des stocks, autres que ceux traités au paragraphe 23, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée.

26 Par exemple, des stocks utilisés dans un secteur opérationnel peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur opérationnel. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks (ou dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.

27 La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou produits les premiers sont vendus les premiers, et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entité.

Valeur nette de réalisation

28 Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas être comptabilisés à un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation.

29 Les stocks sont habituellement dépréciés à la valeur nette de réalisation élément par élément. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas d'éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks sur la base d'une classification des stocks, par exemple les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur opérationnel. Les prestataires de services cumulent généralement les coûts relatifs à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct.

▼B

30 Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle elles sont faites, du montant que l'on s'attend à réaliser des stocks. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de la période, dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de la période.

31 Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stocks pour satisfaire à des contrats de vente ou de services fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. Des provisions peuvent survenir au titre de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités de stocks détenues ou de contrats d'achat fermes. Ces provisions sont traitées selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

32 Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas dépréciées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans de telles circonstances, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.

33 Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale), de sorte que la nouvelle valeur comptable est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente a augmenté.

COMPTABILISATION EN CHARGES

34 Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

35 Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges pendant la durée d'utilité de cet actif.

▼B

INFORMATIONS À FOURNIR

36 Les états financiers doivent indiquer:

a) les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;

b) la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité;

c) la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente;

d) le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période;

e) le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période selon le paragraphe 34;

f) le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en réduction de la valeur des stocks comptabilisés en charges de la période selon le paragraphe 34;

g) les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 34; et

h) la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.

37 Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis. Les stocks d'un prestataire de services peuvent être désignés comme travaux en cours.

38 Le montant des stocks comptabilisé en charges de la période, souvent appelé coût des ventes, se compose des coûts précédemment compris dans l'évaluation de stocks qui ont maintenant été vendus et des frais généraux de production non attribués et des montants anormaux de coûts de production des stocks. Les particularités de l'entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres montants, tels que les coûts de distribution.

39 Certaines entités adoptent pour le résultat net un format qui conduit à présenter des chiffres, autres que le coût des stocks, comptabilisés en charges au cours de la période. Selon ce format, une entité présente une analyse des charges utilisant une classification établie par nature des charges. Dans ce cas, l'entité mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et consommables, les coûts de main-d'œuvre et autres coûts ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans la période.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

40 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

41 La présente norme annule et remplace IAS 2 *Stocks* (révisée en 1993).

42 La présente norme annule et remplace SIC-1 *Cohérence des méthodes — différentes méthodes de détermination du coût des stocks.*

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 7

▼M5

État des flux de trésorerie [1]

▼B

OBJECTIF

Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entité sont utiles aux utilisateurs des états financiers car elles leur apportent une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ainsi que des besoins d'utilisation de cette trésorerie par l'entité. Les décisions économiques que prennent les utilisateurs imposent d'évaluer la capacité d'une entité à dégager de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie ainsi que l'échéance et le caractère certain de leur concrétisation.

L'objectif de la présente norme est d'imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité au moyen ►**M5** d'un état des flux de trésorerie ◄ classant les flux de trésorerie de la période en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

CHAMP D'APPLICATION

1 Une entité doit établir un ►**M5** état des flux de trésorerie ◄ selon les dispositions définies par la présente norme et doit le présenter comme partie intégrante de ses états financiers pour chaque période donnant lieu à la présentation d'états financiers.

2 La présente norme annule et remplace IAS 7 *Tableau de financement* approuvée en juillet 1977.

3 Les utilisateurs des états financiers d'une entité sont intéressés par la façon dont l'entité génère et utilise sa trésorerie ou ses équivalents de trésorerie. Ceci est le cas quelle que soit la nature des activités de l'entité, même si la trésorerie peut être considérée comme la base de l'activité même de l'entité, comme cela peut être le cas pour une institution financière. Les entités ont besoin de trésorerie essentiellement pour les mêmes raisons, quelle que soit l'activité principale génératrice de produits. Elles ont besoin de trésorerie pour conduire leurs activités, s'acquitter de leurs obligations et assurer une rentabilité à leurs investisseurs. En conséquence, la présente norme impose que toutes les entités présentent un ►**M5** état des flux de trésorerie ◄.

AVANTAGES QUE PROCURENT LES INFORMATIONS SUR LES FLUX DE TRÉSORERIE

4 Un ►**M5** état des flux de trésorerie ◄, lorsqu'il est utilisé de concert avec le reste des états financiers, fournit des informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer les changements de l'actif net d'une entité, sa structure financière (y compris sa liquidité et sa solvabilité) et sa capacité à modifier les montants et l'échéancier des flux de trésorerie pour s'adapter aux changements de circonstances et opportunités. Les informations relatives aux flux de trésorerie sont

[1] En septembre 2007, l'IASB a modifié le titre de IAS 7, de «*Tableaux des flux de trésorerie*» en «*État des flux de trésorerie*» suite à la révision de IAS 1 *Présentation des états financiers* en 2007.

▼B

utiles pour apprécier la capacité de l'entité à dégager de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et permettent aux utilisateurs d'élaborer des modèles pour apprécier et comparer la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de différentes entités. Elles renforcent également la comparabilité des informations sur la performance opérationnelle de différentes entités car elles éliminent les effets de l'utilisation de traitements comptables différents pour les mêmes opérations et événements.

5 L'information sur l'historique des flux de trésorerie est souvent utilisée comme un indicateur utile des montants, des échéances et du caractère certain des flux futurs de trésorerie. Elle est également utile pour vérifier l'exactitude des anciennes estimations de flux futurs de trésorerie et pour examiner la relation entre la rentabilité et les flux de trésorerie nets ainsi que l'effet des changements de prix.

DÉFINITIONS

6 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

La *trésorerie* comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

Les *équivalents de trésorerie* sont les placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les *flux de trésorerie* sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits de l'entité et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Les *activités d'investissement* sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Les *activités de financement* sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition du capital apporté et des emprunts de l'entité.

Trésorerie et équivalents de trésorerie

7 Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les participations dans des capitaux propres sont exclues des équivalents de trésorerie, à moins qu'elles ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie, par exemple dans le cas d'actions de préférence acquises peu avant leur date d'échéance et ayant une date de remboursement déterminée.

▼B

8 Les emprunts bancaires sont en général considérés comme des activités de financement. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entité. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.

9 Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie ou les équivalents de trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entité plutôt que de ses activités opérationnelles, d'investissement et de financement. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de trésorerie en équivalents de trésorerie.

PRÉSENTATION DE ►**M5** L'ÉTAT DES FLUX DE TRÉSORERIE ◄

10 ►**M5** L'état des flux de trésorerie ◄ présente les flux de trésorerie de la période classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

11 Une entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité. Le classement par activité fournit une information qui permet aux utilisateurs d'évaluer l'effet de ces activités sur la situation financière de l'entité et le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie. Cette information peut également être utilisée pour évaluer des relations entre ces activités.

12 Une transaction unique peut inclure des flux de trésorerie qui sont classés différemment. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, la partie correspondant aux intérêts peut être classée dans les activités opérationnelles, tandis que la partie correspondant au capital est classée dans les activités de financement.

Activités opérationnelles

13 Le montant des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles est un indicateur-clé de la mesure dans laquelle les opérations de l'entité ont généré des flux de trésorerie suffisants pour rembourser ses emprunts, maintenir la capacité opérationnelle de l'entité, verser des dividendes et faire de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.

14 Les flux de trésorerie opérationnels sont essentiellement issus des principales activités génératrices de produits de l'entité. En conséquence, ils résultent en général des transactions et autres événements qui entrent dans la détermination du résultat. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles:

a) les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et de la prestation de services;

b) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits;

▼B

c) les sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services;

d) les sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte;

e) les entrées et sorties de trésorerie d'une entité d'assurance relatives aux primes et aux sinistres, aux annuités et autres prestations liées aux polices d'assurance;

f) les sorties de trésorerie ou remboursements d'impôts sur le résultat, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement; et

g) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction.

▼M8

Certaines transactions, telles que la cession d'un élément d'une installation de production, peuvent donner lieu à une plus ou moins-value, incluse dans le résultat comptabilisé. Les flux de trésorerie liés à ces transactions sont des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement. Cependant, les versements de trésorerie pour fabriquer ou acquérir des actifs détenus en vue de la location à d'autres puis détenus par la suite en vue de la vente, tel que décrit au paragraphe 68A de IAS 16 *Immobilisations corporelles*, sont des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles. Les encaissements en numéraire issus des locations et des ventes ultérieures de tels actifs sont également des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles.

▼B

15 Une entité peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction; dans ce cas, ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de produits de ces entités.

Activités d'investissement

▼M22

16 La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car les flux de trésorerie indiquent dans quelle mesure des dépenses ont été effectuées pour l'accroissement de ressources destinées à générer des produits et flux de trésorerie futurs. Seules les dépenses qui résultent en un actif comptabilisé dans l'état de situation financière peuvent faire l'objet d'une classification en tant qu'activité d'investissement. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement:

▼B

a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les dépenses liées aux immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même;

b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme;

▼B

c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction);

d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction);

e) avances de trésorerie et prêts faits à des tiers (autres que les avances et les prêts consentis par une institution financière);

f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties (autres que les avances et les prêts consentis par une institution financière);

g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats de *swap*, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement; et

h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de *swap*, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négociation ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est comptabilisé en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Activités de financement

17 La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entité attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement:

a) entrées de trésorerie de l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres;

b) sorties de trésorerie faites aux actionnaires pour acquérir ou racheter les actions de l'entité;

c) produits de l'émission d'emprunts obligataires, ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunt hypothécaire et autres emprunts à court ou à long terme;

d) sorties de trésorerie des montants empruntés; et

e) sorties de trésorerie effectuées par un preneur de bail dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement.

▼B

PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES

18 Une entité doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en utilisant:

a) soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées;

b) soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat est ajusté des effets des transactions sans effet de trésorerie, des décalages ou régularisations d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelle passées ou futures liés à l'exploitation et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.

19 Les entités sont encouragées à présenter les informations des flux de trésorerie des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe. La méthode directe apporte des informations qui peuvent être utiles pour l'estimation des flux futurs de trésorerie et qui ne sont pas disponibles à partir de la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les informations sur les principales catégories d'entrées et sorties de trésorerie brutes peuvent être obtenues:

a) à partir des enregistrements comptables de l'entité; ou

b) en ajustant les ventes, le coût des ventes (intérêts et produits assimilés et charges intérêts et charges assimilées pour une institution financière) et les autres éléments ►**M5** de l'état du résultat global ◄, en fonction:

i) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles;

ii) des autres éléments sans effet de trésorerie; et

iii) des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement.

20 Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles se détermine en ajustant le résultat pour tenir compte de l'effet:

a) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles;

b) des éléments sans effet de trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les gains ou pertes de change latents, les bénéfices non distribués des entreprises associées et les ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄; et

c) des autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

A contrario, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles peut être présenté selon la méthode indirecte en indiquant les produits et les charges figurant dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ et les variations de la période dans les stocks et dans les créances et dettes opérationnelles.

PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT ET DE FINANCEMENT

21 Une entité doit présenter séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités d'investissement et de financement, sauf si les flux de trésorerie décrits aux paragraphes 22 et 24 sont présentés pour leur montant net.

▼B

PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE POUR LEUR MONTANT NET

22 Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net:

a) entrées et sorties de trésorerie pour le compte de clients lorsque les flux de trésorerie découlent des activités du client et non de celles de l'entité; et

b) entrées et sorties de trésorerie concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.

23 Exemples d'entrées et de sorties de trésorerie visées au paragraphe 22a):

a) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une banque;

b) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entité spécialisée dans les placements; et

c) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte.

Des exemples d'entrées et sorties de trésorerie visées au paragraphe 22b) sont les avances et le remboursement des éléments suivants:

a) montants en principal relatif aux cartes de crédit des clients;

b) acquisition ou cession de placements; et

c) autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

24 Les flux de trésorerie provenant de chacune des activités d'une institution financière suivante peuvent être présentés pour leur montant net:

a) entrées et sorties de trésorerie liées à l'acceptation et au remboursement de dépôts à échéance déterminée;

b) placement de dépôts auprès d'autres institutions financières et retrait de ces dépôts; et

c) prêts et avances consentis à des clients et remboursement de ces prêts et avances.

FLUX DE TRÉSORERIE EN MONNAIES ÉTRANGÈRES

25 Les flux de trésorerie provenant de transactions en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité par application au montant en monnaie étrangère du cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date des flux de trésorerie.

26 Les flux de trésorerie d'une filiale étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère aux dates des flux de trésorerie.

27 Les flux de trésorerie libellés en monnaie étrangère sont présentés en conformité avec IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*. Celle-ci permet d'utiliser un cours de change qui se rapproche du cours réel. À titre d'exemple, un cours de change moyen pondéré pour la période peut être utilisé pour l'enregistrement des transactions en monnaie étrangère et pour la conversion des flux de trésorerie d'une filiale étrangère. Toutefois, IAS 21 n'autorise pas l'utilisation du cours de change à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ pour la conversion des flux de trésorerie d'une filiale étrangère.

▼B

28 Les gains et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des flux de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄ de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de la période. Ce montant est présenté séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement et tient compte, le cas échéant, des écarts qui auraient été constatés si les flux de trésorerie avaient été inscrits au cours de change de clôture.

29 [Supprimé]

30 [Supprimé]

INTÉRÊTS ET DIVIDENDES

31 Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'une période à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

▼M1

32 Le montant total des intérêts versés au cours d'une période est indiqué dans ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄, qu'ils aient été comptabilisés en charges ►M5 au résultat ◄ ou incorporés au coût d'un actif selon IAS 23 *Coûts d'emprunt*.

▼B

33 Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnelle par une institution financière. Toutefois, il n'y a aucun consensus pour le classement de ces flux de trésorerie pour les autres entités. Les intérêts payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés dans les flux de trésorerie opérationnelle parce qu'ils entrent dans le calcul du résultat. Alternativement, les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie financiers et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.

34 Les dividendes versés peuvent être classés en flux financier de trésorerie, car ils sont le coût d'obtention de ressources financières. Simultanément, les dividendes versés peuvent être classés parmi les flux de trésorerie des activités opérationnelles dans le but d'aider les utilisateurs à déterminer la capacité d'une entité à dégager des dividendes à partir des flux de trésorerie opérationnels.

IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

35 Les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat doivent être présentés séparément et classés comme des flux opérationnels de trésorerie, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement.

▼B

36 Les impôts sur le résultat résultent de transactions qui donnent lieu à des flux de trésorerie classés en activité opérationnelle, d'investissement ou de financement dans ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄. Alors que la charge d'impôt peut être facilement identifiable pour les activités d'investissement et de financement, les flux de trésorerie relatifs à l'impôt sont souvent impossibles à identifier et peuvent survenir lors d'une période différente de celle de la transaction génératrice de flux de trésorerie. Par conséquent, les impôts payés sont habituellement classés en flux de trésorerie d'activités opérationnelles. Toutefois, lorsqu'il est possible de relier le flux de trésorerie d'impôt à une transaction individuelle qui procure des flux de trésorerie classés en activité d'investissement ou de financement, le flux de trésorerie d'impôt est classé, suivant le cas, en activité d'investissement ou de financement. Lorsque les flux de trésorerie d'impôt sont répartis sur plus d'une catégorie d'activité, le montant total d'impôts payés est une information à fournir.

PARTICIPATIONS DANS DES FILIALES, DES ENTREPRISES ASSOCIÉES ET DES COENTREPRISES

37 Lors de la comptabilisation d'une participation dans une entreprise associée ou d'une filiale selon la méthode de mise en équivalence ou au coût, un investisseur limite ses informations dans ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄ aux flux de trésorerie intervenus entre lui-même et l'entreprise détenue, par exemple aux dividendes et aux avances.

38 Une entité qui présente sa participation dans une entité contrôlée conjointement selon la méthode de l'intégration proportionnelle (voir IAS 31 *Participations dans des coentreprises*) inscrit dans le tableau consolidé des flux de trésorerie sa quote-part des flux de trésorerie de l'entité contrôlée conjointement. Une entité qui présente la même participation selon la méthode de mise équivalence inscrit dans son ►M5 état des flux de trésorerie ◄ les flux liés aux participations dans la coentreprise, aux distributions et autres entrées ou sorties de trésorerie entre elle et l'entité contrôlée conjointement.

▼M11

CHANGEMENTS DANS LES PARTS D'INTÉRÊT DANS DES FILIALES ET DANS D'AUTRES UNITÉS OPÉRATIONNELLES

39 L'ensemble des flux de trésorerie provenant de l'obtention ou de la perte du contrôle sur des filiales et autres unités opérationnelles doivent être présentés séparément et classés dans les activités d'investissement.

40 En matière d'obtention et de perte de contrôle de filiales ou d'autres unités opérationnelles au cours de la période, une entité doit indiquer, de façon globale, chacun des éléments suivants:

(a) la contrepartie totale payée ou reçue;

(b) la fraction de la contrepartie qui se compose de trésorerie et d'équivalents de trésorerie;

(c) le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie dont dispose la filiale ou l'unité opérationnelle acquise ou cédée; et

(d) le montant des actifs et passifs, autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, de la filiale ou de l'unité opérationnelle dont le contrôle a été obtenu ou perdu, regroupés par grandes catégories.

▼M11

41 La présentation séparée sous des rubriques spécifiques des effets sur les flux de trésorerie de l'obtention ou de la perte du contrôle de filiales et autres unités opérationnelles en même temps que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou cédés permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Les flux de trésorerie liés à la perte de contrôle ne sont pas portés en déduction de ceux qui sont liés à l'obtention de contrôle.

42 Le montant global de trésorerie versé ou reçu en contrepartie de l'obtention ou de la perte de contrôle de filiales ou d'autres unités opérationnelles est inscrit dans ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄ après déduction du montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie acquise ou cédée à l'occasion de tels événements, transactions ou changements de circonstances.

42A Les flux de trésorerie découlant de changements dans les parts d'intérêt dans une filiale qui ne résultent pas d'une perte de contrôle doivent être classés en flux de trésorerie provenant des activités de financement.

42B Les changements de parts d'intérêt dans une filiale qui ne résultent pas d'une perte de contrôle, tels que l'acquisition ou la cession ultérieure par une société mère des instruments de capitaux propres d'une filiale, sont comptabilisés comme des transactions portant sur des capitaux propres (voir IAS27 *États financiers consolidés et individuels* (modifiée par l'International Accounting Standards Board en 2008)). En conséquence, les flux de trésorerie qui en résultent sont classés de la même manière que d'autres transactions avec les propriétaires décrites au paragraphe 17.

▼B

TRANSACTIONS SANS EFFET DE TRÉSORERIE

43 Les transactions d'investissement et de financement qui ne requièrent pas de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie doivent être exclues ►M5 de l'état des flux de trésorerie ◄. De telles transactions doivent être indiquées dans les états financiers de façon à fournir toute information pertinente à propos de ces activités d'investissement et de financement.

44 De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants, bien qu'elles influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entité. L'exclusion des transactions sans effet de trésorerie ►M5 de l'état des flux de trésorerie ◄ est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie, car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant la période. Exemples de transactions sans effet de trésorerie:

a) l'acquisition d'actifs par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location financement;

b) l'acquisition d'une entité au moyen d'une émission d'actions; et

c) la conversion de dettes en capitaux propres.

COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE ET DES ÉQUIVALENTS DE TRÉSORERIE

45 Une entité doit indiquer les éléments qui composent sa trésorerie et ses équivalents de trésorerie et doit présenter un rapprochement entre les montants de son ►M5 état des flux de trésorerie ◄ et les éléments équivalents présentés ►M5 dans l'état de situation financière ◄.

▼B

46 Compte tenu de la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires dans le monde, et pour se conformer à IAS 1 *Présentation des états financiers*, une entité indique la méthode qu'elle adopte pour déterminer la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

47 L'effet de tout changement de méthode de détermination des composantes de trésorerie et des équivalents de trésorerie, par exemple, un changement dans la classification des instruments financiers considérés antérieurement comme faisant partie du portefeuille de placement de l'entreprise, est présenté selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*.

AUTRES INFORMATIONS À FOURNIR

48 L'entité doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie qu'elle détient et qui ne sont pas disponibles pour le groupe et l'accompagner d'un commentaire de la direction.

49 Il existe différentes circonstances où les soldes de la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus par une entité ne sont pas disponibles pour une utilisation par le groupe. C'est le cas, par exemple, des soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par une filiale opérant dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par la mère ou les autres filiales.

50 Des informations complémentaires peuvent être pertinentes pour les utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entité. La mention de ces informations, accompagnées d'un commentaire de la direction, est encouragée et peut inclure:

a) le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités;

b) les montants globaux des flux de trésorerie provenant de chacune des activités opérationnelles, d'investissement et de financement et relatifs aux participations détenues dans des coentreprises présentées en intégration proportionnelle;

c) le montant global des flux de trésorerie qui représentent des augmentations de la capacité de production, séparément des flux de trésorerie qui sont nécessaires pour maintenir la capacité de production; et

d) le montant des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement pour chaque secteur à présenter (voir IFRS 8 *Secteurs opérationnels*).

51 La présentation séparée des flux de trésorerie qui représentent des augmentations de la capacité de production et des flux de trésorerie qui sont nécessaires au maintien de la capacité de production est utile pour permettre à l'utilisateur de déterminer si l'entité investit suffisamment pour maintenir sa capacité de production. Une entité qui n'investit pas suffisamment pour maintenir sa capacité de production pourrait porter préjudice à sa rentabilité future en privilégiant la liquidité et les distributions à court terme aux propriétaires.

▼**B**

52 La présentation de flux de trésorerie sectoriels permet aux utilisateurs d'avoir une meilleure compréhension de la relation entre les flux de trésorerie de l'ensemble de l'entité et ceux de ses composantes et de la disponibilité et la variabilité des flux de trésorerie sectoriels.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

53 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1994.

▼**M11**

54 IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 39 à 42 et inséré les paragraphes 42A et 42B. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure. Les amendements doivent être appliqués de manière rétrospective.

▼**M8**

55 Le paragraphe 14 a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ledit amendement à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer et appliquer le paragraphe 68A de IAS 16.

▼**M22**

56 Le paragraphe 16 a été modifié par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 8

Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est d'établir les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relative aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs. La présente norme est destinée à renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers d'une entité ainsi que la comparabilité de ces états financiers tant dans le temps qu'avec les états financiers d'autres entités.

2 Les informations à fournir sur les méthodes comptables, sauf celles qui se rapportent aux changements de méthodes comptables, sont énoncées dans IAS 1 *Présentation des états financiers*.

CHAMP D'APPLICATION

3 La présente norme s'applique à la sélection et à l'application de méthodes comptables ainsi qu'à la comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs d'une période antérieure.

4 L'incidence fiscale des corrections d'erreurs d'une période antérieure et des ajustements rétrospectifs réalisés pour appliquer des changements de méthodes comptables est comptabilisée et décrite selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

DÉFINITIONS

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *méthodes comptables* sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

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

Les *normes internationales d'information financière (IFRS)* sont des normes et interprétations ►**M5** élaborées ◄ par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent:

a) les normes internationales d'information financière;

b) les normes comptables internationales; et

c) les interprétations émanant du comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) ou de l'ancien comité permanent d'interprétation (SIC).

▼B

Significatif: les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques ►M5 que prennent les utilisateurs ◄ sur la base des états financiers. Le caractère significatif dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciées par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

Une *erreur d'une période antérieure* est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables:

a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée; et

b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

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

L'*application rétrospective* consiste à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions, d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.

Le *retraitement rétrospectif* consiste à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.

Impraticable: l'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthodes comptables à titre rétrospectif ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est impraticable si:

a) les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés;

b) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction au cours de cette période; ou

c) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement les informations relatives aux estimations qui:

   i) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés; et

   ii) auraient été disponibles au moment de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure

   des autres informations.

L'*application prospective* d'un changement de méthodes comptables et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement:

a) à appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode; et

▼B

b) à comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable aux périodes courantes et futures affectées par le changement.

6 Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Le *cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* stipule, au paragraphe 25, que «les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente». En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte dans quelle mesure des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leurs décisions économiques.

MÉTHODES COMPTABLES

Sélection et application des méthodes comptables

▼M8

7 Lorsqu'une IFRS s'applique à une transaction, un autre événement ou une condition, la ou les méthodes comptables appliquée(s) à cet élément sera(ont) déterminée(s) en appliquant l'IFRS en question.

▼B

8 Les IFRS énoncent des méthodes comptables dont l'IASB a conclu qu'elles aboutissaient à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les transactions, les autres événements et les conditions auxquels elles s'appliquent. Il convient de ne pas appliquer ces méthodes lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif. Toutefois, il est inapproprié de faire, ou de ne pas corriger, des écarts non significatifs par rapport aux IFRS en vue de parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

▼M8

9 Les IFRS sont accompagnées d'un guide d'application destiné à aider les entités à appliquer les dispositions de ces normes. Tous ces guides stipulent s'ils font partie intégrante ou non des IFRS. Les guides faisant partie intégrante des IFRS sont obligatoires. Les guides ne faisant pas partie intégrante des IFRS ne contiennent pas de dispositions obligatoires applicables aux états financiers.

▼B

10 En l'absence d'une norme ou d'une interprétation spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou condition, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations:

a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre; et

b) fiables, en ce sens que les états financiers:

i) présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité;

ii) traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique;

iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris;

iv) sont prudentes; et

v) sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.

▼M8

11 Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application:

(a) les dispositions figurant dans les IFRS traitant de questions similaires et liées; et

(b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le *Cadre*.

▼B

12 Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10, la direction peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables, la littérature comptable et les pratiques admises du secteur d'activité, dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe 11.

Cohérence des méthodes comptables

13 Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où ►M5 une IFRS ◄ impose ou permet spécifiquement de classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si ►M5 une IFRS ◄ impose ou permet un tel classement par catégories, il faut choisir la méthode comptable la plus appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.

Changements de méthodes comptables

14 Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement:

a) est imposé par ►M5 une IFRS ◄; ou

b) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.

15 Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthodes comptables ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 14.

16 Ne constituent pas des changements de méthodes comptables:

a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment; et

b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

17 La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*, ou IAS 38 *Immobilisations incorporelles* constitue un changement de méthodes comptables à traiter comme une réévaluation selon IAS 16 ou IAS 38 plutôt que selon la présente norme.

▼B

18 Les paragraphes 19 à 31 ne s'appliquent pas aux changements de méthodes comptables décrits au paragraphe 17.

Application des changements de méthodes comptables

19 Sous réserve du paragraphe 23:

a) une entité doit comptabiliser un changement de méthodes comptables résultant de la première application d'une norme ou d'une interprétation selon les dispositions transitoires spécifiques formulées, le cas échéant, dans cette norme ou cette interprétation; et

b) lorsqu'une entité change de méthodes comptables lors de la première application d'une norme ou d'une interprétation qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthodes comptables, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.

20 Pour les besoins de la présente norme, l'application anticipée d'une norme ou d'une interprétation ne constitue pas un changement volontaire de méthodes comptables.

21 En l'absence de norme ou d'interprétation spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut, selon le paragraphe 12, appliquer des méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables. Si, à la suite d'un amendement à une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes comptables, ce changement est comptabilisé et présenté comme un changement volontaire de méthodes comptables.

Application rétrospective

22 Sous réserve du paragraphe 23, lorsqu'un changement de méthodes comptables est appliqué de manière rétrospective selon le paragraphe 19a) ou b), l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Limitations à l'application rétrospective

23 Lorsque le paragraphe 19a) ou b) impose une application rétrospective, un changement de méthodes comptables doit être appliqué de manière rétrospective, sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.

24 Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période en cours; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période.

25 Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.

▼B

26 Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible. L'application rétrospective à une période antérieure est impraticable s'il n'est pas possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants ►M5 de l'état de situation financière ◄ d'ouverture et de clôture de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres de la première période présentée. L'ajustement est généralement comptabilisé dans les résultats non distribués. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante des capitaux propres (pour se conformer à une norme ou à une interprétation, par exemple). Toute autre information fournie concernant les périodes antérieures, telles que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que possible.

27 Lorsqu'il est impraticable pour une entité d'appliquer une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, parce qu'elle ne peut pas déterminer l'effet cumulé de l'application de la méthode à toutes les périodes antérieures, l'entité, selon le paragraphe 25, applique la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de la période la plus ancienne praticable. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. Un changement de méthode comptable est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée. Les paragraphes 50 à 53 fournissent des commentaires pour les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à une ou plusieurs périodes antérieures.

Informations à fournir

28 Lorsque la première application d'une norme ou d'une interprétation a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou devrait avoir une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes:

a) le nom de la norme ou de l'interprétation;

b) le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre selon ses dispositions transitoires;

c) la nature du changement de méthode comptable;

d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires;

e) le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures;

f) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement:

   i) pour chaque poste affecté des états financiers; et

   ii) si IAS 33 *Résultat par action* s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action;

g) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible; et

h) si l'application rétrospective imposée par le paragraphe 19a) ou b) est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

▼B

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

29 Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou devrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'entité doit fournir les informations suivantes:

a) la nature du changement de méthode comptable;

b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes;

c) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement:

i) pour chaque poste affecté des états financiers; et

ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action;

d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible; et

e) si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date depuis laquelle le changement de méthodes comptables a été appliqué.

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

30 Lorsqu'une entité n'a pas appliqué une nouvelle ►**M5** IFRS ◄ publiée mais non encore entrée en vigueur, elle doit fournir les informations suivantes:

a) ce fait; et

b) des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle norme ou de la nouvelle interprétation sur les états financiers de l'entité au cours de sa première période d'application.

31 En se conformant au paragraphe 30, une entité considère la présentation des informations suivantes:

a) le nom de la nouvelle ►**M5** IFRS ◄;

b) la nature du ou des changements imminents de méthodes comptables;

c) la date à laquelle la norme ou l'interprétation s'applique;

d) la date à partir de laquelle elle prévoit d'appliquer la norme ou l'interprétation pour la première fois; et

e) soit:

i) une description de l'impact prévu de la première application de la norme ou de l'interprétation sur les états financiers de l'entité; ou

ii) si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens.

▼B

CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

32 En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises:

a) les créances douteuses;

b) l'obsolescence du stock;

c) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers;

d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable; et

e) les obligations de garantie.

33 Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

34 Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'un surcroît d'expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

35 Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthodes comptables et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthodes comptables et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

36 L'effet d'un changement d'estimation comptable autre qu'un changement auquel s'applique le paragraphe 37 doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du résultat:

a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période; ou

b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.

37 Dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément des capitaux propres, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de capitaux propres correspondant dans la période du changement.

38 La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat de la période en cours seulement, soit le résultat de la période en cours et de périodes ultérieures. À titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de la période et en conséquence est comptabilisé au cours de la période en cours. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produit ou en charge de la période en cours. L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures.

▼B

Informations à fournir

39 Une entité doit fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

40 Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, l'entité doit le mentionner.

ERREURS

41 Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Les états financiers ne sont pas conformes aux IFRS s'ils contiennent soit des erreurs significatives, soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité. Les erreurs potentielles de la période en cours découvertes pendant la période sont corrigées avant l'autorisation de publication des états financiers. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant une période ultérieure. Ces erreurs d'une période antérieure sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cette période ultérieure (voir paragraphes 42 à 47).

42 Sous réserve du paragraphe 43, l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte, comme suit:

a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue; ou

b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée.

Limites au retraitement rétrospectif

43 Une erreur d'une période antérieure doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer soit les effets spécifiquement liés à la période, soit l'effet cumulé de l'erreur.

44 Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est praticable (cette période peut être la période en cours).

45 Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.

▼B

46 La correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue du résultat de la période au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée en remontant aussi loin que possible.

47 Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple, une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité, selon le paragraphe 45, retraite l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Elle ne tient donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. Les paragraphes 50 à 53 fournissent des commentaires pour les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour une ou plusieurs périodes antérieures.

48 Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimations comptables. Par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur.

Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure

49 En appliquant le paragraphe 42, une entité doit fournir les informations suivantes:

a) la nature de l'erreur d'une période antérieure;

b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction:

i) pour chaque poste affecté des états financiers; et

ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action;

c) le montant de la correction au début de la première période présentée; et

d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

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

CARACTÈRE IMPRATICABLE DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF

50 Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à une ou plusieurs périodes antérieures afin de les rendre comparables avec celles de la période en cours. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de la ou des périodes antérieures d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable (y compris, pour les besoins des paragraphes 51 à 53, son application prospective à des périodes antérieures), soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

▼B

51 Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie dans le cadre de transactions, d'autres événements ou conditions. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être effectuées après la ►M5 période de reporting ◄. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'une période antérieure, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis la transaction, l'autre événement ou la condition en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant la période en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu(e) la transaction, l'autre événement ou la condition.

52 Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer les informations qui:

a) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition; et

b) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure

des autres informations. Pour certains types d'estimations (par exemple, une estimation de la juste valeur ne reposant pas sur un prix observable ou sur des données observables), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.

53 Les connaissances a posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de la direction au cours d'une période antérieure, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure. Par exemple, lorsqu'une entité corrige une erreur d'une période antérieure commise en évaluant des actifs financiers précédemment classifiés comme des actifs financiers détenus jusqu'à l'échéance selon IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, elle ne modifie pas leur base d'évaluation pour cette période si la direction a décidé ultérieurement de ne pas les détenir jusqu'à l'échéance. En outre, lorsqu'une entité corrige une erreur relative à une période antérieure portant sur le calcul de la provision pour congés maladie des salariés selon IAS 19 *Avantages du personnel*, elle ne tient pas compte des informations relatives à une épidémie de grippe d'une gravité inhabituelle au cours de la période suivante, qui sont devenues disponibles après l'autorisation de publication des états financiers de la période antérieure. Le fait que des estimations significatives soient souvent imposées au moment de modifier l'information comparative présentée pour les périodes antérieures n'empêche pas l'ajustement ou la correction fiable de l'information comparative.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

54 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼B

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

55 La présente norme annule et remplace IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*, révisée en 1993.

56 La présente norme annule et remplace les interprétations suivantes:

a) SIC-2 *Cohérence des méthodes — incorporation des coûts d'emprunt dans le coût des actifs*; et

b) SIC-18 *Cohérence et permanence des méthodes — méthodes alternatives*

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 10

▼M5

Événements postérieurs à la fin de la période de reporting

▼B

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire:

a) quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄; et

b) les informations qu'une entité doit fournir concernant la date de l'autorisation de publication des états financiers et les événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

La norme impose également à une entité de ne pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si des événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ indiquent que l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est pas appropriée.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à la comptabilisation des événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et aux informations à fournir y afférentes.

DÉFINITIONS

3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄ sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et la date de l'autorisation de publication des états financiers. On peut distinguer deux types d'événements:

a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ (*événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄ *donnant lieu à des ajustements*); et

b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ (*événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄ *ne donnant pas lieu à des ajustements*).

4 Le processus d'autorisation de la publication des états financiers variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers.

▼B

5 Dans certains cas, une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation de ses actionnaires après que les états financiers ont déjà été publiés. Dans de tels cas, la date de l'autorisation de publication des états financiers est la date de leur publication et non la date de leur approbation par les actionnaires.

Exemple

Le 28 février 20X2, la direction d'une entité achève le projet d'états financiers de l'année qui se termine le 31 décembre 20X1. Le 18 mars 20X2, le conseil d'administration examine les états financiers et autorise leur publication. L'entité annonce son résultat ainsi que d'autres informations financières le 19 mars 20X2. Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 1er avril 20X2. L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15 mai 20X2, et les états financiers approuvés sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17 mai 20X2.

La date de l'autorisation de publication des états financiers est le 18 mars 20X2 (date de l'approbation par le conseil d'administration).

6 Dans certains cas, la direction d'une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation d'un conseil de surveillance (composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles). Dans de tels cas, l'autorisation de publication des états financiers intervient lorsque la direction autorise leur communication au conseil de surveillance.

Exemple

Le 18 mars 20X2, la direction d'une entité autorise la communication des états financiers à son conseil de surveillance. Ce conseil, composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles, peut inclure des représentants du personnel et d'autres intérêts extérieurs. Le conseil de surveillance approuve les états financiers le 26 mars 20X2. Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 1er avril 20X2. L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15 mai 20X2, et les états financiers sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17 mai 20X2.

La date de l'autorisation de publication des états financiers est le 18 mars 20X2 (date à laquelle la direction autorise leur communication au conseil de surveillance).

7 Les événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ incluent tous les événements survenant jusqu'à la date de l'autorisation de publication des états financiers, même si ces événements se produisent après l'annonce publique du résultat ou d'autres informations financières choisies.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ donnant lieu à des ajustements

8 Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ donnant lieu à des ajustements.

▼B

9 Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ imposant à l'entité d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas:

a) le règlement, après la ►M5 période de reporting ◄, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date ►M5 de l'état de situation financière ◄. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou comptabilise une nouvelle provision. L'entité ne se contente pas d'indiquer dans ses notes un passif éventuel, parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon le paragraphe 16 d'IAS 37;

b) la réception, après la ►M5 période de reporting ◄, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté. Par exemple:

   i) la faillite d'un client survenant après la ►M5 période de reporting ◄ confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance; et

   ii) la vente de stocks après la ►M5 période de reporting ◄ peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

c) la détermination, après la ►M5 période de reporting ◄, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

d) la détermination, après la ►M5 période de reporting ◄, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date (voir IAS 19 *Avantages du personnel*); et

e) la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

Événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à des ajustements

10 Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à des ajustements.

11 Un exemple d'un événement postérieur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à ajustement est une baisse de la valeur de marché de placements entre la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et la date de l'autorisation de publication des états financiers. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, mais reflète des événements qui se sont produits ultérieurement. En conséquence, l'entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des placements. De même, l'entité ne met pas à jour les montants indiqués pour les placements à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 21.

▼B

Dividendes

12 Si une entité décide d'attribuer des dividendes aux détenteurs d'instruments de capitaux propres (tels que définis dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation*) après la ►M5 période de reporting ◄, l'entité ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passifs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

▼M17

13 Si des dividendes sont déclarés après la période de reporting mais avant la date d'autorisation de publication des états financiers, les dividendes ne sont pas comptabilisés comme des passifs à la fin de la période de reporting, car aucune obligation n'existe à ce moment. Ces dividendes sont mentionnés dans les notes selon IAS 1 *Présentation des états financiers*.

▼B

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

14 Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la ►M5 période de reporting ◄, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité.

15 Une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la ►M5 période de reporting ◄ peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'exploitation est toujours appropriée. Si cette hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée, ses conséquences sont si étendues que la présente norme impose une modification fondamentale de la convention comptable plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine.

16 IAS 1 précise les informations à fournir si:

a) les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation; ou si

b) la direction a conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les événements ou circonstances imposant la fourniture d'informations peuvent se produire après la ►M5 période de reporting ◄.

INFORMATIONS À FOURNIR

Date de l'autorisation de publication

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

18 Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date de l'autorisation de publication des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date.

Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la ►M5 fin de la période de reporting ◄

19 Si une entité reçoit, après la ►M5 période de reporting ◄, des informations sur des situations qui existaient à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu de ces nouvelles informations.

▼B

20 Dans certains cas, une entité doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la ►M5 période de reporting ◄, même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants que l'entité a comptabilisés dans ses états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas où un élément probant devient disponible après la ►M5 période de reporting ◄ mais concerne un passif éventuel qui existait à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit comptabiliser ou modifier une provision selon IAS 37, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cet élément probant.

Événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à des ajustements

21 Si des événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques ►M5 que prennent les utilisateurs ◄ sur la base des états financiers. Dès lors, l'entité fournira les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à des ajustements:

a) la nature de l'événement; et

b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

22 Sont par exemple des événements postérieurs à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir:

a) un regroupement d'entreprises important postérieur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ (IFRS 3 *Regroupement d'entreprises* impose dans ce cas de fournir des informations spécifiques) ou la sortie d'une filiale importante;

b) l'annonce d'un plan pour abandonner une activité;

c) des acquisitions importantes d'actifs, la classification d'actifs comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, d'autres sorties d'actifs ou expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants;

d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie postérieurement à la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

e) l'annonce, ou le début de la mise en œuvre, d'une restructuration importante (voir IAS 37);

f) des transactions importantes postérieures à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ portant sur des actions ordinaires ou des actions ordinaires potentielles (IAS 33 *Résultat par action* impose aux entités de décrire ces opérations, sauf si elles portent sur des émissions par capitalisation des bénéfices ou émission d'actions gratuites, des divisions d'actions ou des fractionnements inversés d'actions, qui doivent toutes faire l'objet d'un ajustement selon IAS 33);

g) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurement à la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

h) des modifications des taux d'impôt ou des lois fiscales votées ou annoncées après la ►M5 période de reporting ◄, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*);

▼B

i) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes; et

j) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la ►M5 période de reporting ◄.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

23 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

RETRAIT D'IAS 10 (RÉVISÉE EN 1999)

24 La présente norme annule et remplace IAS 10 *Événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄ (révisée en 1999).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 11

Contrats de construction

OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction. Compte tenu de la nature de l'activité entreprise dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des périodes différentes. En conséquence, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est l'affectation des produits et des coûts du contrat aux périodes au cours desquelles les travaux de construction sont exécutés. La présente norme utilise les critères de comptabilisation retenus dans le *cadre de préparation et de présentation des états financiers* pour déterminer quand les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés en produits et charges dans ►**M5** l'état du résultat global ◄. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme s'applique à la comptabilisation des contrats de construction dans les états financiers des entrepreneurs.

2 La présente norme annule et remplace IAS 11 *La comptabilisation des contrats de construction* approuvée en 1978.

DÉFINITIONS

3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un *contrat de construction* est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.

Un *contrat à forfait* est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.

Un *contrat en régie* est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.

4 Un contrat de construction peut être négocié pour la construction d'un actif unique, tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel. Un contrat de construction peut également porter sur la construction d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation; à titre d'exemple de tels contrats, on peut citer la construction de raffineries ou d'autres installations ou équipements complexes.

▼B

5 Pour les besoins de la présente norme, les contrats de construction comprennent:

a) les contrats de prestation de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie; et

b) les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs et de remise en état de l'environnement à la suite de la destruction d'actifs.

6 Les contrats de construction se présentent sous différentes formes qui, pour les besoins de la présente norme, sont classées en contrats à forfait et contrats en régie. Certains contrats de construction peuvent comporter des caractéristiques de ces deux formes de contrat, par exemple un contrat en régie assorti d'un prix maximal convenu. Dans un tel cas, l'entrepreneur doit tenir compte de l'ensemble des conditions rappelées aux paragraphes 23 et 24 afin de déterminer quand il convient de comptabiliser les produits et les charges du contrat.

REGROUPEMENT ET DIVISION DES CONTRATS DE CONSTRUCTION

7 Les dispositions de la présente norme sont généralement appliquées séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer la norme aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou à un groupe de contrats afin de traduire la substance d'un contrat ou d'un groupe de contrats.

8 Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque:

a) des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif;

b) chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et l'entrepreneur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférente à chaque actif; et

c) les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.

9 Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque:

a) cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global;

b) les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale; et

c) les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

10 Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire au choix du client ou peut être modifié pour inclure la construction d'un actif supplémentaire. La construction d'un actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque:

a) soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial;

▼B

b) soit le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.

PRODUITS DU CONTRAT

11 Les produits du contrat doivent comprendre:

a) le montant initial des produits convenu dans le contrat; et

b) les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance:

i) dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits; et

ii) où elles peuvent être évaluées de façon fiable.

12 Les produits du contrat sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. L'évaluation des produits du contrat est sujette à diverses incertitudes qui dépendent du résultat d'événements futurs. Les estimations nécessitent souvent d'être révisées à mesure que les événements se produisent et que les incertitudes sont résolues. En conséquence, le montant des produits du contrat peut augmenter ou diminuer d'une période à l'autre. Par exemple:

a) un entrepreneur et un client peuvent s'entendre sur des modifications ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'une période postérieure à celle où le contrat a initialement été conclu;

b) le montant des produits fixés dans le cadre d'un contrat à forfait peut augmenter par suite de clauses de révision de prix;

c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par l'entrepreneur dans l'exécution du contrat; ou

d) lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité de production, les produits du contrat augmentent à mesure que le nombre d'unités s'accroît.

13 Une modification est une instruction donnée par le client en vue d'un changement dans l'étendue des travaux à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution des produits du contrat. Des modifications sont, par exemple, des changements dans les spécifications ou la conception de l'actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque:

a) il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification; et

b) le montant des produits peut être évalué de façon fiable.

14 Une réclamation est un montant que l'entrepreneur cherche à collecter auprès du client ou d'un tiers à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter, par exemple, de retards occasionnés par le client, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux du contrat. L'évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d'incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque:

a) l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation; et

▼B

b) le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.

15 Des primes de performance sont des suppléments payés à l'entrepreneur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance à l'entrepreneur en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque:

a) l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés; et

b) le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

COÛT DU CONTRAT

16 Les coûts du contrat doivent comprendre:

a) les coûts directement liés au contrat concerné;

b) les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat; et

c) tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.

17 Les coûts directement rattachables à un contrat déterminé incluent:

a) les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier;

b) le coût des matériaux utilisés dans la construction;

c) l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat;

d) les coûts de mise en place (de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le (du) chantier du contrat;

e) le coût de location des installations et des équipements;

f) les coûts de conception et l'assistance technique directement liée au contrat;

g) les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués au titre de la garantie, y compris les coûts de garantie attendus; et

h) les réclamations provenant de tiers.

Ces coûts peuvent être diminués de tout produit incident qui n'est pas inclus dans les produits du contrat, par exemple, les produits tirés de la vente des surplus de matériaux et la sortie des installations et des équipements à la fin du contrat.

18 Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent:

a) l'assurance;

b) les coûts de conception et d'assistance technique qui ne sont pas directement liés à un contrat déterminé; et

▼B

c) les frais généraux de construction.

De tels coûts sont affectés à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau normal de l'activité de construction. Les frais généraux de construction incluent les coûts tels que la préparation et le traitement de la paye du personnel de construction. ►M1 Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt. ◄

19 Les coûts spécifiquement imputables au client selon les termes du contrat peuvent inclure certains coûts d'administration générale et frais de développement pour lesquels le remboursement est spécifié dans les termes du contrat.

20 Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat sont exclus des coûts d'un contrat de construction. De tels coûts incluent:

a) les coûts d'administration générale pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat;

b) les coûts de vente;

c) les frais de recherche et de développement pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat; et

d) l'amortissement des installations et des équipements non utilisés qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.

21 Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Toutefois, les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont encourus pour l'obtenir sont également inclus dans le coût du contrat s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts encourus pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'une période ultérieure.

COMPTABILISATION DES PRODUITS ET DES CHARGES DU CONTRAT

22 Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits du contrat et les coûts du contrat associés au contrat de construction doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges selon le paragraphe 36.

23 Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites:

a) le total des produits du contrat peut être évalué de façon fiable;

b) il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité;

▼B

c) tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ peuvent être évalués de façon fiable; et

d) les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures;

24 Dans le cas d'un contrat en régie, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites:

a) il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité; et

b) les coûts du contrat attribuables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.

25 La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode du pourcentage d'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation de produits, de charges et d'un bénéfice qui peuvent être attribués à la proportion de travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant une période.

26 Selon la méthode du pourcentage d'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés dans le ►M5 résultat ◄ des périodes au cours desquelles les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charges dans le ►M5 résultat ◄ des périodes au cours desquelles les travaux auxquels ils se rattachent sont exécutés. Toutefois, tout excédent attendu du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 36.

27 Un entrepreneur peut avoir encouru des coûts qui se rapportent à des activités futures sur le contrat. De tels coûts sont comptabilisés en tant qu'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouvrés. De tels coûts représentent un montant dû par le client et sont souvent classés en travaux en cours.

28 Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsqu'il est probable que les avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude apparaît quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé dans le ►M5 résultat ◄, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en charges, plutôt qu'en ajustement du montant des produits du contrat.

29 Une entité est en général en mesure d'effectuer des estimations fiables après qu'elle a conclu un contrat qui établit:

a) les droits exécutoires de chaque partie concernant l'actif à construire;

b) la contrepartie devant être échangée; et

c) le moyen et les conditions de règlement.

▼B

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité revoit, et le cas échéant, révise les estimations de produits et de coûts du contrat au fur et à mesure de l'avancement des travaux. La nécessité de telles révisions n'indique pas nécessairement qu'il est impossible d'estimer le résultat du contrat de façon fiable.

30 Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entité utilise la méthode qui mesure de façon fiable les travaux exécutés. Les méthodes retenues peuvent inclure, selon la nature du contrat:

a) le rapport existant entre les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat;

b) des examens des travaux exécutés; ou

c) l'avancement, en termes physiques, d'une partie des travaux du contrat.

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

31 Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Des coûts du contrat qui sont exclus incluent, par exemple:

a) des coûts du contrat qui portent sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier du contrat, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat; et

b) des versements effectués aux sous-traitants, à titre d'avance sur les travaux de sous-traitance à exécuter.

32 Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable:

a) les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat qui ont été encourus et qui seront probablement recouvrables; et

b) les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges selon le paragraphe 36.

33 Il arrive fréquemment que dans les premiers stades d'un contrat, le résultat de celui-ci ne puisse pas être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut être probable que l'entité recouvrera les coûts encourus du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts encourus dont le recouvrement est attendu. Comme le résultat du contrat ne peut être estimé de façon fiable, aucun bénéfice n'est comptabilisé. Toutefois, même si le résultat du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il peut être probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat. Dans un tel cas, tout excédent attendu pour le contrat du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 36.

▼B

34 Les coûts du contrat dont il n'est pas probable qu'ils seront recouvrés sont immédiatement comptabilisés en charges. Des situations dans lesquelles la recouvrabilité des coûts encourus au titre du contrat peut ne pas être probable et dans lesquelles ces coûts peuvent devoir être immédiatement comptabilisés en charges sont, par exemple, les contrats:

a) qui ne sont pas entièrement exécutoires, c'est-à-dire dont la validité est gravement mise en cause;

b) dont l'avancement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens;

c) portant sur des biens immobiliers devant probablement être réformés ou faire l'objet d'une expropriation;

d) pour lesquels le client n'est pas en mesure de faire face à ses obligations; ou

e) pour lesquels l'entrepreneur n'est pas en mesure d'achever le contrat ou de faire face d'une autre manière à ses obligations au titre du contrat.

35 Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer le résultat du contrat de façon fiable n'existent plus, les produits et les charges liées au contrat de construction doivent être comptabilisés selon le paragraphe 22, plutôt que selon le paragraphe 32.

COMPTABILISATION DES PERTES ATTENDUES

36 Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges.

37 Le montant de la perte correspondante est déterminé indépendamment:

a) du démarrage des travaux sur le contrat;

b) du degré d'avancement de l'activité du contrat; ou

c) du montant des profits attendus sur d'autres contrats qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 9.

CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS

38 La méthode du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque période en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'incidence d'un changement des estimations des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement des estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans le ►**M5** résultat ◄ de la période durant laquelle la modification est effectuée et au cours des périodes ultérieures.

INFORMATIONS À FOURNIR

39 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) le montant des produits du contrat comptabilisés en produits pendant la période;

b) les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés pendant la période; et

c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.

▼B

40 Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la ►M5 fin de la période de reporting ◄:

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

b) le montant des avances reçues; et

c) le montant des retenues.

41 Les retenues correspondent au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées tant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'ont pas été satisfaites ou que certains défauts n'ont pas été rectifiés. Les facturations intermédiaires sont les montants facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les avances sont les montants reçus par l'entrepreneur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.

42 Une entité doit présenter:

a) le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif; et

b) le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat, en tant que passif.

43 Le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat est le montant net:

a) des coûts encourus plus les profits comptabilisés; moins

b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires

de tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) dépassent les facturations intermédiaires.

44 Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net:

a) des coûts encourus plus les profits comptabilisés; moins

b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires

pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires sont supérieures aux coûts encourus plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées).

45 Une entité fournit une information sur tous les profits ou pertes éventuels selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Les profits éventuels et les pertes éventuelles peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités et les pertes possibles.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

46 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1995.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 12

Impôts sur le résultat

OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures:

a) du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans ►M5 l'état de situation financière ◄ d'une entité; et

b) des transactions et autres événements de la période qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entité.

Le fait que l'entité présentant les états financiers s'attende à recouvrer ou à régler la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est inhérent à la comptabilisation d'un actif ou d'un passif. S'il est probable que le recouvrement ou le règlement de cette valeur comptable augmentera (diminuera) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si le recouvrement ou le règlement n'avait pas eu de conséquence fiscale, la présente norme impose à une entité de comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé, avec certaines exceptions limitées.

La présente norme impose à une entité de comptabiliser les conséquences fiscales des transactions et autres événements de la même façon qu'elle comptabilise les transactions et autres événements eux-mêmes. ►M5 Ainsi pour des transactions et autres événement comptabilisés hors résultat (soit en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres), toutes les incidences fiscales y afférentes sont également comptabilisées hors résultat (soit en autres éléments du résultat global soit directement en capitaux propres, respectivement). ◄ Pour des transactions et autres événements comptabilisés directement en capitaux propres, les incidences fiscales y afférentes sont également comptabilisées directement en capitaux propres. ►M12 De même, la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différés dans un regroupement d'entreprises affecte le montant du goodwill provenant de ce regroupement d'entreprises ou du montant du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses. ◄

La présente norme traite également de la comptabilisation d'actifs d'impôt différé générés par des pertes fiscales ou des crédits d'impôt non utilisés, de la présentation des impôts sur le résultat dans les états financiers et de l'information à fournir relative aux impôts sur le résultat.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des impôts sur le résultat.

2 Pour les besoins de la présente norme, les impôts sur le résultat incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts, tels que les retenues à la source, qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions de dividendes à l'entité présentant les états financiers.

3 [Supprimé]

▼B

4 La présente norme ne traite ni des méthodes de comptabilisation des subventions publiques (voir IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*) ni des crédits d'impôt à l'investissement. Toutefois, la présente norme indique comment doivent être comptabilisées les différences temporelles résultant de telles subventions ou crédits d'impôt à l'investissement.

DÉFINITIONS

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Le *bénéfice comptable* est le résultat d'une période avant déduction de la charge d'impôt.

Le *bénéfice imposable (perte fiscale)* est le bénéfice (la perte) d'une période, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

La *charge (le produit)* d'impôt est égale (égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat de la période.

L'*impôt exigible* est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'une période.

Les *passifs d'impôt différé* sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours de périodes futures au titre de différences temporelles imposables.

Les *actifs d'impôt différé* sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre:

a) de différences temporelles déductibles;

b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées; et

c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.

Les *différences temporelles* sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ►**M5** de l'état de situation financière ◄ et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être:

a) soit des *différences temporelles imposables*, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée;

b) soit des *différences temporelles déductibles*, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

La *base fiscale* d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou passif à des fins fiscales.

6 La charge (le produit) d'impôt comprend la charge (le produit) d'impôt exigible et la charge (le produit) d'impôt différé.

▼B

Base fiscale

7 La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable.

Exemples

1. Une machine a coûté 100. À des fins fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de la période et des périodes antérieures et le solde sera déductible au titre des périodes futures, soit par le biais d'un amortissement, soit par une déduction au moment de la sortie. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits (pertes) générés par la sortie de la machine sont imposables (déductibles). *La base fiscale de la machine est de 70.*

2. Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt seront imposés lors de leur encaissement. *La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.*

3. Des créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). *La base fiscale des créances clients est de 100.*

4. Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 100. Ces dividendes ne sont pas imposables. En substance, la totalité de la valeur comptable de cet actif est déductible des avantages économiques. En conséquence, la base fiscale des dividendes à recevoir est de 100 ([a]).

5. Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. *La base fiscale de ce prêt est de 100.*

([a]) Selon cette analyse, il n'y a pas de différence temporelle taxable. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération: les dividendes à recevoir comptabilisés ont une base fiscale nulle, et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporelle imposable résultant de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas d'actif d'impôt différé.

8 La base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des périodes futures. Dans le cas de produits perçus d'avance, la base fiscale du passif qui en résulte est la valeur comptable moins tout élément de produits qui ne sera pas imposable au cours des périodes futures.

Exemples

1. Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée sera déduite fiscalement lors de son règlement. *La base fiscale des charges à payer est nulle.*

2. Des passifs courants incluent des produits d'intérêt perçus d'avance d'une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt ont été imposés lors de leur encaissement. *La base fiscale des intérêts perçus d'avance est nulle.*

▼B

3. Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée a déjà été déduite fiscalement. *La base fiscale des charges à payer est de 100.*

4. Des passifs courants incluent des amendes et des pénalités à payer d'une valeur comptable de 100. Les amendes et les pénalités ne sont pas déductibles fiscalement. *La base fiscale des amendes et des pénalités à payer est de 100* ([a]).

5. Un emprunt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. *La base fiscale de ce prêt est de 100.*

([a]) Il n'y a pas, selon cette analyse, de différence temporelle déductible. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération: les amendes et les pénalités comptabilisées ont une base fiscale nulle, et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporelle déductible résultante de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas d'actif d'impôt différé.

9 Certains éléments ont une base fiscale mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs ►**M5** de l'état de situation financière ◄. Par exemple, les frais de recherche sont comptabilisés en charges pour la détermination du bénéfice comptable de la période de leur survenance, mais leur déduction du bénéfice imposable (perte fiscale) peut ne pas être permise avant une période ultérieure. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant admis en déduction par les administrations fiscales au titre des périodes futures, et la valeur comptable nulle est une différence temporelle déductible dont résulte un actif d'impôt différé.

10 Lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif ne peut être déterminée facilement, il peut être utile de revenir au principe fondamental sur lequel repose la présente norme: une entité doit (sauf quelques exceptions) comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé chaque fois que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif augmentera (ou diminuera) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si un tel recouvrement (règlement) n'avait pas eu de conséquence fiscale. L'exemple C qui fait suite au paragraphe 52 illustre les circonstances dans lesquelles se référer à ce principe fondamental peut être utile, par exemple lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif dépend du mode attendu de recouvrement ou de règlement.

11 Dans les états financiers consolidés, les différences temporelles sont déterminées par comparaison entre les valeurs comptables des actifs et des passifs dans les états financiers consolidés et la base fiscale qui leur est attachée. Pour les juridictions où une déclaration fiscale consolidée est établie, la base fiscale est déterminée à partir de cette déclaration fiscale. Dans les autres juridictions, la base fiscale est déterminée à partir des déclarations fiscales individuelles de chaque entité comprise dans le périmètre de consolidation.

COMPTABILISATION D'ACTIFS ET DE PASSIFS D'IMPÔT EXIGIBLE

12 L'impôt exigible de la période et des périodes précédentes doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de la période et des périodes précédentes excède le montant dû pour ces périodes, l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif.

13 L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure doit être comptabilisé en tant qu'actif.

▼B

14 Lorsqu'elle utilise une perte fiscale pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure, une entité comptabilise l'avantage à l'actif dans la période au cours de laquelle se produit la perte fiscale car l'avantage pour l'entité est probable et peut être évalué de manière fiable.

COMPTABILISATION D'ACTIFS ET DE PASSIFS D'IMPÔT DIFFÉRÉ

DIFFÉRENCES TEMPORELLES IMPOSABLES

15 Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par:

a) la comptabilisation initiale du *goodwill*; ou

b) la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:

i) n'est pas un regroupement d'entreprises; et

ii) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporelles taxables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales, un impôt différé passif doit être comptabilisé selon le paragraphe 39.

16 Le fait que sa valeur comptable sera recouvrée sous la forme d'avantages économiques futurs pour l'entité au cours de périodes futures est inhérent à la comptabilisation d'un actif. Lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa base fiscale, le montant des avantages économiques futurs sera supérieur au montant déductible autorisé fiscalement. La différence est une différence temporelle taxable, et l'obligation de payer les impôts sur le résultat qui en résultent au cours des périodes futures est un passif d'impôt différé. Lorsque l'entité recouvre la valeur comptable de l'actif, la différence temporelle taxable s'inverse et l'entité a un bénéfice imposable. Ceci rend probable la sortie de l'entité d'avantages économiques sous la forme de paiements d'impôt. Par conséquent, la présente norme impose la comptabilisation de tous les passifs d'impôt différé, sauf dans certains cas décrits aux paragraphes 15 et 39.

Exemple

Un actif qui a coûté 150 a une valeur comptable de 100. L'amortissement cumulé fiscal est de 90 et le taux d'impôt est de 25 %.

La base fiscale de l'actif est de 60 (coût de 150 moins un amortissement cumulé de 90). Pour recouvrer la valeur comptable de 100, l'entité doit gagner un résultat fiscal de 100 alors qu'elle ne pourra fiscalement déduire qu'un amortissement de 60. L'entité paiera donc des impôts sur le résultat de 10 (40 à 25 %) lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif. La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de 60 constitue une différence temporelle imposable de 40. C'est pourquoi l'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 10 (40 à 25 %) représentant les impôts sur le résultat qu'elle paiera lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif.

▼B

17 Certaines différences temporelles se produisent lorsque le produit (ou la charge) est compris dans le bénéfice comptable d'une période mais est compris dans le bénéfice imposable d'une autre période. De telles différences temporelles sont souvent appelées différences temporaires. Des exemples de différences temporelles de cette nature, qui sont des différences temporelles taxables et génèrent par conséquent des passifs d'impôt différé, sont les suivants:

a) les produits d'intérêts sont inclus dans le bénéfice comptable au fur et à mesure qu'ils sont courus mais peuvent, dans certaines juridictions, n'être inclus dans le bénéfice imposable que lorsqu'ils sont reçus en trésorerie. La base fiscale de toute créance comptabilisée ►M5 dans l'état de situation financière ◄ du fait de tels produits est nulle parce que ces produits n'affectent pas le bénéfice imposable tant qu'ils ne sont pas encaissés;

b) l'amortissement pris en compte dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) peut différer de celui pris en compte dans le calcul du bénéfice comptable. La différence temporelle est la différence entre la valeur comptable de l'actif et sa base fiscale, qui est le coût initial de l'actif moins toutes les déductions effectuées au titre de l'actif et autorisées par les administrations fiscales dans le cadre de la détermination du bénéfice imposable de la période et des périodes antérieures. Cette différence temporelle taxable donne lieu à un passif d'impôt différé lorsque l'amortissement fiscal est accéléré (si l'amortissement fiscal est moins rapide que l'amortissement comptable, une différence temporelle déductible apparaît, générant un actif d'impôt différé); et

c) les frais de développement peuvent être inscrits à l'actif et amortis sur des périodes futures pour la détermination du bénéfice comptable mais déduits du bénéfice imposable de la période au cours de laquelle ils sont encourus. De tels frais de développement ont une base fiscale nulle car ils ont été déjà déduits du bénéfice imposable. La différence temporelle est la différence entre la valeur comptable des frais de développement et leur base fiscale de zéro.

18 Des différences temporelles sont générées également lorsque:

▼M12

a) les actifs identifiables acquis et les passifs repris dans un regroupement d'entreprises sont comptabilisés à leurs justes valeurs respectives selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises,* mais aucun ajustement équivalent n'est effectué à des fins fiscales (voir le paragraphe 19);

▼B

b) des actifs sont réévalués sans qu'un ajustement équivalent soit effectué à des fins fiscales (voir paragraphe 20);

c) du *goodwill* est généré lors d'un regroupement d'entreprises (voir paragraphe 21);

d) la base fiscale d'un actif ou d'un passif lors de sa comptabilisation initiale diffère de sa valeur comptable initiale, par exemple lorsque l'entité bénéficie de subventions publiques non imposables liées à des actifs (voir paragraphes 22 et 33); ou

▼B

e) la valeur comptable des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, devient différente de la base fiscale de la participation ou de l'investissement (voir paragraphes 38 à 45).

Regroupements d'entreprises

19 ►M12 Sauf quelques exceptions limitées, les actifs identifiables acquis et les passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises sont comptabilisés à leur juste valeur à la date d'acquisition. ◄ Des différences temporelles sont générées lorsque la base fiscale des actifs acquis et des passifs assumés identifiables n'est pas affectée par le regroupement d'entreprises ou est affectée de manière différente. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'un actif est majorée pour atteindre sa juste valeur mais que la base fiscale de cet actif demeure égale au coût pour le détenteur précédent, il en résulte une différence temporelle imposable qui donne lieu à un passif d'impôt différé. Le passif d'impôt différé correspondant affecte le *goodwill* (voir paragraphe 66).

Actifs comptabilisés à la juste valeur

20 Les IFRS autorisent ou imposent que certains actifs soient comptabilisés à leur juste valeur ou soient réévalués (voir, par exemple, IAS 16 *Immobilisations corporelles*, IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* et IAS 40 *Immeubles de placement*). Dans certaines juridictions, la réévaluation ou autre ajustement d'un actif à la juste valeur affecte le bénéfice imposable (perte fiscale) de la période. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporelle. Dans d'autres juridictions, la réévaluation ou ajustement d'un actif n'affecte pas le bénéfice imposable de la période où a lieu la réévaluation ou l'ajustement et en conséquence, la base fiscale de l'actif n'est pas ajustée. Toutefois, le recouvrement futur de la valeur comptable générera un flux d'avantages économiques taxables pour l'entité dont le montant différera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé. Ceci est vrai même si:

a) l'entité n'a pas l'intention de sortir l'actif. Dans ce cas, la valeur nette comptable réévaluée de l'actif sera recouvrée par son utilisation. Ceci générera un résultat fiscal excédant l'amortissement qui sera fiscalement disponible au cours de périodes futures; ou si

b) l'imposition sur les plus ou moins-values est différée dans la mesure où les produits procurés par la sortie de l'actif sont investis dans des actifs similaires. Dans ce cas, l'impôt devra finalement être payé lors de la vente ou de l'utilisation des actifs similaires.

Goodwill

▼M12

21 Le goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est évalué comme l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:

a) le total de:

i) la contrepartie transférée, évaluée conformément à IFRS 3, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition;

▼M12

ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise comptabilisé selon IFRS 3; et

iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon IFRS 3.

▼B

De nombreuses administrations fiscales n'autorisent pas la comptabilisation de réductions de la valeur comptable du *goodwill* en tant que charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable. De plus, dans de telles juridictions, le coût du *goodwill* n'est, bien souvent, pas déductible lorsqu'une filiale cède son activité sous-jacente. Dans de telles juridictions, le *goodwill* a une base fiscale de zéro. Toute différence entre la valeur comptable du *goodwill* et sa base fiscale nulle est une différence temporelle imposable. Toutefois, la présente norme n'autorise pas la comptabilisation du passif d'impôt différé correspondant car le *goodwill* est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

▼M12

21A Des réductions ultérieures d'un passif d'impôt différé qui n'est pas comptabilisé car il découle d'une comptabilisation initiale de goodwill sont aussi considérées comme résultant de la comptabilisation initiale du goodwill et ne sont pas, par conséquent, comptabilisées selon le paragraphe 15(a). Par exemple, si une entité, lors d'un regroupement d'entreprises, comptabilise un coût de 100 UM dont la base fiscale est zéro, le paragraphe 15(a) interdit à l'entité de comptabiliser le passif d'impôt différé correspondant. Si, ultérieurement, l'entité comptabilise au titre de ce goodwill une perte de valeur de 20 UM, le montant de la différence temporelle imposable correspondant au goodwill est réduit de 100 UM à 80 UM, et il en résulte une diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé. Cette diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé est également considérée comme correspondant à la comptabilisation initiale du goodwill et il est par conséquent interdit de la comptabiliser selon le paragraphe 15(a).

21B Les passifs d'impôt différé relatifs aux différences temporelles imposables se rapportant au goodwill sont toutefois comptabilisés dans la mesure où ils ne découlent pas de la comptabilisation initiale du goodwill. Par exemple, si une entité, lors d'un regroupement d'entreprises, comptabilise un goodwill de 100 UM qui est déductible à des fins fiscales au taux de 20 pour cent par an, à partir de l'année de l'acquisition, la base fiscale du goodwill est de 100 UM lors de la comptabilisation initiale, et de 80 UM à la fin de l'année d'acquisition. Si la valeur comptable du goodwill à la fin de l'année d'acquisition reste inchangée à 100 UM, une différence temporelle imposable de 20 UM est générée à la fin de cette année. Du fait que la différence temporelle imposable n'est pas liée à la comptabilisation initiale du *goodwill*, le passif d'impôt différé qui en résulte est comptabilisé.

▼B

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

▼M12

22 Une différence temporelle peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, par exemple si le coût d'un actif n'est pas, partiellement ou en totalité, déductible fiscalement. La méthode de comptabilisation pour une telle différence temporelle dépendra de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de l'actif ou du passif:

a) lors d'un regroupement d'entreprises, une entité comptabilise tout passif ou actif d'impôt différé et ceci affecte le montant du goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses qu'elle comptabilise (voir paragraphe 19);

▼B

b) si la transaction affecte soit le bénéfice comptable, soit le bénéfice imposable, une entité comptabilise tout actif ou passif d'impôt différé, et comptabilise la charge ou le produit d'impôt différé qui en résulte au ►M5 résultat ◄ (voir paragraphe 59);

c) si la transaction n'est pas un regroupement d'entreprises et si elle n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable, une entité doit, en l'absence de l'exemption prévue aux paragraphes 15 et 24, comptabiliser l'actif ou le passif d'impôt différé qui en résulte et ajuster la valeur comptable de l'actif ou du passif pour le même montant. De tels ajustements rendraient moins transparents les états financiers. Aussi, la présente norme n'autorise pas la comptabilisation par une entité de l'actif ou passif d'impôt différé résultant, soit lors de la comptabilisation initiale, soit ultérieurement (voir exemple ci-après). Par ailleurs une entité ne comptabilise pas les changements ultérieurs d'un actif ou passif d'impôt différé non comptabilisé lorsque l'actif est amorti.

Exemple illustrant le paragraphe 22c)

Une entité envisage d'utiliser un actif dont le coût est de 1 000 pendant sa durée d'utilité de cinq ans et ensuite de s'en séparer pour une valeur résiduelle de zéro. Le taux d'impôt est de 40 %. L'amortissement de cet actif n'est pas fiscalement déductible. Les plus-values ne sont pas imposables et les moins values ne sont pas déductibles lors de la sortie.

Lorsqu'elle recouvre la valeur comptable de l'actif, l'entité réalise un résultat fiscal de 1 000 et paie un impôt de 400. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 400 qui en résulte, car il découle de la comptabilisation initiale de l'actif.

L'année suivante, la valeur comptable de l'actif est de 800. En réalisant un résultat fiscal de 800, l'entité paye un impôt de 320. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 320 car il résulte de la comptabilisation initiale de l'actif.

▼B

23 Selon IAS 32 *Instruments financiers: présentation*, l'émetteur d'un instrument financier composé, par exemple une obligation convertible, classe la composante passif dans les passifs et la composante capitaux propres dans les capitaux propres. Dans certaines juridictions, la base fiscale de la composante passif lors de la comptabilisation initiale est égale à la valeur comptable initiale de la somme des composantes passif et capitaux propres de l'instrument. La différence temporelle taxable résultante se produit lors de la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres, distincte de celle de la composante passif. L'exception définie au paragraphe 15b) ne trouve alors pas à s'appliquer. Par conséquent, l'entité comptabilise le passif d'impôt différé qui en résulte. ►M5 Selon le paragraphe 61A, l'impôt différé est imputé directement à la valeur comptable de la composante capitaux propres. Selon le paragraphe 58, les changements ultérieurs du passif d'impôt différé sont comptabilisés dans le résultat en charge (produit) d'impôt différé. ◄

Différences temporelles déductibles

24 Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:

a) n'est pas un regroupement d'entreprises; et

b) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporelles déductibles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises, et investissements dans des succursales, un actif d'impôt différé doit être comptabilisé selon le paragraphe 44.

25 Le fait que sa valeur comptable sera réglée au cours de périodes futures par une sortie de l'entité de ressources représentatives d'avantages économiques est inhérent à la comptabilisation d'un passif. Lorsque ces ressources sortent de l'entité, leur montant, partiellement ou en totalité, peut être déductible lors de la détermination du bénéfice imposable d'une période ultérieure à celle au cours duquel le passif est comptabilisé. Il en résulte alors une différence temporelle entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale. En conséquence, un actif d'impôt différé est généré au titre des impôts sur le résultat qui seront recouvrables au cours de périodes futures lorsque cette partie de passif sera admise en déduction du bénéfice imposable. De la même façon, si la valeur comptable d'un actif est inférieure à sa base fiscale, la différence donne lieu à un actif d'impôt différé qui sera recouvrable sur les périodes futures au titre des impôts sur le résultat.

Exemple

Une entité comptabilise une provision pour garantie de 100. Fiscalement, les coûts de garantie ne sont déductibles que lorsque l'entité paye les réclamations. Le taux d'impôt est de 25 %.

▼B

La base fiscale du passif est nulle (valeur comptable de 100 moins le montant qui sera fiscalement déductible sur les périodes suivantes au titre de ce passif). En réglant le passif pour sa valeur comptable, l'entité va réduire son bénéfice imposable futur de 100, et par conséquent réduire ses paiements futurs d'impôt de 25 (100 à 25 %). La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de zéro est une différence temporelle déductible de 100. L'entité comptabilise donc un actif d'impôt différé de 25 (100 à 25 %), s'il est probable que l'entité dégagera au cours des périodes futures un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir profiter de cette réduction de paiement d'impôt.

26 Des exemples de différences temporelles déductibles qui génèrent des actifs d'impôt différé sont présentés ci-après:

a) les coûts relatifs aux prestations de retraite peuvent être déduits du bénéfice comptable des années de service de l'employé mais déduits du bénéfice imposable soit lorsque l'entité verse ses cotisations à un fonds, soit lorsqu'elle paye les retraites. La différence entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale, qui est généralement nulle, est une différence temporelle. Cette différence temporelle déductible donne lieu à un actif d'impôt différé lorsque l'entité en retire des avantages économiques par le biais d'une réduction de son bénéfice imposable lors du versement des cotisations ou du paiement des retraites;

b) les frais de recherche sont comptabilisés en charges dans le bénéfice comptable de la période au cours de laquelle ils sont encourus, mais peuvent ne pas être fiscalement déductibles avant un certain temps. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant dont la déduction sera autorisée par l'administration fiscale au cours de périodes futures, et sa valeur comptable de zéro est une différence temporelle déductible qui donne lieu à un actif d'impôt différé;

▼M12

c) sauf quelques exceptions limitées, une entité comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises à leur juste valeur à la date d'acquisition. Lorsqu'un passif repris est comptabilisé à la date d'acquisition, mais que les coûts liés ne sont déduits dans la détermination des bénéfices imposables qu'au cours d'une période ultérieure, une différence temporelle déductible apparaît, donnant lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé est généré lorsque la juste valeur d'un actif identifiable acquis est inférieure à sa base fiscale. Dans les deux cas, l'actif d'impôt différé qui en résulte affecte le goodwill (voir le paragraphe 66); et

▼B

d) certains actifs peuvent être comptabilisés à leur juste valeur, ou peuvent être réévalués, sans que leur base fiscale soit ajustée en conséquence (voir paragraphe 20). Une différence temporelle déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

▼B

27 Le renversement des différences temporelles déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des périodes futures. Néanmoins, des avantages économiques prenant la forme de réduction de paiement d'impôt ne bénéficieront à l'entité que si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour compenser ces déductions. Par conséquent, une entité ne comptabilise des actifs d'impôts différés que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles pourront être imputées.

28 Il est probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer une différence temporelle déductible lorsqu'il y a suffisamment de différences temporelles imposables, relevant de la même autorité fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elles s'inversent:

a) au cours de la période pendant laquelle on s'attend à ce que les différences temporelles déductibles s'inversent; ou

b) au cours des périodes sur lesquels la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant.

Dans ces cas, l'actif d'impôt différé est comptabilisé dans la période au cours de laquelle les différences temporelles déductibles se produisent.

29 Lorsque les différences temporelles imposables relevant de la même autorité fiscale et relatives à la même entité imposable sont insuffisantes, l'actif d'impôt différé est comptabilisé pour autant que:

a) il est probable que l'entité dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans la période au cours de laquelle les différences temporelles déductibles s'inverseront (ou lors des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier dans quelle mesure elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des périodes futures, l'entité ignore les montants imposables résultant des différences temporelles déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours de périodes futures car l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporelles nécessitera lui-même l'existence de bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé; ou

b) la gestion fiscale de l'entité lui donne l'opportunité de générer un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées.

30 Des opportunités liées à la gestion fiscale sont des actions que l'entité entreprend pour créer ou augmenter un bénéfice imposable au cours d'une période donnée, avant la date d'expiration du droit à utiliser la perte fiscale ou le crédit d'impôt. Ainsi, il est possible, dans certaines juridictions, de générer ou accroître le bénéfice imposable:

a) en choisissant de rendre imposables les produits d'intérêts selon qu'ils sont encaissés ou qu'ils sont dus;

b) en différant la demande de certaines déductions à opérer sur le bénéfice imposable;

c) en vendant et éventuellement reprenant à bail les actifs qui se sont appréciés mais dont la base fiscale n'a pas été ajustée pour refléter cette appréciation; et

d) en vendant un actif générant un produit non imposable (par exemple, dans certaines juridictions, une obligation d'État) pour acheter un autre actif générant un résultat fiscal.

▼B

Lorsque des opportunités liées à la gestion fiscale transfèrent des bénéfices imposables d'une période ultérieure plus lointaine à une période plus proche, l'utilisation du report en avant d'une perte fiscale ou d'un crédit d'impôt suppose toujours l'existence d'un bénéfice imposable futur provenant de sources autres que des différences temporelles créées dans le futur.

31 Lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle se réfère aux commentaires des paragraphes 35 et 36.

32 [Supprimé]

▼M12

Goodwill

32A Si la valeur comptable du goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est inférieure à sa base fiscale, l'écart engendre un actif d'impôt différé. L'actif d'impôt différé résultant de la comptabilisation initiale du goodwill doit être comptabilisé dans le cadre de la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible sur lequel pourra s'imputer la différence temporelle déductible.

▼B

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

33 Le cas d'une subvention publique non imposable liée à un actif déduite pour arriver à la valeur comptable d'un actif mais qui, pour des raisons fiscales, n'est pas déduite du montant amortissable de l'actif (autrement dit de sa base fiscale), illustre le cas d'un actif d'impôt différé généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif. La valeur comptable de l'actif est inférieure à sa base fiscale, d'où une différence temporelle déductible. Les subventions publiques peuvent également être comptabilisées en produits différés, auquel cas la différence entre le produit différé et sa base fiscale égale à zéro est une différence temporelle déductible. Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entité ne comptabilise pas l'actif d'impôt différé en résultant, pour les motifs donnés au paragraphe 22.

Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

34 Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés, dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

35 Les critères de comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de différences temporelles déductibles. Toutefois, l'existence de pertes fiscales non utilisées constitue une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Par conséquent, lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de ces pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés que dans la mesure où elle dispose de différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes montrant qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants sur lesquels pourront être imputés les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés. Lorsque tel est le cas, le paragraphe 82 impose d'indiquer le montant de l'actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation.

▼B

36 Une entité considère les critères suivants pour évaluer la probabilité avec laquelle elle dégagera un bénéfice imposable sur lequel imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés:

a) l'entité dispose de différences temporelles taxables suffisantes auprès de la même autorité fiscale et la même entité imposable, qui engendreront des montants imposables sur lesquels les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés avant qu'ils n'expirent;

b) il est probable que l'entité dégagera des bénéfices imposables avant que les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés n'expirent;

c) les pertes fiscales non utilisées résultent de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement pas; et

d) il existe des opportunités liées à la gestion fiscale de l'entité (voir paragraphe 30) qui généreront un bénéfice imposable pendant la période au cours de laquelle les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

Dans la mesure où il n'est pas probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés, l'actif d'impôt différé n'est pas comptabilisé.

Réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés

37 À ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄, une entité réestime les actifs d'impôt différé non comptabilisés. Une entité comptabilise un actif d'impôt différé qui ne l'avait pas été jusque-là dans la mesure où il est devenu probable qu'un bénéfice imposable futur permettra de recouvrer l'actif d'impôt différé. Par exemple, une amélioration de l'environnement commercial peut accroître la probabilité que l'entreprise pourra dégager un bénéfice imposable futur suffisant pour que l'actif d'impôt différé réponde aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 24 ou 34. Un autre exemple est le cas où une entreprise réestime des actifs d'impôt différé à la date d'un regroupement d'entreprises ou ultérieurement (voir paragraphes 67 et 68).

Participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales

38 Des différences temporelles apparaissent lorsque la valeur comptable de participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et des investissements dans des succursales (c'est-à-dire la part détenue par une société mère ou l'investisseur dans l'actif net d'une filiale, entreprise associée, coentreprise ou succursale, y compris la valeur comptable du *goodwill*) devient différente de la base fiscale (qui est souvent son coût) de la participation ou de l'investissement. De telles différences peuvent survenir dans un certain nombre de circonstances différentes telles que:

a) l'existence de bénéfices non distribués par les filiales, succursales, entreprises associées et coentreprises;

b) des variations de cours de change lorsque la société mère et sa filiale sont implantées dans des pays différents; et

▼B

c) une réduction de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée à sa valeur recouvrable.

Dans des états financiers consolidés, la différence temporelle peut être différente de la différence temporelle associée à cette participation dans les états financiers individuels de la société mère si la société mère comptabilise la participation dans ses états financiers individuels au coût ou à des montants réévalués.

39 Une entité doit comptabiliser un passif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles imposables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et à des investissements dans des succursales, sauf si et dans la mesure où les deux conditions suivantes sont satisfaites:

a) la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera; et

b) il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

40 Comme la mère contrôle la politique de sa filiale en matière de dividendes, elle est en mesure de contrôler l'échéance de renversement des différences temporelles liées à cette participation (non seulement celles générées par les bénéfices non distribués, mais aussi celles générées par les différences de conversion). De plus, il serait souvent impossible de déterminer le montant des impôts sur le résultat qui seraient à payer lorsque la différence temporelle s'inversera. Donc, lorsque la mère a décidé de ne pas distribuer ces bénéfices dans un avenir prévisible, la mère ne comptabilise pas de passif d'impôt différé. Le même raisonnement s'applique aux investissements dans des succursales.

41 Les actifs et passifs non monétaires d'une entité sont évalués dans la monnaie fonctionnelle de celle-ci (voir IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*). Si le bénéfice imposable ou la perte fiscale de l'entité (et donc la base fiscale de ses actifs et passifs non monétaires) est déterminé(e) dans une autre monnaie, les variations des cours de change génèrent des différences temporelles qui entraînent la comptabilisation d'un passif d'impôt différé ou (sous réserve du paragraphe 24) d'un actif d'impôt différé. L'impôt différé qui en résulte est passé en charges ou en produits dans le résultat (voir paragraphe 58).

42 Un investisseur dans une entreprise associée ne contrôle pas celle-ci et n'est donc normalement pas dans une position qui lui permet de déterminer sa politique en matière de dividendes. C'est pourquoi, en l'absence d'un accord prévoyant que les bénéfices de l'entreprise associée ne seront pas distribués dans un futur prévisible, l'investisseur comptabilise un passif d'impôt différé généré par les différences temporelles imposables liées à sa participation dans l'entreprise associée. Dans certains cas, un investisseur peut ne pas être en mesure de déterminer le montant de l'impôt qui devra être payé s'il recouvre le coût de son investissement dans une entreprise associée, mais il peut déterminer s'il sera égal ou supérieur à un montant plancher. Dans ce cas, le passif d'impôt différé est évalué à ce montant.

43 L'accord entre les parties à une coentreprise régit normalement le partage des bénéfices et précise si les décisions sur ce sujet imposent le consentement de tous les coentrepreneurs ou d'une majorité spécifique de coentrepreneurs. Lorsque le coentrepreneur peut contrôler le partage des bénéfices et qu'il est probable que ces bénéfices ne seront pas distribués dans un avenir prévisible, il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif d'impôt différé.

▼B

44 Une entité doit comptabiliser un actif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles déductibles générées par des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales seulement dans la mesure où il est probable que:

a) la différence temporelle s'inversera dans un avenir prévisible; et

b) il existera un bénéfice imposable sur lequel pourra être imputée la différence temporelle.

45 Pour déterminer si un actif d'impôt différé est comptabilisé au titre des différences temporelles déductibles résultant de sa participation dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et de ses investissements dans des succursales, une entité prend en considération les commentaires énoncés aux paragraphes 28 à 31.

ÉVALUATION

46 Les passifs (actifs) d'impôt exigible de la période et des périodes précédentes doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

47 Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

48 Les actifs et passifs d'impôt exigible et différé sont généralement évalués en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés. Toutefois, dans certaines juridictions, l'annonce des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) par l'État a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut être ultérieure de plusieurs mois à l'annonce. Dans ces conditions, les actifs et passifs d'impôt sont évalués en utilisant le taux d'impôt (et réglementations fiscales) annoncé.

49 Lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à des niveaux différents de résultat imposable, les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués en utilisant les taux moyens dont on attend l'application au bénéfice imposable (perte fiscale) des périodes au cours desquelles on s'attend à ce que les différences temporelles s'inversent.

50 [Supprimé]

51 L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.

52 Dans certaines juridictions, la façon dont une entité recouvre (règle) la valeur comptable de ses actifs (passifs) peut avoir une incidence sur l'un ou l'autre ou les deux éléments suivants:

a) le taux d'impôt applicable lors du recouvrement (règlement) de la valeur comptable de l'actif (passif); et

▼B

b) la base fiscale de l'actif (passif).

Dans de tels cas, une entité évalue ses actifs et passifs d'impôt différé en utilisant le taux d'impôt et la base fiscale qui sont cohérents avec le mode attendu de recouvrement ou de règlement.

Exemple A

Un actif a une valeur comptable de 100 et une base fiscale de 60. Un taux d'impôt de 20 % est applicable en cas de vente de l'actif, et de 30 % pour le reste du résultat.

L'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 8 (40 à 20 %) si elle s'attend à vendre l'actif sans plus l'utiliser, et un passif d'impôt différé de 12 (40 à 30 %) si elle s'attend à conserver l'actif et à recouvrer sa valeur comptable par son utilisation.

Exemple B

Un actif qui a coûté 100 a une valeur comptable de 80 et est réévalué à 150. Fiscalement, il n'a pas été pratiqué d'ajustement équivalent. L'amortissement cumulé fiscal est de 30 et le taux d'impôt est de 30 %. Si l'actif est vendu pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera pris en compte dans le résultat fiscal, mais l'excédent du produit de cession sur le coût ne sera pas imposable.

La base fiscale de l'actif est 70 et il y a une différence temporelle taxable de 80. Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif par son utilisation, elle doit générer un résultat fiscal de 150, mais ne pourra déduire qu'un amortissement de 70. Sur cette base, il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %). Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif en le cédant immédiatement pour un produit de cession de 150, le passif d'impôt différé est calculé comme suit:

	Différence temporelle imposable	*Taux d'impôt*	*Passif d'impôt différé*
Amortissement fiscal cumulé	*30*	*30 %*	*9*
Excédent du produit de cession sur le coût	*50*	*zéro*	—
Total	*80*		*9*

(note: selon le paragraphe ►**M5** *61A* ◄*, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est* ►**M5** *comptabilisé en autres éléments du résultat global* ◄*).*

Exemple C

Les données sont les mêmes que dans l'exemple B, sauf que si l'actif est vendu pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé sera pris en compte dans le bénéfice imposable (à 30 %), tandis le produit de cession sera imposé à 40 % après déduction d'un coût ajusté de l'inflation de 110.

▼B

Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif par son utilisation, elle doit générer un résultat fiscal de 150, mais ne pourra déduire qu'un amortissement de 70. Sur cette base, la base fiscale est de 70, il y a une différence temporelle taxable de 80 et il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %), comme dans l'exemple B.

Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable en cédant l'actif immédiatement pour un produit de cession de 150, l'entité pourra déduire le coût indexé de 110. La plus-value de 40 sera imposée à 40 %. De plus, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera compris dans le résultat fiscal et imposé à 30 %. Sur cette base, la base fiscale est de 80 (110 moins 30), il y a une différence temporelle taxable de 70 et un passif d'impôt différé de 25 (40 à 40 % plus 30 à 30 %). Si la base fiscale n'apparaît pas immédiatement dans cet exemple, il peut être utile de revenir au principe fondamental présenté au paragraphe 10.

(note: selon le paragraphe ►**M5** *61A* ◄*, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est* ►**M5** *comptabilisé en autres éléments du résultat global* ◄*).*

52A Dans certaines juridictions, les impôts sur le revenu sont payables à un taux plus élevé ou plus faible si une partie ou la totalité du résultat net ou du résultat non distribué est payée sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans certaines autres juridictions, les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés dans le cas où le résultat net ou le résultat non distribué est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans de telles circonstances, actifs et passifs d'impôt différés se mesurent selon le taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.

52B Dans les circonstances décrites au paragraphe 52A, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées quand les dividendes à payer sont comptabilisés en tant que passifs. Les conséquences fiscales des dividendes sont plus directement liées aux événements ou transactions passées, plutôt que liées aux distributions aux propriétaires. Ainsi, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées dans le résultat net pour la période, comme imposé par le paragraphe 58, sauf dans la mesure où les conséquences fiscales des dividendes résultent des circonstances décrites dans le paragraphe 58a) et b).

Exemple illustrant les paragraphes 52A et 52B

L'exemple suivant se rapporte à la détermination des actifs et passifs d'impôt différé pour une entité d'une juridiction où l'impôt sur le revenu est payable à un taux plus élevé sur les résultats non distribués (50 %) et avec une somme remboursable au moment de la distribution des résultats. Le taux d'imposition appliqué aux résultats distribués est de 35 %. À la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, au 31 décembre 20X1, l'entreprise ne comptabilise pas de passif pour les dividendes proposés ou décidés après la ►**M5** période de reporting ◄. En conséquence, aucun dividende n'est comptabilisé pour l'année 20X1. Le résultat fiscal pour l'année 20X1 est de 100 000. La différence temporelle taxable pour l'année 20X1 est de 40 000.

▼B

L'entreprise comptabilise un passif d'impôt exigible ainsi qu'une charge d'impôt exigible de 50 000. Aucun actif n'est comptabilisé à sa valeur potentiellement recouvrable sur la base de dividendes futurs. L'entité comptabilise également un passif et une charge d'impôt différé de 20 000 (40 000 au taux de 50 %), ce qui représente l'impôt sur le résultat que l'entité doit payer au moment où elle recouvre ou règle la valeur comptable de ses actifs et passifs sur la base du taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.

Par la suite, le 15 mars 20X2, l'entité comptabilise en tant que passifs des dividendes pour un montant de 10 000 résultant de résultats opérationnels passés.

Le 15 mars 20X2, l'entité comptabilise un recouvrement d'impôt sur le résultat de 1 500 (15 % des dividendes comptabilisés en tant que passifs) sous forme d'actif d'impôt exigible et de réduction de charge d'impôt sur le revenu exigible pour 20X2.

53 Les actifs et passifs d'impôt différé ne doivent pas être actualisés.

54 La détermination fiable des actifs et passifs d'impôt différé sur une base actualisée impose d'établir avec précision la date à laquelle chaque différence temporelle s'inversera. Dans bon nombre de cas, ceci est impossible ou extrêmement complexe à établir. En conséquence, il n'est pas approprié d'imposer l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé. Le fait d'autoriser l'actualisation sans toutefois l'exiger aboutirait à des actifs et passifs d'impôt différé qui ne seraient pas comparables d'une entité à l'autre. En conséquence, la présente norme n'impose ni n'autorise l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé.

55 Les différences temporelles sont déterminées par référence à la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Ceci s'applique même lorsque la valeur comptable est elle-même déterminée sur une base actualisée, par exemple dans le cas des obligations en matière de prestations de retraite (voir IAS 19 *Avantages du personnel*).

56 La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄. Une entité doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé. Une telle réduction doit être reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.

COMPTABILISATION DE L'IMPÔT EXIGIBLE ET DE L'IMPÔT DIFFÉRÉ

57 La comptabilisation des effets sur l'impôt exigible et sur l'impôt différé d'une transaction ou d'un autre événement est cohérente avec la comptabilisation de la transaction ou de l'événement lui-même. Les paragraphes 58 à 68C mettent en œuvre ce principe.

▼M5

Montants comptabilisés en résultat

58 L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat de la période sauf dans la mesure où l'impôt est généré:

a) soit par une transaction ou un événement comptabilisé hors résultat, soit en autres éléments du résultat global soit directement en capitaux propres, dans la même période ou une période différente, (voir paragraphes 61A à 65); et

▼B

b) soit par un regroupement d'entreprises (voir les paragraphes 66 à 68).

59 La plupart des passifs et actifs d'impôt différé sont générés lorsque le produit ou la charge est pris en compte dans le bénéfice comptable d'une période mais est pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) d'une autre période. L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le ►M5 résultat ◄. Ceci est le cas dans les exemples suivants:

a) les produits d'intérêts, de redevances, de dividendes sont perçus à terme échu et sont pris en compte dans le bénéfice comptable en fonction du temps écoulé, selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires* mais sont pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) en fonction des encaissements; et

b) des coûts d'immobilisations incorporelles ont été inscrits à l'actif selon IAS 38 et sont amortis dans le ►M5 résultat ◄, mais ils ont été déduits fiscalement lorsqu'ils ont été encourus.

60 La valeur comptable des actifs et passifs d'impôt différé peut varier même s'il n'y a pas de changement dans le montant des différences temporelles correspondantes. Ceci peut se produire, par exemple, lors:

a) d'un changement dans le taux de l'impôt ou dans la réglementation fiscale;

b) d'une nouvelle appréciation de la recouvrabilité d'actifs d'impôt différé; ou

c) d'un changement dans la manière attendue de recouvrer un actif.

L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le ►M5 résultat ◄, sauf dans la mesure où il se rapporte à des éléments précédemment ►M5 comptabilisés hors résultat ◄ (voir paragraphe 63).

Éléments ►M5 comptabilisés hors résultat ◄

▼M5

———————

61A L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé hors résultat si l'impôt concerne des éléments qui ont été comptabilisés hors résultat au cours de la même période ou d'une période différente. En conséquence, l'impôt exigible et l'impôt différé qui concerne des éléments qui, au cours de la même période ou d'une période différente, sont comptabilisés:

(a) en autres éléments du résultat global, sera comptabilisé en autres éléments du résultat global (voir paragraphe 62).

(b) directement en capitaux propres, sera comptabilisé directement en capitaux propres (voir paragraphe 62A).

▼M5

62 Les Normes internationales d'information financière imposent ou permettent de comptabiliser certains éléments en autres éléments du résultat global. On peut citer à titre d'exemple:

(a) un changement de leur valeur comptable généré par la réévaluation d'immobilisations corporelles (voir IAS 16); et

(b) [supprimé]

(c) les écarts de change résultant de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger (voir IAS 21).

(d) [supprimé]

62A Les Normes internationales d'information financière imposent ou permettent de comptabiliser certains éléments directement au crédit ou au débit des capitaux propres. On peut citer à titre d'exemple:

(a) un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués résultant soit d'un changement de méthodes comptables appliqué de façon rétrospective, soit de la correction d'une erreur (voir IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs); et

(b) les montants générés par la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres d'un instrument financier composé (voir paragraphe 23).

63 Dans certaines circonstances exceptionnelles, il peut être difficile de déterminer le montant de l'impôt exigible et différé qui est relatif aux éléments comptabilisés hors résultat (soit en autres éléments du résultat global, soit directement dans les capitaux propres). Ceci peut être le cas par exemple lorsque:

▼B

a) les taux d'impôt sur le résultat sont progressifs et qu'il est impossible de déterminer à quel taux une composante spécifique du bénéfice imposable (perte fiscale) a été imposée;

b) un changement dans le taux d'impôt ou d'une autre règle fiscale affecte un actif ou un passif d'impôt différé relatif (en totalité ou partiellement) ►M5 à un élément qui a été précédemment comptabilisé hors résultat; ou ◄

c) une entité détermine qu'un actif d'impôt différé doit être comptabilisé, ou ne doit plus l'être en totalité, ►M5 et l'actif d'impôt différé est relatif (en totalité ou partiellement) à un élément précédemment comptabilisé hors résultat. ◄

▼M5

Dans de tels cas, l'impôt exigible et l'impôt différé relatif aux éléments comptabilisés hors résultat est établi sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et différé de l'entité dans la juridiction fiscale concernée ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée en la circonstance.

▼B

64 IAS 16 ne précise pas si une entité doit transférer, chaque année, de l'écart de réévaluation aux résultats non distribués, un montant égal à la différence entre l'amortissement de l'actif réévalué et l'amortissement fondé sur le coût de cet actif. Si une entité pratique un tel transfert, le montant transféré doit être net de tout impôt différé correspondant. Des considérations similaires s'appliquent aux transferts pratiqués à l'occasion de la sortie d'une immobilisation corporelle.

▼B

65 Lorsqu'un actif est réévalué fiscalement et que cette réévaluation est relative à une réévaluation comptable d'une période antérieure ou que l'on s'attend à comptabiliser lors d'une période ultérieure, les effets fiscaux résultant à la fois de la réévaluation de l'actif et de l'ajustement de la base fiscale sont ►M5 comptabilisés en autres éléments du résultat global ◄ des périodes au cours desquelles ils surviennent. Toutefois, si la réévaluation à des fins fiscales n'est pas relative à une réévaluation comptable d'une période précédente ou qu'il est prévu de réaliser au cours d'une période ultérieure, les effets comptables de l'ajustement de la base fiscale sont comptabilisés dans l' ►M5 état du résultat global ◄.

65A Lorsqu'une entité paye ses actionnaires, il est possible qu'elle doive payer une partie des dividendes aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires. Dans beaucoup de juridictions, ce montant est qualifié de retenue à la source. Un tel montant payé ou à payer aux administrations fiscales est imputé dans les capitaux propres en tant que faisant partie des dividendes.

Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises

▼M12

66 Comme expliqué aux paragraphes 19 et 26(c), des différences temporelles peuvent être générées lors d'un regroupement d'entreprises. Selon IFRS 3, une entité comptabilise des actifs d'impôt différé (dans la mesure où ils satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 24) ou des passifs d'impôt différé correspondants en tant qu'actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition. En conséquence, ces actifs et passifs d'impôt différé affectent le montant du goodwill ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses comptabilisés par l'entité. Toutefois, selon le paragraphe 15(a), une entité ne comptabilise pas les passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale du goodwill.

67 À la suite de un regroupement d'entreprises, la probabilité pour l'acquéreur de réaliser un actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition pourrait changer. Un acquéreur peut considérer comme probable qu'il récupérera son propre actif d'impôt différé qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprises. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représentent ses pertes fiscales non utilisées en imputant sur elles des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. À l'inverse, à la suite de un regroupement d'entreprises, il pourrait s'avérer qu'il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable futur permette de recouvrer l'actif d'impôt différé. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise un changement de l'actif d'impôt différé au cours de la période du regroupement d'entreprises, mais ne l'inclut pas dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises. Dès lors, l'acquéreur ne le prend pas en compte pour évaluer le *goodwill* ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses;

68 L'avantage potentiel des reports de perte fiscale de l'entreprise acquise ou d'autres actifs d'impôt différé pourraient ne pas satisfaire aux critères de comptabilisation lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, mais pourraient être réalisés par la suite.

Une entité doit comptabiliser les avantages d'impôt différés qu'elle réalise après le regroupement d'entreprises, comme suit:

▼**M12**

a) Les avantages d'impôt différé comptabilisés au cours de la période d'évaluation qui résultent de nouvelles informations relatives à des faits et des circonstances qui existaient à la date d'acquisition doivent être utilisés pour réduire la valeur comptable de l'éventuel goodwill lié à cette acquisition. Si la valeur comptable de ce goodwill est nulle, tout avantage d'impôt différé résiduel doit être comptabilisé en résultat.

b) Tous les autres avantages d'impôt différé acquis et réalisés doivent être comptabilisés en résultat (ou bien, si la présente Norme l'impose, en dehors du résultat).

_____

▼**B**

Impôt exigible et impôt différé résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions

68A Dans certaines juridictions fiscales, les entités bénéficient d'une déduction fiscale (c'est-à-dire un montant qui est déductible lors de l'établissement du bénéfice imposable) liée à une rémunération payée en actions, en options sur action ou en autres instruments de capitaux propres de l'entité. Le montant de cette déduction fiscale peut différer de la charge salariale cumulée liée, et peut être généré pendant une période comptable ultérieure. Par exemple, dans certaines juridictions, une entité peut comptabiliser une charge pour la consommation des services de membres du personnel reçus en contrepartie de l'attribution d'options sur action, selon la norme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* et ne pas bénéficier de la déduction fiscale avant que les options soient exercées, la déduction fiscale étant évaluée sur la base du prix de l'action de l'entité à la date de la période.

68B Comme pour les frais de recherche abordés aux paragraphes 9 et 26b) de la présente norme, la différence entre la base taxable des services des membres du personnel reçus jusqu'au jour considéré (montant admis en déduction par les administrations fiscales au titre des périodes ultérieures), et leur valeur comptable, égale à zéro, est une différence temporelle déductible dont résulte un actif d'impôt différé. Si le montant autorisé par les autorités fiscales en déduction dans les périodes futures n'est pas connu à la fin de la période, il sera estimé d'après les informations disponibles à la fin de la période. Par exemple, si le montant autorisé par les autorités fiscales au titre de déduction pour les périodes ultérieures dépend du prix de l'action de l'entité à une date ultérieure, l'évaluation de la différence temporelle déductible doit être fondée sur le prix des actions de l'entité à la fin de la période.

68C Comme indiqué au paragraphe 68A, le montant de la déduction fiscale (ou de la déduction fiscale future estimée, évaluée selon le paragraphe 68B) peut différer de la charge salariale cumulée correspondante. Le paragraphe 58 de la norme impose de comptabiliser l'impôt exigible et différé en produits ou en charges et de l'inclure dans le résultat de la période, sauf dans la mesure où l'impôt résulte: ►**M5** (a) d'une transaction ou un événement comptabilisé hors résultat, dans la même période ou une période différente ou (b) d'un regroupement d'entreprises. ◄ Si le montant de la déduction fiscale (ou de la déduction fiscale future estimée) dépasse le montant de la charge salariale cumulée liée, cela indique que la déduction fiscale est liée non seulement à une charge salariale, mais également à un élément de capitaux propres. Dans cette situation, l'excédent de l'impôt exigible ou différé associé doit être directement comptabilisé en capitaux propres.

▼B

PRÉSENTATION

Actifs et passifs d'impôt

69 [Supprimé]

70 [Supprimé]

Compensation

71 Une entité doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible si, et seulement si, l'entité:

a) a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés; et

b) a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

72 Bien que les actifs et passifs d'impôt exigible soient comptabilisés et évalués séparément, ils sont compensés ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ sous réserve de respecter des critères similaires à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32. Une entité aura normalement un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif d'impôt exigible lorsqu'ils concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et si cette autorité fiscale permet à l'entité de faire ou de recevoir un seul paiement net.

73 Dans les états financiers consolidés, un actif d'impôt exigible d'une entité d'un groupe est compensé avec le passif d'impôt exigible d'une autre entité du groupe si, et seulement si, les entités concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et que les entités ont l'intention de faire ou de recevoir un tel paiement net ou de recouvrer l'actif et de régler le passif simultanément.

74 Une entité doit compenser les actifs et passifs d'impôt différés si, et seulement si:

a) l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible; et

b) les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale:

i) soit sur la même entité imposable;

ii) soit sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôt exigible sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque période future au cours de laquelle on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés.

▼B

75 De façon à éviter le besoin d'un échéancier détaillé des dates de renversement de chaque différence temporelle, la présente norme impose à une entité de compenser un actif et un passif d'impôt différé d'une même entité imposable si, et seulement si, ils sont liés à des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et que l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et les passifs d'impôt exigible.

76 Dans de rares cas, une entité peut avoir un droit juridiquement exécutoire de compenser et l'intention de régler le montant net pour certaines périodes et pas pour d'autres. Dans de tels rares cas, un échéancier détaillé peut être nécessaire pour établir de façon fiable si le passif d'impôt différé d'une entité imposable se traduira par des paiements d'impôt augmentés dans la même période que celle au cours de laquelle un actif d'impôt différé d'une autre entité imposable conduira à des paiements d'impôt diminués chez cette seconde entité imposable.

Charge d'impôt

Charge (produit) d'impôt lié(e) au bénéfice des activités ordinaires

▼M5

77 La charge (le produit) d'impôt relatif au résultat des activités ordinaires doit être présenté dans l'état du résultat global.

77A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007), elle doit présenter les charges (produits) d'impôt relatifs au résultat des activités ordinaires dans cet état séparé.

▼B

Différences de conversion relatives aux actifs et passifs d'impôt différé étranger

78 Bien qu'elle impose de comptabiliser en produits ou en charges certaines différences de change, IAS 21 ne spécifie pas dans quel poste ►M5 de l'état du résultat global ◄ ces différences doivent être présentées. En conséquence, lorsque des différences de change résultant de la conversion de passifs ou d'actifs d'impôt différé étranger sont comptabilisées dans ►M5 l'état du résultat global ◄, ces différences peuvent être classées en charge (produit) d'impôt différé si cette présentation est considérée comme la plus pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

INFORMATIONS À FOURNIR

79 Les principales composantes de la charge (produit) d'impôt doivent être présentées distinctement.

80 Les composantes de la charge (du produit) d'impôt peuvent comprendre:

a) la charge (du produit) d'impôt exigible;

b) tout ajustement comptabilisé au cours de la période au titre de l'impôt exigible des périodes antérieures;

▼B

c) le montant de la charge (du produit) d'impôt différé afférente à la naissance et au renversement des différences temporelles;

d) le montant de la charge (du produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux;

e) le montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible;

f) le montant de l'avantage provenant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé;

g) la charge d'impôt différé générée par la réduction de valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de valeur précédente, selon le paragraphe 56; et

h) le montant de la charge (du produit) d'impôt afférent(e) aux changements de méthodes comptables et aux erreurs inclus dans le résultat selon IAS 8, car ils ne peuvent pas être comptabilisés de manière rétrospective.

▼M5

81 Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement:

(a) le total de l'impôt exigible et de l'impôt différé relatif aux éléments directement débités ou crédités dans les capitaux propres (voir paragraphe 62A);

(ab) le montant de l'impôt relatif à chaque élément du résultat global [voir le paragraphe 62 et IAS 1 (révisée en 2007)];

(b) [Supprimé];

▼B

c) une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable selon l'une des formes suivantes ou les deux:

i) un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s), en indiquant également la base de calcul du (des) taux d'impôt applicable(s); ou

ii) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable;

d) une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à la période précédente;

e) le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé ►M5 dans l'état de situation financière ◄;

f) le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et à des investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (voir paragraphe 39);

▼B

g) pour chaque catégorie de différence temporelle et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés:

i) le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés ►M5 dans l'état de situation financière ◄ pour chaque période présentée;

ii) le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans ►M5 l'état du résultat global ◄, s'il n'est pas mis en évidence par les changements des montants comptabilisés ►M5 dans l'état de situation financière ◄;

▼M12

h) dans le cadre des activités abandonnées, la charge d'impôt relative:

i) au profit ou à la perte lié(e) à l'abandon; et

ii) le résultat courant des activités abandonnées pour la période ainsi que les montants correspondants pour toutes les périodes antérieures présentées;

i) l'incidence sur l'impôt sur le résultat des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entité avant l'autorisation de publier les états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers;

j) si un regroupement d'entreprises dans lequel l'entité est l'acquéreur entraîne un changement du montant comptabilisé pour son actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition (voir paragraphe 67), le montant de ce changement; et

k) si les avantages d'impôt différé acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne sont pas comptabilisés à la date d'acquisition mais sont comptabilisés après la date d'acquisition (voir paragraphe 68), une description de l'événement ou du changement de circonstances ayant causé la comptabilisation des avantages d'impôt différé.

▼B

82 Une entité doit indiquer le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque:

a) l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs excédant les bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes; et

b) l'entité a subi une perte au cours de la période ou de la période précédente dans la juridiction fiscale dont l'actif d'impôt différé relève.

82A Dans les circonstances décrites dans le paragraphe 52A, une entité doit fournir des indications sur la nature des conséquences sur l'impôt sur le revenu découlant du paiement de dividendes aux actionnaires. De plus, l'entité doit fournir des informations sur la valeur des conséquences potentielles d'impôt sur le revenu pratiquement déterminables, ainsi que sur l'existence de potentielles conséquences d'impôt sur le revenu qui soient pratiquement non déterminables.

83 [Supprimé]

▼B

84 Les informations imposées par le paragraphe 81c) aident les utilisateurs des états financiers à comprendre dans quelle mesure la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable est inhabituelle et à comprendre les facteurs importants qui pourraient affecter cette relation dans le futur. La relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable peut être affectée par des facteurs tels que les produits exonérés d'impôt, les charges non déductibles du bénéfice imposable (perte fiscale), l'effet des pertes fiscales et celui des taux d'impôt étrangers.

85 Pour expliquer la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable, une entité utilise un taux d'impôt applicable qui fournit aux utilisateurs de ses états financiers les informations qui font le plus sens. Bien souvent, le taux qui fait le plus sens est le taux national d'imposition dans le pays où est situé le siège social de l'entité, qui résulte de l'addition des taux d'impôt appliqués au niveau national et ceux appliqués au niveau local et qui sont calculés en fonction d'un niveau de bénéfice imposable (perte fiscale) quasi similaire. Toutefois lorsqu'une entité intervient dans plusieurs juridictions, un regroupement des différents rapprochements préparés en appliquant le taux national d'imposition pour chaque juridiction peut faire davantage sens. L'exemple suivant montre comment le choix du taux d'impôt applicable agit sur la présentation du rapprochement chiffré.

Exemple illustrant le paragraphe 85

En 19X2, une entité a un bénéfice comptable dans sa propre juridiction (pays A) de 1 500 (19X1: 2 000) et de 1 500 dans le pays B (19X1: 500). Le taux de l'impôt est de 30 % dans le pays A et de 20 % dans le pays B. Dans le pays A, des dépenses de 100 (19X1: 200) ne sont pas fiscalement déductibles.

Exemple de rapprochement avec le taux national d'imposition.

	19X1	*19X2*
Bénéfice comptable	*2 500*	*3 000*
Impôt au taux national de 30 %	*750*	*900*
Effet fiscal des dépenses fiscalement non déductibles	*60*	*30*
Effet du taux d'impôt inférieur dans le pays B	*(50)*	*(150)*
Charge d'impôt	*760*	*780*

Exemple de rapprochement préparé par regroupement des rapprochements qui ont été effectués en appliquant les taux nationaux d'imposition pour chaque juridiction. Selon cette méthode, l'effet des différences entre le propre taux national d'imposition de l'entité présentant les états financiers et les taux nationaux d'imposition dans d'autres juridictions n'apparaît pas comme un élément séparé du rapprochement. Une entité peut avoir besoin de commenter l'effet de changements significatifs dans soit les taux d'imposition, soit le «mix» des bénéfices réalisés dans différentes juridictions afin d'expliquer les changements dans le(s) taux d'imposition applicable(s), comme le demande le paragraphe 81d).

▼B

Bénéfice comptable	2 500	3 000
Impôt aux taux nationaux d'imposition applicables aux bénéfices réalisés dans le pays concerné	700	750
Effet fiscal des dépenses fiscalement non déductibles	60	30
Charge d'impôt	760	780

86 Le taux d'impôt effectif moyen est égal à la charge (produit) d'impôt divisé(e) par le bénéfice comptable.

87 Il est souvent impossible de calculer le montant des passifs d'impôts différés non comptabilisés générés par des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et par des investissements dans des succursales (voir paragraphe 39). C'est pourquoi la présente norme impose à une entité d'indiquer le montant total des différences temporelles sous-jacentes mais n'impose pas d'information sur les passifs d'impôt différé. Il n'en demeure pas moins que les entités sont encouragées à fournir, lorsque cela est possible, une information sur les montants des passifs d'impôt différé non comptabilisés car cette information peut être jugée utile par les utilisateurs des états financiers.

87A Le paragraphe 82A impose qu'une entité fournisse des informations sur la nature des conséquences potentielles, sur l'impôt sur le revenu du paiement de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Une entité indique les éléments essentiels des systèmes d'impôt sur le revenu ainsi que les facteurs affectant le montant des conséquences fiscales potentielles de dividendes.

87B Il est souvent impossible de calculer le montant total des conséquences potentielles, sur l'impôt sur le revenu, du paiement de dividendes aux actionnaires. Cela peut être le cas, par exemple, quand une entité possède un grand nombre de filiales à l'étranger. Cependant, même en de telles circonstances, il est possible que certaines parts du montant total soient facilement déterminables. Par exemple, dans un groupe consolidé, il est possible qu'une mère et certaines de ses filiales aient payé des impôts sur le revenu à un taux plus élevé sur des résultats non distribués et qu'elles aient connaissance du montant qui serait remboursé lors du paiement aux actionnaires de dividendes futurs imputés aux résultats non distribués consolidés. Dans ce cas, ce montant remboursable est indiqué. Si possible, l'entité indique également qu'il y a d'autres conséquences potentielles sur l'impôt sur le revenu pratiquement non déterminables. Dans les éventuels états financiers individuels de la société mère, les indications relatives aux conséquences potentielles sur l'impôt sur le revenu font référence aux résultats non distribués de la société mère.

87C Une entité devant fournir les informations demandées selon le paragraphe 82A peut aussi avoir l'obligation de fournir des informations sur les différences temporelles associées aux participations dans les filiales, entreprises associées et coentreprises et aux investissements dans des succursales. Dans de tels cas, l'entité détermine l'information à fournir selon le paragraphe 82A. Par exemple, une entité peut avoir l'obligation d'indiquer le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales pour lesquelles aucun passif d'impôt différé n'a été comptabilisé [voir paragraphe 81f)]. S'il n'est pas possible de calculer le montant des passifs d'impôt différé non comptabilisés (voir paragraphe 87), il peut y avoir des montants de conséquences potentielles sur l'impôt sur le revenu relatifs aux dividendes de ces filiales, pratiquement non déterminables.

▼B

88 Une entité indique tous passifs et actifs d'impôt éventuels selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Passifs éventuels et actifs éventuels peuvent survenir, par exemple, du fait de litiges en cours avec l'administration fiscale. De même, lorsque des modifications de taux de l'impôt ou de réglementation fiscale sont adoptées ou annoncées après la ►M5 fin de la période de reporting ◄, une entité fournit une information sur tout effet significatif de ces changements sur ses actifs et passifs d'impôt exigible et différé (voir IAS 10 *Événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄).

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

89 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1998, sauf pour les exceptions décrites au paragraphe 91. Si une entreprise applique cette norme à des états financiers dont les périodes commencent avant le 1er janvier 1998, l'entreprise doit indiquer le fait qu'elle a appliqué la présente norme au lieu d'IAS 12 *Comptabilisation des impôts sur les bénéfices* approuvée en 1979.

90 La présente norme annule et remplace IAS 12 *Comptabilisation des impôts sur les bénéfices* approuvée en 1979.

91 Les paragraphes 52A, 52B, 65A, 81i), 82A, 87A, 87B, 87C, ainsi que la suppression des paragraphes 3 et 50 entreront en vigueur pour les états financiers [1] à compter du 1er janvier 2001. Une adoption anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entité.

▼M5

92 IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié les paragraphes 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 et 81, supprimé le paragraphe 61 et inséré les paragraphes 61A, 62A et 77A. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M12

93 **Le paragraphe 68 doit être appliqué à titre prospectif à compter de la date d'entrée en vigueur de IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) à la comptabilisation d'actifs d'impôt différés acquis lors de regroupements d'entreprises.**

94 En conséquence, les entités ne doivent pas ajuster la comptabilisation des regroupements d'entreprises antérieurs si les avantages fiscaux n'ont pas satisfait aux critères de comptabilisation distincte à la date d'acquisition et sont comptabilisés après la date d'acquisition, sauf si les avantages sont comptabilisés au cours de la période d'évaluation et résultent d'informations nouvelles relatives aux faits et circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Les autres avantages d'impôt comptabilisés doivent être comptabilisés en résultat (ou bien, si la présente Norme l'impose, en dehors du résultat).

[1] Le paragraphe 91 fait référence aux «états financiers annuels» pour s'aligner avec un langage plus explicite pour l'écriture de dates en vigueur adoptées en 1998. Le paragraphe 89 fait référence aux «états financiers».

▼**M12**

95 **La norme IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 21 et 67 et inséré les paragraphes 32A ainsi que 81(j) et (k). Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.**

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 16

Immobilisations corporelles

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme consiste à prescrire le traitement comptable pour les immobilisations corporelles de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent distinguer les informations relatives aux investissements d'une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de cet investissement. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf lorsqu'une autre norme impose ou autorise un traitement comptable différent.

3 La présente norme ne s'applique pas:

a) aux immobilisations corporelles classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;

b) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir IAS 41 *Agriculture*);

c) à la comptabilisation et l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (voir IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales*); ou

d) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Toutefois, la présente norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits de b) à d).

4 D'autres normes peuvent imposer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle sur la base d'une approche différente de celle qui est énoncée dans la présente norme. Par exemple, IAS 17 *Contrats de location* impose à une entité d'évaluer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle louée sur la base du transfert des risques et des avantages. Toutefois, dans de tels cas, d'autres aspects du traitement comptable de ces actifs, incluant l'amortissement, sont prescrits par la présente norme.

▼M8

5 Une entité qui recourt au modèle de coût pour les immeubles de placement selon IAS 40 *Immeubles de placement* utilisera le modèle de coût énoncé dans la présente norme.

▼B

DÉFINITIONS

6 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

La *valeur comptable* est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

▼B

Le *coût* est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou bien le montant éventuellement attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres normes, par exemple IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

Le *montant amortissable* est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

L'*amortissement* est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

La *valeur spécifique* à l'entité est la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'une obligation.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Une *perte de valeur* est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Les *immobilisations corporelles* sont des actifs corporels:

a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et

b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

▼M8

La *valeur recouvrable* est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.

▼B

La *valeur résiduelle* d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

La *durée d'utilité* est:

a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif; ou

b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

COMPTABILISATION

7 Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si:

a) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité; et

b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

▼B

8 Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

9 La présente norme ne prescrit pas l'unité d'évaluation pour la comptabilisation, c'est-à-dire ce qui compose une immobilisation corporelle. Ainsi, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation aux circonstances particulières à l'entité. Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que les moules, outils et matrices et d'appliquer les critères à la valeur globale.

10 Une entité apprécie, selon ce principe général de comptabilisation, tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont encourus. Ces coûts incluent les coûts encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien.

Coûts initiaux

11 Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. À titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut installer de nouveaux processus de manipulation de produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits chimiques dangereux; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer et de vendre des produits chimiques. Toutefois, la valeur comptable d'un tel actif et d'actifs liés est examinée pour dépréciation selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Coûts ultérieurs

12 Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 7, une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant de l'immobilisation. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en résultat lorsqu'ils sont encourus. Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût de petites pièces. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de «réparations et maintenance» de l'immobilisation corporelle.

▼B

13 Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, après un certain nombre d'heures d'utilisation, il peut être nécessaire de renouveler plusieurs fois le revêtement intérieur d'un four, ou bien de renouveler plusieurs fois les intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines au cours de la vie de l'appareil. Des immobilisations corporelles peuvent également être acquises pour effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment, comme le remplacement des murs intérieurs d'un immeuble ou pour effectuer un remplacement non récurrent. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 7, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation énoncées dans la présente norme (voir paragraphes 67 à 72).

14 La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion, par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection (distincte des pièces physiques) est décomptabilisée. C'est le cas, que le coût de l'inspection précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction de l'élément.

ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION

15 Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.

Éléments du coût

16 Le coût d'une immobilisation corporelle comprend:

a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;

b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction;

c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité encourt soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

17 Exemples de coûts directement attribuables:

a) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19 *Avantages du personnel*) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle;

b) les frais de préparation du site;

c) les frais de livraison et de manutention initiaux;

▼B

d) les frais d'installation et de montage;

e) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement); et

f) les honoraires de professionnels.

18 Une entité applique IAS 2 *Stocks* aux coûts liés aux obligations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel un élément est situé, obligation que l'entité encourt pendant une durée spécifique du fait de l'utilisation de cet élément pour produire des stocks au cours de cette période. Les obligations afférentes aux coûts comptabilisés selon IAS 2 ou IAS 16 sont comptabilisées et évaluées selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

19 Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle:

a) les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation;

b) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);

c) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel); et

d) les frais administratifs et autres frais généraux.

20 L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle:

a) les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité;

b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément; et

c) les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités d'une entité.

21 Certaines opérations interviennent dans le cadre de la construction ou du développement d'une immobilisation corporelle mais ne sont pas nécessaires pour l'amener à l'endroit et la mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de construction ou de développement. Par exemple, l'entité peut enregistrer un produit par l'utilisation d'un site de construction comme parking jusqu'au début de la construction. Comme les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour amener un élément à l'endroit et le mettre dans l'état nécessaire pour permettre une exploitation de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le résultat et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectifs.

▼B

22 Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale, le coût de cet actif est en général le même que le coût de construction d'un actif destiné à la vente (voir IAS 2). En conséquence, tous les profits internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres ressources encourus pour la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif. IAS 23 *Coûts d'emprunt* établit les critères de comptabilisation de la charge financière comme composante de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même.

Évaluation du coût

▼M1

23 Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins que ces charges ne soient incorporées dans le coût de l'actif selon IAS 23.

▼B

24 Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation corporelle est évalué à la juste valeur, sauf: a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale; ou b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni de l'actif abandonné. L'élément acquis est évalué de cette manière, même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

25 Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale si:

a) la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré; ou

b) la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération change du fait de l'échange; et

c) la différence en a) ou en b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

▼B

26 La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si: a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif; ou b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût de l'actif reçu, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

27 Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon IAS 17.

28 La valeur comptable des immobilisations corporelles peut être diminuée du montant des subventions publiques selon IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*.

ÉVALUATION APRÈS COMPTABILISATION

29 Une entité doit choisir pour méthode comptable soit le modèle du coût décrit au paragraphe 30, soit le modèle de la réévaluation décrit au paragraphe 31; elle doit appliquer cette méthode à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

Modèle du coût

30 Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur

Modèle de la réévaluation

31 Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

32 La juste valeur des terrains et constructions est habituellement déterminée sur la base d'une évaluation à dire d'expert généralement effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert.

33 En l'absence d'indications de marché sur la juste valeur d'une immobilisation corporelle en raison de sa nature spécifique et du fait qu'elle est rarement vendue, sauf dans le cadre d'un transfert de l'activité, une entité peut être amenée à estimer la juste valeur en utilisant l'approche par le résultat ou l'approche du coût de remplacement net d'amortissement.

▼B

34 La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur. Au contraire, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans.

35 Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes:

a) ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué par l'application d'un indice en vue de déterminer son coût de remplacement net d'amortissement;

b) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif, et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif. Cette méthode est souvent utilisée pour des constructions.

Le montant de l'ajustement résultant du retraitement ou de l'élimination du cumul des amortissements fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 39 et 40.

36 Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.

37 Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité. On citera à titre d'exemples de catégories distinctes:

a) terrains;

b) terrains et constructions;

c) machines;

d) navires;

e) avions;

f) véhicules à moteur;

g) mobilier et agencements; et

h) matériel de bureau.

38 Les éléments au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour.

▼B

►M5 39 Lorsque la valeur comptable d'un actif est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global et cumulée avec les capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. ◄ Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat.

40 Lorsque, à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. ►M5 Toutefois, une réévaluation négative doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif. La diminution de la réévaluation comptabilisée en autres éléments du résultat global réduit le montant accumulé en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. ◄

41 L'écart de réévaluation relatif à une immobilisation corporelle et compris dans les capitaux propres peut être transféré directement dans les résultats non distribués lors de la décomptabilisation de l'actif. Cela peut signifier le transfert intégral de l'écart de réévaluation lorsque l'actif est mis hors service ou sorti. Toutefois, une partie de cet écart peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'écart transféré serait la différence entre l'amortissement fondé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement fondé sur le coût initial de l'actif. Les transferts de la rubrique «écart de réévaluation» à la rubrique «résultats non distribués» ne transitent pas par ►M5 l'état du résultat global ◄.

42 Les effets sur l'impôt sur le résultat qui pourraient éventuellement résulter de la réévaluation des immobilisations corporelles sont comptabilisés et présentés selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

Amortissements

43 Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément.

▼M12

44 Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en propre ou dans le cadre d'un contrat de location-financement. De même, si une entité acquiert des immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple dans laquelle elle apparaît en tant que bailleur, il peut être indiqué d'amortir séparément les montants reflétés dans le coût de ce poste qui sont attribuables au caractère favorable ou défavorable des termes du contrat de location par rapport aux conditions du marché.

▼B

45 Une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation. Ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

46 Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties.

▼B

47 Une entité peut choisir d'amortir séparément les parties d'un élément dont le coût n'est pas significatif par rapport au coût total de l'élément.

48 La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée dans le résultat, sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.

49 La dotation aux amortissements d'une période est en général comptabilisée dans le résultat. Il arrive toutefois que les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif soient absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. À titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IAS 2). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Montant amortissable et durée d'amortissement

50 Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.

51 La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque fin de période annuelle et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

52 Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, pour autant que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir.

53 Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent négligeable et donc non significative dans le calcul du montant amortissable.

54 La valeur résiduelle d'un actif peut augmenter jusqu'à atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, à moins et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse ensuite jusqu'à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

55 L'amortissement d'un actif commence dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif doit cesser à la première date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 et la date à laquelle cet actif est décomptabilisé. Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service, sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d'amortissement fondé sur l'utilisation, la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production.

▼B

56 Les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont principalement consommés par une entité du fait de son utilisation. Toutefois, d'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques qui auraient pu être réalisés grâce à cet actif. En conséquence, tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif:

a) l'usage attendu de l'actif. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif;

b) l'usure physique attendue, qui dépend de facteurs opérationnels comme les cadences auxquelles l'actif est utilisé ou le programme de maintenance, les soins apportés, ou encore la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation;

c) l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif; et

d) les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.

57 La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. La politique de gestion des actifs d'une entité peut faire intervenir la sortie d'actifs au bout d'un délai spécifié ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique. L'estimation de la durée d'utilité de l'actif est affaire de jugement, fondé sur l'expérience de l'entité pour des actifs similaires.

58 Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Sauf quelques exceptions, telles que des carrières et des sites de décharge, les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édifiée une construction n'affecte pas la détermination du montant amortissable de la construction.

59 Si le coût du terrain inclut le coût du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif représentant le terrain est amortie sur la durée des avantages obtenus en encourant ces coûts. Dans certains cas, le terrain lui-même peut avoir une durée d'utilité limitée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages qui doivent en être retirés.

Mode d'amortissement

60 Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif.

61 Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné au moins à la fin de chaque période annuelle et, si le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ce changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.

▼B

62 Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas. Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode des unités de production donne lieu à une charge fondée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif. L'entité sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif. Ce mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs.

Dépréciation

63 Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Cette norme explique comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

64 [Supprimé]

Indemnisations liées à la dépréciation

65 Les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées doivent être incluses dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ lorsqu'elles deviennent exigibles.

66 Les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liées provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés séparément de la façon suivante:

a) les dépréciations d'immobilisations corporelles sont comptabilisées selon IAS 36;

b) la décomptabilisation d'immobilisations corporelles mises hors service ou sorties est déterminée selon la présente norme;

c) les indemnisations reçues de tiers relativement à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées sont incluses dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ lorsqu'elles deviennent exigibles; et

d) le coût des immobilisations corporelles restaurées, acquises ou construites au titre de remplacement est déterminé selon la présente norme.

DÉCOMPTABILISATION

67 La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée:

a) lors de sa sortie; ou

b) lorsque aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

▼B

68 Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sera inclus dans le résultat lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si IAS 17 impose un traitement différent en cas de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.

▼M8

68A Cependant, une entité qui, dans le cadre de ses activités ordinaires, vend systématiquement des immobilisations corporelles détenues en vue de la location à d'autres, doit transférer ces actifs vers les stocks à leur valeur comptable lorsqu'ils cessent d'être loués et deviennent détenus en vue de la vente. Les produits de la vente de ces actifs doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*. IFRS 5 ne s'applique pas lorsque les actifs détenus en vue de la vente dans le cadre des activités ordinaires sont transférés vers les stocks.

69 La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). Lors de la détermination de la date de sortie d'un élément, une entité applique les critères énoncés dans IAS 18 pour comptabiliser le revenu provenant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant d'une vente et de la conclusion d'une cession-bail.

▼B

70 Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 7, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût de remplacement d'une partie de celle-ci, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée, que cette dernière ait ou non été amortie séparément. S'il n'est pas praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction.

71 Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.

72 La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance.

INFORMATIONS À FOURNIR

73 Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles:

a) les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable;

b) les modes d'amortissement utilisés;

c) les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés;

d) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période; et

e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître:

i) les entrées;

▼B

ii) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;

iii) les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises;

iv) les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 31, 39, et 40 et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises ►**M5** en autres éléments du résultat global ◄ selon IAS 36;

v) les pertes de valeur comptabilisées dans le résultat selon IAS 36;

vi) les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat selon IAS 36;

vii) les amortissements;

viii) les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers de la devise fonctionnelle en une devise de présentation différente, incluant la conversion d'une activité à l'étranger dans la devise de présentation de l'entité présentant les états financiers; et

ix) autres variations.

74 Les états financiers doivent également indiquer:

a) l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes;

b) le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle en cours de construction;

c) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles; et

d) s'il n'est pas présenté séparément ►**M5** de l'état du résultat global ◄, le montant des indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses dans ►**M5** l'état du résultat global ◄.

75 Le choix du mode d'amortissement et l'estimation de la durée d'utilité des actifs sont affaire de jugement. En conséquence, l'indication des modes adoptés, des durées d'utilité estimées ou des taux d'amortissement apporte aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant d'examiner les politiques retenues par les dirigeants et permettant la comparaison avec d'autres entités. Pour les mêmes motifs, il est nécessaire d'indiquer:

a) l'amortissement, qu'il soit comptabilisé dans le résultat ou dans le coût d'autres actifs, au cours d'une période; et

b) l'amortissement cumulé en fin de période.

76 Selon IAS 8, une entité indique la nature et l'effet d'un changement dans une estimation comptable dont l'incidence est significative pour la période ou risque d'être significative au cours des périodes ultérieures. Pour les immobilisations corporelles, une telle information peut résulter de changements dans les estimations concernant:

a) les valeurs résiduelles;

b) les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement ou de remise en état d'immobilisations corporelles;

c) les durées d'utilité; et

d) les modes d'amortissement.

▼B

77 Lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies:

a) la date d'entée en vigueur de la réévaluation;

b) le recours ou non à un évaluateur indépendant;

c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des immobilisations corporelles;

d) la mesure dans laquelle les justes valeurs des immobilisations corporelles ont été soit déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation;

e) pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles réévaluées, la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si les actifs avaient été comptabilisés selon le modèle du coût; et

f) l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires.

78 Selon IAS 36, une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par le paragraphe 73e)iv) à vi).

79 Les utilisateurs des états financiers peuvent trouver les informations suivantes également adaptées à leurs besoins:

a) la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées;

b) la valeur brute comptable de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage;

c) la valeur comptable des immobilisations corporelles mises hors service et non classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5; et

d) lorsque le modèle du coût est utilisé, la juste valeur des immobilisations corporelles lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable.

Les entités sont en conséquence encouragées à fournir ces montants.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

80 Les dispositions des paragraphes 24 à 26 relatifs à l'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle acquise dans le cadre d'une transaction d'échange d'actifs ne s'appliquent de manière prospective qu'aux transactions futures.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

81 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

81A Une entité doit appliquer les amendements énoncés au paragraphe 3 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Si une entité applique IFRS 6 au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M5**

81B IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 39, 40 et 73(e)(iv). L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M12**

81C IFRS 3 *Regroupement d'entreprises* (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 44. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.

▼**M8**

81D Les paragraphes 6 et 69 ont été modifiés et le paragraphe 68A ajouté par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements de IAS 7 *Tableaux des flux de trésorerie* qui y sont liés.

81E Le paragraphe 5 a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée si une entité applique également les amendements des paragraphes 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 et 85B de IAS 40 en même temps. Si une entité applique ledit amendement à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**B**

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

82 La présente norme annule et remplace IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 1998).

83 La présente norme annule et remplace les interprétations suivantes:

a) SIC-6 *Coûts de modification de logiciels existants*;

b) SIC-14 *Immobilisations corporelles — indemnisation liée à la dépréciation ou à la perte de biens*; et

c) SIC-23 *Immobilisations corporelles — coûts des inspections ou des révisions majeures*.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 17

Contrats de location

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que:

a) les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables; et

b) les accords de licences portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

Toutefois, la présente norme ne s'applique pas à l'évaluation:

a) d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (voir IAS 40 *Immeubles de placement*);

b) d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (voir IAS 40);

c) d'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement (voir IAS 41 *Agriculture*); ou

d) d'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (voir IAS 41).

3 La présente norme s'applique aux accords qui transfèrent le droit d'utilisation des actifs, même s'ils imposent au bailleur des prestations importantes dans le cadre de l'exploitation ou de la maintenance desdits actifs. La présente norme ne s'applique pas aux contrats de services qui ne transfèrent pas le droit d'utilisation des actifs de l'une des parties contractantes à l'autre partie.

DÉFINITIONS

4 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un *contrat de location* est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

Un *contrat de location-financement* est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

Un *contrat de location simple* désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Un *contrat de location non résiliable* est un contrat de location pouvant être résilié uniquement:

a) si une éventualité peu probable survient;

b) avec l'autorisation du bailleur;

▼B

c) si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif ou sur un actif équivalent; ou

d) lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.

Le *commencement du contrat de location* est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. À cette date:

a) un contrat de location est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement; et

b) pour un contrat de location-financement, les montants à comptabiliser au commencement du contrat de location sont déterminés.

Le *début de la période de location* est la date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué. Il s'agit de la date de comptabilisation initiale du contrat de location c'est-à-dire la comptabilisation des actifs, passifs, produits ou charges qui proviennent du contrat de location, selon le cas).

La *période de location* désigne la période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.

Les *paiements minimaux au titre de la location* sont les paiements que le preneur est, ou peut être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer par le bailleur ou à rembourser au bailleur, ainsi que:

a) pour le preneur, tous les montants garantis par lui ou par une personne qui lui est liée; ou

b) pour le bailleur, toute valeur résiduelle qui lui est garantie par:

i) le preneur;

ii) une personne liée au preneur; ou

iii) un tiers non lié au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.

Toutefois, si le preneur a la possibilité d'acquérir l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur de l'actif à la date à laquelle l'option peut être levée pour que l'on ait, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que l'option sera levée, les paiements minimaux au titre de la location englobent les montants minimaux à payer au titre de la location sur la durée du contrat de location jusqu'à la date prévue de la levée de l'option d'achat, et le paiement à effectuer pour lever ladite option d'achat.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

▼B

La *durée de vie économique* désigne:

a) la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs; ou

b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.

La *durée d'utilité* est la période estimée restante depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques représentatifs de l'actif, période qui n'est pas limitée par la durée du contrat de location.

La *valeur résiduelle garantie* est:

a) pour le preneur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximal qui pourrait devenir exigible en toute circonstance); et

b) pour le bailleur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par un tiers, non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.

La *valeur résiduelle non garantie* est la part de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.

Les *coûts directs initiaux* sont des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la conclusion d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs.

L'*investissement brut dans le contrat de location* est le total:

a) des paiements minimaux à recevoir au titre de la location par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement; et

b) de toutes les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur.

L'*investissement net dans le contrat de location* est l'investissement brut dans ledit contrat actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.

Les *produits financiers non acquis* sont la différence entre:

a) l'investissement brut dans le contrat de location; et

b) l'investissement net dans le contrat de location.

Le *taux d'intérêt implicite du contrat de location* est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée: a) des paiements minimaux au titre de la location; et de b) la valeur résiduelle non garantie égale à la somme: i) de la juste valeur de l'actif loué; et ii) des coûts directs initiaux du bailleur.

Le *taux marginal d'endettement du preneur* est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

Le *loyer conditionnel* désigne la partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixe mais qui est établie sur la base du montant futur d'un critère qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, un pourcentage du chiffre d'affaires futur, le degré d'utilisation future, les indices des prix futurs et les taux d'intérêt du marché futurs).

▼B

5 Un contrat ou un engagement de location peut inclure une disposition visant à ajuster les paiements au titre du contrat de location aux modifications du coût de la construction ou de l'acquisition de la propriété louée ou aux modifications qui surviennent dans d'autres mesures de coût ou de valeur telles que le niveau général des prix ou dans les coûts de financement du contrat de location pour le bailleur, pendant la période qui sépare le commencement du contrat de location et le début de la période de location. Dans ce cas, l'effet d'un tel changement est présumé avoir eu lieu au commencement du contrat de location aux fins de la présente norme.

6 La définition d'un contrat de location recouvre les contrats de location d'un actif qui contiennent une disposition donnant au locataire la possibilité d'acquérir la propriété de l'actif, sous réserve de remplir des conditions convenues. Ces contrats sont parfois appelés contrats de location avec option d'achat.

CLASSIFICATION DES CONTRATS DE LOCATION

7 La classification des contrats de location adoptée par la présente norme se fonde sur le degré d'imputation au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué. Les risques incluent les pertes éventuelles résultant de la sous-utilisation des capacités ou de l'obsolescence technologique ainsi que des variations de la rentabilité dues à l'évolution de la conjoncture économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.

8 Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Un contrat de location est classé en tant que contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété.

9 Dans la mesure où la transaction entre un bailleur et un preneur repose sur un contrat de location conclu entre eux, il convient d'utiliser des définitions cohérentes. L'application de ces définitions aux circonstances spécifiques du preneur et du bailleur peut parfois conduire le bailleur et le preneur à classer un même contrat différemment. Cela peut être le cas, par exemple, si le bailleur bénéficie d'une valeur résiduelle garantie par une partie non liée au preneur.

10 Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat ([1]). Des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement sont les suivants:

a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location;

b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée;

c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif, même s'il n'y a pas transfert de propriété;

d) au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué; et

([1]) Voir aussi SIC-27 *Évaluation de la substance des transactions impliquant la forme juridique d'un contrat de location.*

▼B

e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

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

a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur;

b) les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple, sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location); et

c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

12 Les exemples et indicateurs présentés aux paragraphes 10 et 11 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, si la propriété de l'actif est transférée au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment, ou s'il y a des loyers conditionnels en conséquence desquels le preneur n'encourt pas la quasi-totalité de ces risques et avantages.

13 La classification du contrat de location s'opère au commencement du contrat de location. Si, à un moment donné, le preneur et le bailleur conviennent de modifier les dispositions du contrat de location, autrement que par un renouvellement du contrat de location, de telle sorte que le contrat de location aurait été classé différemment, selon les critères des paragraphes 7 à 12, si ces modifications étaient intervenues au commencement du contrat de location, l'accord révisé est considéré, pour toute sa durée, comme un nouvel accord. Toutefois, les changements affectant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle du bien loué) ou les circonstances (par exemple, une défaillance du preneur) n'entraînent pas une nouvelle classification du contrat de location à des fins comptables.

▼M22

_____

15A Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois des éléments terrain et constructions, une entité considère séparément la classification de chaque élément en tant que contrat de location simple ou de location-financement conformément aux paragraphes 7 à 13. Afin de déterminer si un élément terrain est un contrat de location simple ou de location-financement, un facteur important à prendre en considération est qu'un terrain a, en principe, une durée de vie économique indéterminée.

▼B

16 Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrain et de constructions, les paiements minimaux (y compris d'éventuels montants forfaitaires payables d'avance) sont affectés entre les éléments terrain et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail de l'élément terrain et de l'élément constructions du contrat de location au commencement dudit contrat. Si les paiements au titre de location ne peuvent être affectés de manière fiable entre ces deux éléments, le contrat de location est classé dans sa totalité comme contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le contrat de location est classé dans sa totalité comme location simple.

▼B

17 Dans le cas de la location d'un terrain et de constructions pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain selon le paragraphe 20 est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et être classifiés comme contrat de location-financement ou de location simple selon les paragraphes 7 à 13. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué.

18 Une évaluation séparée des éléments terrain et constructions n'est pas requise lorsque la participation du preneur dans le terrain et les constructions est classifiée en tant qu'immeuble de placement selon IAS 40 et que le modèle de la juste valeur est adopté. Des calculs détaillés ne sont nécessaires pour cette évaluation que si la classification de l'un ou des deux éléments est par ailleurs incertaine.

19 Selon IAS 40, il est possible pour un preneur de classer un placement immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple comme immeuble de placement. Si tel est le cas, ce placement immobilier est comptabilisé comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement; de plus, le modèle de la juste valeur est utilisé pour l'actif comptabilisé. Le preneur doit continuer à comptabiliser le contrat de location comme un contrat de location-financement, même si un événement ultérieur modifie la nature du placement immobilier du preneur de sorte qu'il ne puisse plus être classé comme immeuble de placement. Cela sera le cas, par exemple, lorsque le preneur:

a) occupe l'immeuble, qui devient alors un bien immobilier occupé par son propriétaire à un coût présumé égal à sa juste valeur à la date du changement d'utilisation; ou

b) octroie un droit de sous-location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la détention du placement à un tiers non lié. Une telle sous-location est comptabilisée par le preneur comme un contrat de location-financement conclu avec ce tiers, même si celui-ci peut le comptabiliser comme un contrat de location simple.

LES CONTRATS DE LOCATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS DU PRENEUR

Contrats de location-financement

Comptabilisation initiale

20 Au début de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les contrats de location-financement à l'actif et au passif de leur ►**M5** état de situation financière ◄ pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location déterminée, chacune au commencement du contrat de location. Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.

21 Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique. Même si la forme juridique d'un contrat de location fait que le preneur ne peut acquérir aucun titre légal sur l'actif loué, dans le cas de contrats de location-financement, la substance et la réalité financière font que le preneur acquiert les avantages économiques de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et qu'en échange, il s'oblige à payer pour ce droit un montant approximativement égal, au commencement du contrat de location, à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.

▼B

22 Si ces transactions de location ne se reflètent pas ►M5 dans l'état de situation financière ◄ du preneur, les ressources économiques et le niveau des obligations d'une entité sont sous-évalués, ce qui a un effet de distorsion des ratios financiers. Il convient donc ►M5 que dans l'état de situation financière ◄ du preneur, un contrat de location soit comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location. Au commencement du contrat de location, l'actif et le passif correspondant aux paiements futurs au titre de la location sont portés ►M5 dans l'état de situation financière ◄ pour les mêmes montants, sauf pour ce qui est des coûts directs initiaux du preneur qui sont ajoutés au montant comptabilisé comme actif.

23 Dans les états financiers, il ne convient pas de présenter les dettes correspondant aux actifs loués en déduction des actifs loués. Si, pour la présentation des passifs ►M5 dans l'état de situation financière ◄, on distingue les passifs courants des passifs non courants, la même distinction est faite pour les passifs liés aux contrats de location.

24 Les coûts directs initiaux sont souvent encourus pour des activités de location spécifiques telles que la négociation et la finalisation des accords de location. Les coûts identifiés comme directement attribuables à des activités conduites par le preneur en vue d'un contrat de location-financement sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif.

Évaluation ultérieure

25 Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. La charge financière doit être affectée à chaque période couverte par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période. Les loyers conditionnels doivent être comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

26 Dans la pratique, lors de la ventilation de la charge financière entre les différentes périodes couvertes par le contrat de location, le preneur peut recourir à l'approximation pour simplifier les calculs.

27 Pour chaque période comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La méthode d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle applicable aux actifs amortissables que possède l'entité, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devient propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

28 Le montant amortissable d'un actif loué est réparti sur chaque période comptable de la période d'utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la politique d'amortissement appliquée par le preneur aux actifs amortissables dont il est propriétaire. Si l'on a la certitude raisonnable que le preneur deviendra propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, la période d'utilisation attendue est la durée d'utilité de l'actif, sinon l'actif est amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

▼B

29 Le total de la charge d'amortissement de l'actif et de la charge financière de la période étant rarement identique aux paiements à effectuer au titre de la location pour la période, il est donc inapproprié de se contenter de comptabiliser en charges les paiements à effectuer au titre de la location. En conséquence, les montants de l'actif et du passif correspondant ne seront vraisemblablement pas identiques après le commencement du contrat de location.

30 Pour déterminer si un actif loué a perdu de la valeur, une entité applique IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

31 Pour les contrats de location financement, le preneur doit fournir, en plus des informations imposées par IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*, les informations suivantes:

a) pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

b) un rapprochement entre le total des paiements minimaux futurs au titre de la location à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et leur valeur actualisée. En outre, l'entité doit indiquer, à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, le total des paiements minimaux futurs au titre de la location et leur valeur actualisée, pour chacune des périodes suivantes:

i) à moins d'un an;

ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans;

iii) à plus de cinq ans;

c) les loyers conditionnels inclus dans les charges de la période;

d) le total, à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, des futurs paiements minimaux de contrats de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables;

e) une description générale des dispositions significatives des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter:

i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels;

ii) l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes; et

iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

32 En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 et IAS 41 sont applicables aux preneurs pour les actifs loués dans le cadre de locations financements.

Contrats de location simple

33 Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages ([1]) qu'en retirera l'utilisateur.

34 Pour les contrats de location simple, les paiements au titre de la location (à l'exclusion du coût des services tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en charges sur une base linéaire, à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation ne soit représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base.

([1]) Voir aussi SIC-15 *Avantages dans les contrats de location simple*.

▼B

35 Pour les contrats de location simple, le preneur doit fournir, en plus des informations imposées par IFRS 7, les informations suivantes:

a) le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chacune des périodes suivantes:

i) à moins d'un an;

ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans;

iii) à plus de cinq ans;

b) le total, à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, des futurs paiements minimaux de contrats de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables;

c) le montant des paiements de location et de sous-location comptabilisés comme charges de la période en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, les loyers conditionnels et le revenu des sous-locations;

d) une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter:

i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels;

ii) l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes; et

iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

LA COMPTABILISATION DES CONTRATS DE LOCATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS DU BAILLEUR

Contrats de location-financement

Comptabilisation initiale

36 Le bailleur doit comptabiliser dans son ►M5 état de situation financière ◄ les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.

37 Dans un contrat de location-financement, le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété légale; en conséquence, il comptabilise le paiement à recevoir au titre de la location en remboursement du principal et en produits financiers pour se rembourser et se rémunérer de son investissement et de ses services.

38 Le preneur encourt souvent des coûts directs initiaux tels que des commissions et honoraires juridiques et des coûts marginaux internes directement attribuables à la négociation et à la rédaction du contrat de location. Ces coûts excluent les frais généraux tels que ceux qui sont encourus par une équipe de vente et de marketing. Pour les contrats de location-financement autres que ceux qui impliquent des bailleurs fabricants ou distributeurs, les coûts directs initiaux sont inclus dans l'évaluation initiale de la créance liée à un contrat de location-financement et réduisent le montant des revenus comptabilisés au cours de la période de location. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est défini de manière à ce que les coûts directs initiaux soient automatiquement inclus dans la créance au titre du contrat de location-financement; il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs pour la négociation et la rédaction d'un contrat de location sont exclus de la définition des coûts directs initiaux. Par conséquent, ils sont exclus de l'investissement net dans le contrat de location et comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit réalisé sur la vente, ce qui a en principe lieu, dans le cas d'un contrat de location-financement, au début de la période de location.

▼B

Évaluation ultérieure

39 La comptabilisation de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en-cours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement.

40 Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location selon une base systématique et rationnelle. Cette imputation se fait sur la base d'un schéma reflétant une rentabilité périodique constante sur l'encours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à la période sont imputés, à l'exclusion du coût des services, sur l'investissement brut résultant du contrat de location pour diminuer à la fois le montant du principal et le montant des produits financiers non acquis.

41 Les valeurs résiduelles estimées et non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut du bailleur dans le contrat de location sont révisées régulièrement. Si l'on constate une diminution de la valeur résiduelle estimée non garantie, l'imputation des revenus sur la durée du contrat de location est revue et toute diminution au titre de montants constatés par régularisation est immédiatement comptabilisée.

41A Un actif issu d'un contrat de location-financement qui est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* doit être comptabilisé selon cette norme.

42 Les bailleurs fabricants ou distributeurs doivent comptabiliser les profits ou pertes sur les ventes de la période, selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes. Si les taux d'intérêt donnés sont artificiellement bas, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait un taux d'intérêt de marché. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs dans le cadre de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location doivent être comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit réalisé sur la vente.

43 Les fabricants ou les distributeurs donnent souvent à leurs clients le choix entre l'achat ou la location d'un actif. Pour les bailleurs fabricants ou distributeurs, un contrat de location-financement génère deux types de revenus:

a) le profit ou la perte équivalant au profit ou à la perte résultant d'une vente ferme de l'actif loué, au prix de vente normal, tenant compte d'éventuelles ristournes ou remises commerciales; et

b) le produit financier sur la durée du contrat de location.

44 Le produit des ventes comptabilisé au début de la période de location par un bailleur fabricant ou distributeur est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actualisée des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial. Le coût des ventes comptabilisé au début de la durée du contrat de location est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, moins la valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie. La différence entre le produit des ventes et le coût des ventes est le profit sur la vente qui est comptabilisé selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.

45 Les bailleurs fabricants ou distributeurs proposent parfois des taux d'intérêt artificiellement bas pour attirer les clients. L'utilisation d'un taux artificiellement bas aurait pour effet de comptabiliser au moment de la vente une partie excessive du revenu total de la transaction. Si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial.

▼B

46 Les coûts encourus par un bailleur fabricant ou distributeur dans le cadre de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location-financement sont comptabilisés en charges au début de la période de location car ils sont essentiellement liés à la réalisation, par le fabricant ou le distributeur, du profit sur la vente.

47 Pour les contrats de location-financement, le bailleur doit fournir, en plus des informations imposées par IFRS 7, les informations suivantes:

a) un rapprochement entre l'investissement brut dans le contrat de location à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. En outre, l'entité doit indiquer, à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location, à chacune des périodes suivantes:

i) à moins d'un an;

ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans;

iii) à plus de cinq ans;

b) les produits financiers non acquis;

c) les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur;

d) la correction de valeur cumulée des paiements minimaux au titre de la location non recouvrables;

e) les loyers conditionnels comptabilisés dans les produits de la période;

f) une description générale des dispositions significatives des contrats de location du bailleur.

48 Comme indicateur de croissance, il est souvent utile d'indiquer également l'investissement brut diminué des produits non acquis dans les affaires nouvelles de la période, après déduction des montants correspondant aux contrats de location résiliés.

Contrats de location simple

49 Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés ►M5 dans l'état de situation financière ◄ du bailleur selon la nature de l'actif.

50 Les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué ([1]).

51 Les coûts, y compris l'amortissement, encourus pour l'acquisition des revenus locatifs sont comptabilisés en charges. Les revenus locatifs (à l'exclusion des sommes reçues au titre de services fournis tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés sur toute la durée du contrat de location selon une méthode linéaire, même si les recettes ne le sont pas sur cette base, à moins qu'une autre base systématique ne permette de mieux rendre compte de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

52 Les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et sont comptabilisés en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs.

([1]) Voir aussi SIC-15 *Avantages dans les contrats de location simple*.

▼B

53 La méthode d'amortissement des actifs amortissables loués doit être cohérente avec la méthode normale d'amortissement du bailleur applicable à des actifs similaires, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IAS 16 et IAS 38.

54 Pour déterminer si un actif loué a perdu de la valeur, une entité applique IAS 36.

55 Un bailleur fabricant ou distributeur ne doit pas comptabiliser de profit au titre d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location car l'opération n'équivaut pas à une vente.

56 Pour les contrats de location simple, le bailleur doit fournir, en plus des informations imposées par IFRS 7, les informations suivantes:

a) le montant des paiements futurs minimaux à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des périodes suivantes:

i) à moins d'un an;

ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans;

iii) à plus de cinq ans;

b) les loyers conditionnels totaux comptabilisés dans les produits de la période;

c) une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.

57 En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 et IAS 41 sont applicables aux bailleurs pour les actifs loués dans le cadre de contrats de location simple.

TRANSACTIONS DE CESSION-BAIL

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

59 Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, tout ce qui excède les produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en résultat par le vendeur-preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.

60 Si l'opération de cession-bail débouche sur une location-financement, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement au preneur, l'actif tenant lieu de sûreté. C'est pourquoi il ne convient pas de considérer un excédent des produits de cession par rapport à la valeur comptable comme un produit. Un tel excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.

▼B

61 Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement; en revanche, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

62 Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location et le prix de vente correspondent à la juste valeur de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

63 Pour les contrats de location simple, si la juste valeur lors de la transaction de cession-bail est inférieure à la valeur comptable de l'actif, une perte égale au montant de la différence entre la valeur comptable et la juste valeur doit être comptabilisée immédiatement.

64 Pour les contrats de location-financement, un tel ajustement n'est pas nécessaire, sauf s'il y a eu perte de valeur, auquel cas la valeur comptable est ramenée à la valeur recouvrable selon IAS 36.

65 Les informations à fournir par le preneur et le bailleur s'appliquent également aux opérations de cession-bail. La description à fournir des accords de location d'un montant significatif conduit à indiquer les dispositions uniques ou exceptionnelles de l'accord ou les conditions de l'opération de cession-bail.

66 Les transactions de cession-bail peuvent rendre obligatoire la présentation séparée d'informations selon IAS 1 *Présentation des états financiers*.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

67 Sous réserve du paragraphe 68, l'application rétrospective de la présente norme est encouragée mais non imposée. Si la norme n'est pas appliquée de manière rétrospective, le solde de tout contrat de location-financement préexistant est considéré avoir été correctement déterminé par le bailleur et doit être ultérieurement comptabilisé selon les dispositions de la présente norme.

68 Une entité qui a précédemment appliqué IAS 17 (révisée en 1997) doit appliquer à titre rétrospectif les amendements apportés par la présente norme à tous les contrats de location ou, si IAS 17 (révisée en 1997) n'a pas été appliquée de façon rétrospective, à tous les contrats de location conclus depuis la première application d'IAS 17 révisée.

▼M22

68A Une entité doit réévaluer la classification des éléments terrain des contrats de location non arrivés à expiration à la date où elle adopte les amendements visés au paragraphe 69A sur la base des informations existant au commencement de ces contrats de location. Elle doit comptabiliser les contrats de location nouvellement classés en tant que contrats de location-financement conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* de manière rétrospective. Si toutefois une entité ne dispose pas des informations nécessaires pour appliquer les amendements de manière rétrospective, elle doit:

a) appliquer les modifications à ces contrats de location sur la base des faits et des circonstances existant à la date où elle adopte les amendements; et

▼**M22**

b) comptabiliser l'actif et le passif relatifs à un contrat de location terrain nouvellement classé en tant que contrat de location-financement à leur juste valeur respective à cette date; toute différence entre ces justes valeurs est comptabilisée en tant que résultats non distribués.

▼**B**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

69 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼**M22**

69A Les paragraphes 14 et 15 ont été supprimés et les paragraphes 15A et 68A ont été ajoutés par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**B**

RETRAIT D'IAS 17 (RÉVISÉE EN 1997)

70 La présente norme annule et remplace IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 1997).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 18

Produits des activités ordinaires

OBJECTIF

Les produits sont définis dans le *cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* comme les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de la période sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres. Les produits regroupent à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires sont les produits qui proviennent des activités ordinaires de l'entité et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, honoraires, intérêts, dividendes et redevances. L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de certains types de transactions et événements.

La question fondamentale est celle du fait générateur de la comptabilisation des produits des activités ordinaires. Les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable. La présente norme identifie les circonstances dans lesquelles il sera satisfait à ces critères et où, en conséquence, les produits des activités ordinaires seront comptabilisés. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme s'applique à la comptabilisation des produits des activités ordinaires provenant des transactions et événements suivants:

a) la vente de biens;

b) la prestation de services; et

c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes.

2 La présente norme annule et remplace IAS 18 *La constatation des produits* approuvée en 1982.

3 Les biens comprennent les biens produits par l'entité en vue de leur vente et les biens achetés en vue de leur revente, tels que les marchandises achetées par un détaillant ou les terrains et autres biens immobiliers détenus en vue de leur revente.

4 La prestation de services implique généralement l'exécution par l'entité d'une tâche convenue contractuellement dans un délai convenu. Les services peuvent être rendus au cours d'une seule période ou sur plusieurs périodes. Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction tels que les contrats d'ingénierie ou d'architecture. Les produits des activités ordinaires provenant de tels contrats ne sont pas traités dans la présente norme mais sont traités en conformité avec les dispositions relatives aux contrats de construction, telles qu'elles sont précisées dans IAS 11 *Contrats de construction*.

5 L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité génère des produits des activités ordinaires sous la forme:

a) d'intérêts — rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entité;

▼B

b) de redevances — rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entité, par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels; et

c) de dividendes — distribution de bénéfices aux détenteurs d'instruments de capitaux propres à concurrence des droits qu'ils détiennent dans une catégorie de titres composant le capital.

6 La présente norme ne traite pas des produits des activités ordinaires provenant:

a) des contrats de location (voir IAS 17 *Contrats de location*);

b) des dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*);

c) des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*;

d) des changements de la juste valeur des actifs financiers et passifs financiers ou de leur cession (voir IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*);

e) des changements dans la valeur d'autres actifs courants;

f) de la comptabilisation initiale et de variations enregistrées dans la juste valeur des actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir IAS 41 *Agriculture*);

g) de la comptabilisation initiale de produits agricoles (voir IAS 41); et

h) de l'extraction minière.

DÉFINITIONS

7 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *produits des activités ordinaires* sont les entrées brutes d'avantages économiques intervenues au cours de la période dans le cadre des activités ordinaires de l'entité lorsque ces entrées contribuent à des augmentations de capitaux propres autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

8 Les produits des activités ordinaires ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques reçus ou à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants collectés pour le compte de tiers tels que les taxes sur les ventes, les taxes sur les biens et services et les taxes à la valeur ajoutée ne sont pas des avantages économiques qui vont à l'entité et ils n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres. En conséquence, ils sont exclus des produits des activités ordinaires. De même, dans une relation de mandataire, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants collectés pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits des activités ordinaires. Dans ce cas, les produits des activités ordinaires correspondent au montant des commissions.

▼B

ÉVALUATION DU PRODUIT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

9 Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir ([1]).

10 Le montant des produits des activités ordinaires provenant d'une transaction est en général déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entité.

11 Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie, et le montant des produits des activités ordinaires est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite. On désigne par taux d'intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre:

a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire; ou

b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers selon les paragraphes 29 et 30 et selon IAS 39.

12 Lorsque des biens ou des services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l'échange n'est pas considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires. C'est souvent le cas avec des marchandises telles que le pétrole ou le lait, pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire la demande en temps voulu en un endroit donné. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires. Ces produits des activités ordinaires sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être évaluée de façon fiable, le produit des activités ordinaires est évalué à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférée.

IDENTIFICATION DE LA TRANSACTION

13 Les critères de comptabilisation de la présente norme sont en général appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits des activités ordinaires sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté. À l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs transactions regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout. Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

([1]) Voir également SIC-31 *Produits des activités ordinaires — opérations de troc impliquant des services de publicité*.

▼B

VENTE DE BIENS

14 Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsqu'il a été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes:

a) l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens;

b) l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés;

c) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable;

d) il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité; et

e) les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

15 Pour déterminer le fait générateur du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles la transaction s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. C'est le cas dans la plupart des ventes au détail. Dans d'autres cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.

16 Lorsque l'entité conserve des risques importants inhérents à la propriété, la transaction ne constitue pas une vente et le produit des activités ordinaires n'est pas comptabilisé. Une entité peut conserver un risque important de différentes façons. Parmi les situations dans lesquelles l'entité peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes:

a) lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales;

b) lorsque la réalisation du produit des activités ordinaires d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation, par l'acheteur, du produit des activités ordinaires lié à sa propre vente des biens concernés;

c) lorsque les biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l'installation représente une part importante du contrat qui n'a pas encore été achevée par l'entité; et

d) lorsque l'acheteur a le droit d'annuler l'achat pour une raison précisée dans le contrat de vente et que l'entité est dans l'incertitude quant à la probabilité de retours.

17 Lorsqu'une entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété, la transaction constitue une vente et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Par exemple, un vendeur peut conserver le titre de propriété d'un bien uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. Dans un tel cas, si l'entité a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété, la transaction est une vente et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Un autre exemple où l'entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété peut être une vente au détail dans le cadre de laquelle on propose un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans un tel cas, le produit des activités ordinaires est comptabilisé au moment de la vente, à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabilise un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.

▼B

18 Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Dans certains cas, ceci peut être peu probable tant que la contrepartie n'est pas reçue ou tant qu'une incertitude n'est pas levée. À titre d'exemple, il peut être incertain qu'une instance gouvernementale d'un pays étranger accorde l'autorisation de rapatrier la contrepartie d'une vente dans un pays étranger. Lorsque la permission est accordée, l'incertitude est levée et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Toutefois, lorsqu'il y a incertitude sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges, plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.

19 Le produit des activités ordinaires et les charges qui se rapportent à la même transaction ou autre événement sont comptabilisés simultanément; ce processus est généralement appelé le rattachement des produits et des charges. Les charges, y compris les garanties et autres coûts devant être encourus postérieurement à la livraison des marchandises, peuvent normalement être évaluées de façon fiable lorsque les autres conditions de comptabilisation du produit des activités ordinaires ont été remplies. Toutefois, le produit des activités ordinaires ne peut pas être comptabilisé lorsque les charges ne peuvent pas être évaluées de façon fiable; dans de telles circonstances, toute contrepartie déjà reçue au titre de la vente des biens est comptabilisée en tant que passif.

PRESTATION DE SERVICES

20 Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires associé à cette transaction doit être comptabilisé en fonction du degré d'avancement de la transaction à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes:

a) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable;

b) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité;

c) le degré d'avancement de la transaction à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ peut être évalué de façon fiable; et

d) les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable ([1]).

21 La comptabilisation du produit des activités ordinaires en fonction du degré d'avancement de la transaction est souvent appelée méthode du pourcentage d'avancement. Suivant cette méthode, le produit des activités ordinaires est comptabilisé lors des périodes au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation du produit des activités ordinaires sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'une période. IAS 11 impose également la comptabilisation des produits des activités ordinaires sur cette base. Les dispositions figurant dans cette norme sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.

22 Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.

([1]) Voir aussi SIC-27 *Évaluation de la substance des transactions impliquant la forme juridique d'un contrat de location* et SIC-31 *Produits des activités ordinaires — opérations de troc portant sur des services de publicité.*

▼B

23 Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec les autres parties à la transaction sur les points suivants:

a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties;

b) la contrepartie devant être échangée; et

c) le moyen et les conditions de règlement.

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité examine et, le cas échéant, révise les estimations du produit des activités ordinaires à mesure que le service est exécuté. Le fait que de telles révisions soient nécessaires n'implique pas que le produit des activités ordinaires de la transaction ne peut pas être estimé de façon fiable.

24 Le degré d'avancement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure:

a) l'examen des travaux exécutés;

b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter; ou

c) la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts encourus à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.

Souvent, les paiements partiels et acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

25 Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis au cours d'une période donnée au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit des activités ordinaires est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.

26 Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.

27 Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts de transaction qui ont été encourus. En conséquence, le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts encourus que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est comptabilisé.

28 Lorsque le résultat d'une transaction ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les coûts encourus seront recouvrés, le produit des activités ordinaires n'est pas comptabilisé et les coûts encourus sont comptabilisés en charges. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n'existent plus, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon le paragraphe 20, et non pas selon le paragraphe 26.

▼B

INTÉRÊTS, REDEVANCES ET DIVIDENDES

29 Le produit des activités ordinaires provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes doit être comptabilisé suivant les principes fixés au paragraphe 30 lorsque:

a) il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité; et

b) le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable.

30 Le produit des activités ordinaires doit être comptabilisé sur les bases suivantes:

a) les intérêts doivent être comptabilisés selon la méthode du taux d'intérêt effectif décrite dans IAS 39, paragraphes 9 et AG5 à AG8;

b) les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord concerné; et

c) les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.

31 [Supprimé]

▼M7

32 Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêt, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits des activités ordinaires.

▼B

33 Les redevances sont acquises selon les termes de l'accord applicable et sont en général comptabilisées sur cette base à moins, que eu égard à la substance de l'accord, il ne soit plus approprié de comptabiliser le produit des activités ordinaires sur une autre base systématique et rationnelle.

34 Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.

INFORMATIONS À FOURNIR

35 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation du produit des activités ordinaires, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services;

b) le montant de chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de la période, y compris le produit des activités ordinaires provenant:

i) de la vente de biens;

ii) de prestations de services;

iii) des intérêts;

iv) des redevances;

v) des dividendes; et

c) le montant du produit des activités ordinaires provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires.

▼B

36 Une entité fournit une information sur tous les profits ou pertes éventuels selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Les gains et pertes éventuels peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités ou les pertes possibles.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

37 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1995.

▼M7

38 *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (amendements de IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* et IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*), publié en mai 2008, a modifié le paragraphe 32. Une entité doit appliquer cet amendement à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements connexes des paragraphes 4 et 38A de IAS 27 au titre d'une période antérieure, elle doit appliquer en même temps l'amendement du paragraphe 32.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 19

Avantages du personnel

OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de prescrire le mode de comptabilisation et de présentation des avantages du personnel. La norme impose à l'entité de comptabiliser:

a) un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie des avantages du personnel qui lui seront versés à une date future; et

b) une charge lorsque l'entité utilise l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie des avantages du personnel.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme s'applique à la comptabilisation de tous les avantages du personnel, sauf ceux auxquels s'applique IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

2 La présente norme ne traite pas des rapports financiers des régimes d'avantages du personnel (voir IAS 26 *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite*).

3 Les avantages du personnel auxquels s'applique la présente norme comprennent notamment ceux accordés en vertu:

a) de régimes formalisés ou autres accords formalisés passés entre une entité et des membres du personnel individuels, des groupes de salariés ou leurs représentants;

b) de dispositions légales ou d'accords sectoriels aux termes desquels les entités sont tenues de cotiser aux régimes nationaux, régionaux, sectoriels ou autres régimes multiemployeurs; ou

c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. À titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entité entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.

4 Les avantages du personnel comprennent:

a) les avantages du personnel à court terme comme les salaires et les cotisations de sécurité sociale, les congés payés et les congés maladie, l'intéressement et les primes (payables dans les douze mois suivant la fin de la période) ainsi que les avantages non monétaires (comme l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité;

b) les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;

c) les autres avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques, les jubilés et autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités pour invalidité de longue durée et, s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de la période, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées; et

▼B

d) les indemnités de fin de contrat de travail.

Parce que chacune des catégories identifiées aux points a) à d) ci-dessus présente des caractéristiques différentes, la présente norme établit, pour chacune, des dispositions distinctes.

5 Les avantages du personnel incluent les prestations servies au personnel ou aux personnes à leur charge; elles peuvent être réglées par le biais de paiements (ou par la fourniture de biens ou de services) effectués directement aux membres du personnel, à leurs conjoint, enfants ou autres personnes à charge ou à des tiers comme des entités d'assurance.

6 Un membre du personnel peut travailler pour une entité à plein temps, à temps partiel, à titre permanent, occasionnel ou temporaire. Dans le cadre de la présente norme, le personnel inclut les administrateurs et autre personnel dirigeant.

DÉFINITIONS

7 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *avantages du personnel* désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel.

▼M8

Les *avantages à court terme* désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

▼B

Les *avantages postérieurs à l'emploi* désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.

Les *régimes d'avantages postérieurs à l'emploi* désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entité verse des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.

Les *régimes à cotisations définies* désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période en cours et les périodes antérieures.

Les *régimes à prestations définies* désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.

Les *régimes multiemployeurs* sont des régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui:

a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun; et

b) utilisent ces actifs pour accorder des avantages au personnel de plusieurs entités en partant du principe que les niveaux de cotisations et d'avantages sont calculés sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie les membres du personnel en question.

▼M8

Les *autres avantages à long terme* désignent les avantages du personnel (autres que les avantages postérieurs à l'emploi et indemnités de fin de contrat de travail) qui ne sont pas dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

▼B

Les *indemnités de fin de contrat de travail* sont des avantages du personnel payables à la suite de:

a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite; ou

b) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.

Les *avantages acquis* sont les avantages qui ne sont pas conditionnés par l'existence de périodes de service futures.

La *valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies* désigne la valeur actuelle, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs attendus qui sont nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de la période en cours et des périodes antérieures.

Le *coût des services rendus au cours de la période* désigne l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies résultant des services rendus au cours de la période.

Le *coût financier* désigne l'accroissement, au cours d'une période, de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies résultant du fait que l'on s'est rapproché de la date de règlement des prestations d'une période.

Les *actifs du régime* comprennent:

a) les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme; et

b) des contrats d'assurance qualifiés.

Les *actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme* sont des actifs (autres que des instruments financiers non transférables, issus de l'entité présentant les états financiers) qui:

a) sont détenus par une entité (un fonds), légalement distinct(e) de l'entité présentant les états financier et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel; et

b) sont disponibles pour être uniquement utilisés pour payer ou financer les avantages du personnel; ne sont pas disponibles pour les propres créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entité; sauf dans le cas où:

   i) les actifs restants du fonds suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entité présentant les états financiers; ou

   ii) les actifs sont restitués à l'entité qui présente les états financiers pour lui rembourser les avantages du personnel déjà payés.

▼B

Un *contrat d'assurance qualifié* est un contrat [1] délivré par un assureur qui n'est pas une partie liée (comme défini dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*) à l'entité qui présente les états financiers, dans la mesure où le contrat:

a) peut être utilisé pour payer ou financer les avantages du personnel sous un régime à prestations définies; et

b) ne sont pas disponibles pour les propres créanciers de l'entité présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à cette entité; sauf dans le cas où:

i) les produits de la vente représentent un surplus d'actifs non nécessaires au contrat d'obligations relatif aux avantages du personnel; ou

ii) les produits de la vente sont restitués à l'entité en question pour servir au remboursement du paiement des avantages du personnel.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normales.

▼M8

Le *rendement des actifs du régime* désigne les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents relatifs à ces actifs, après déduction des coûts d'administration du régime (autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer l'obligation au titre des prestations définies) et de l'impôt à payer par le régime.

▼B

Les *écarts actuariels* incluent:

a) les ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit); et

b) les effets des changements d'hypothèses actuarielles.

▼M8

Le *coût des services passés* désigne la variation de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus au cours de périodes antérieures, résultant de l'introduction d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou d'autres avantages à long terme ou de changements apportés au cours de la période à un tel régime. Le coût des services passés peut être positif (si de nouveaux avantages sont introduits ou des avantages existants modifiés de telle sorte que la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies augmente) ou négatif (si des avantages existants sont modifiés de telle sorte que la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies diminue).

▼B

AVANTAGES DU PERSONNEL À COURT TERME

8 Les avantages à court terme incluent:

a) les salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale;

[1] Un contrat d'assurance qualifié n'est pas nécessairement un contrat d'assurance, tel que défini dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

▼M8

b) les absences rémunérées à court terme (telles que les congés annuels et les congés maladie) lorsque les rémunérations pour les absences sont dues intégralement dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants;

▼B

c) les sommes à payer au titre de l'intéressement et des primes dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants; et

d) les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture et les biens ou services gratuits ou subventionnés) accordés au personnel en activité.

9 Les avantages à court terme sont généralement comptabilisés immédiatement car aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la charge et il n'y a pas à enregistrer d'écart actuariel. De plus, les obligations au titre des avantages à court terme sont évaluées sur une base non actualisée.

Comptabilisation et évaluation

Avantages du personnel à court terme

10 Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entité au titre d'une période, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie:

a) au passif (charge à payer), après déduction du montant déjà payé. Si le montant déjà payé excède la valeur non actualisée des prestations, l'entité doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une réduction des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie; et

b) en charges, à moins qu'une autre norme n'impose ou n'autorise l'incorporation des avantages dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IAS 2 *Stocks* et IAS 16 *Immobilisations corporelles*).

Les paragraphes 11, 14 et 17 expliquent comment une entité doit appliquer cette disposition aux avantages à court terme sous forme d'absences rémunérées, de régimes d'intéressement et d'attribution de primes.

Absences rémunérées à court terme

11 Selon le paragraphe 10, une entité doit comptabiliser le coût attendu des avantages à court terme correspondant à des absences rémunérées comme suit:

a) dans le cas d'absences rémunérées cumulables, lorsque les membres du personnel rendent des services qui augmentent leurs droits à des absences rémunérées futures; et

b) dans le cas d'absences rémunérées non cumulables, lorsque les absences se produisent.

12 Une entité peut rémunérer les absences pour cause de vacances, maladie et incapacité de courte durée, maternité ou paternité, convocation au tribunal en tant que juré et service militaire. On distingue deux catégories de droits à absences rémunérées:

a) les droits cumulables; et

b) les droits non cumulables.

▼B

13 Les absences rémunérées cumulables sont les droits à absences reportables et pouvant être utilisés lors de périodes futures si les droits de la période courante ne sont pas intégralement utilisés. Les absences rémunérées cumulables peuvent générer des droits acquis (autrement dit, les membres du personnel ont droit, lorsqu'ils quittent l'entité, au règlement de leurs droits non utilisés) ou ne pas en générer (lorsque les membres du personnel n'ont pas droit, lors de leur départ, au règlement de leurs droits non utilisés). Lorsque les services rendus par les membres du personnel accroissent leurs droits à absences rémunérées futures, il en résulte une obligation pour l'entité. L'obligation existe et est comptabilisée, même si les absences rémunérées ne sont pas un droit acquis; toutefois, le fait que les membres du personnel puissent quitter l'entité avant d'avoir fait usage d'un droit accumulé non acquis a un impact sur l'évaluation de cette obligation.

14 Une entité doit évaluer le coût attendu des absences rémunérées cumulables à hauteur du montant supplémentaire qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

15 La méthode indiquée au paragraphe précédent évalue l'obligation au montant des paiements supplémentaires attendus du seul fait que l'avantage est cumulable. Dans bon nombre de cas, l'entité n'a pas besoin de se livrer à des calculs détaillés pour estimer qu'elle n'a aucune obligation significative au titre de droits à des absences rémunérées non utilisés. Par exemple, une obligation au titre des congés maladie ne sera vraisemblablement significative que s'il existe un accord, formalisé ou non formalisé, selon lequel les congés maladie rémunérés non utilisés peuvent être pris sous la forme de congés payés.

Exemple illustrant les paragraphes 14 et 15

Une entité compte cent membres dans son personnel, ayant droit chacun à cinq jours ouvrables de congés maladie rémunérés par an. Les congés maladie non utilisés peuvent être reportés sur l'année civile suivante. Les congés maladie sont imputés en premier sur les droits acquis au titre de la période en cours, puis sur le solde éventuel reporté de la période précédente (sur une base DEPS). Au 30 décembre 20X1, le crédit moyen non utilisé est de deux jours par personne. Sur la base de son expérience passée et qui devrait se poursuivre, l'entité estime qu'en 20X2, 92 personnes ne prendront pas plus de cinq jours de congés maladie rémunérés et que les huit autres prendront en moyenne six jours et demi chacune.

L'entité s'attend à avoir à payer douze journées de congés maladie supplémentaires du fait du crédit non utilisé accumulé au 31 décembre 20X1 (une journée et demie par personne pour chacun des huit membres du personnel). Par conséquent, elle comptabilise un passif égal à douze jours de congés maladie.

16 Les droits à absences rémunérées non cumulables ne sont pas reportables; si les droits de la période ne sont pas intégralement utilisés, ils sont perdus et les membres du personnel ne sont pas autorisés à percevoir, lors de leur départ de l'entité, un paiement au titre des droits non utilisés. Cela se produit habituellement pour les congés maladie (dans la mesure où les droits passés non utilisés n'augmentent pas les droits futurs), les congés maternité ou paternité et les absences rémunérées pour convocation en tant que juré ou pour service militaire. Tant que l'absence ne s'est pas produite, l'entité ne comptabilise ni passif ni charge, car la durée de service des membres du personnel n'augmente pas le montant de l'avantage.

▼B

Plans d'intéressement et d'attribution de primes

17 Selon le paragraphe 10, une entité doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes, si et seulement si:

a) l'entité a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements au titre d'événements passés; et

b) une estimation fiable de l'obligation peut être effectuée.

Une obligation actuelle existe si et seulement si l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer.

18 Dans certains plans d'intéressement, les membres du personnel ne perçoivent un intéressement que s'ils restent un certain temps dans l'entité. Ces plans créent une obligation implicite car les membres du personnel assurent un service qui augmente le montant à payer s'ils restent en activité jusqu'à la fin de la période spécifiée. L'évaluation de cette obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entité sans percevoir un quelconque intéressement.

Exemple illustrant le paragraphe 18

Un plan d'intéressement impose à une entité de payer un pourcentage spécifié de son résultat de la période aux membres du personnel ayant travaillé toute l'année. Si aucun membre du personnel ne quitte l'entité en cours de période, le montant total de l'intéressement versé au titre de la période sera de 3 % du résultat. L'entité estime que le taux de rotation du personnel ramènera le montant à payer à 2,5 % du résultat.

L'entité comptabilise un passif et une charge de 2,5 % du résultat.

19 Une entité peut n'avoir aucune obligation juridique d'accorder des primes. Mais il est des cas où l'entité a pour habitude d'accorder des primes à son personnel. Dans ce cas, l'entité a une obligation implicite car elle n'a pas d'autre solution réaliste que d'accorder les primes. L'évaluation de l'obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entité sans percevoir de prime.

20 L'entité peut effectuer une estimation fiable de son obligation juridique ou implicite en vertu d'un plan d'intéressement ou d'attribution de primes, si et seulement si:

a) les termes formels du plan contiennent une formule de calcul du montant de l'avantage;

b) l'entité calcule les montants à payer avant l'approbation des comptes; ou

c) les pratiques passées fournissent une preuve évidente du montant de l'obligation implicite de l'entité.

21 Une obligation découlant de plans d'intéressement et d'attribution de primes résulte de l'activité des membres du personnel et non pas d'une transaction avec les propriétaires de l'entité. Par conséquent, l'entité comptabilise le coût des plans d'intéressement et de primes non pas comme une distribution de résultat mais comme une charge.

▼B

22 Si l'intégralité des paiements à effectuer au titre de plans d'intéressement et de primes n'est pas due dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ces paiements constituent des avantages à long terme (voir paragraphes 126 à 131).

Informations à fournir

23 Bien que la présente norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les avantages à court terme, d'autres normes peuvent imposer la présentation de certaines informations. Par exemple, IAS 24 *Information relative aux parties liées* impose de fournir des informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. IAS 1 *Présentation des états financiers* impose de fournir certaines informations sur les charges représentatives d'avantages du personnel.

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: DISTINCTION ENTRE LES RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES ET LES RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

24 Les avantages postérieurs à l'emploi comprennent, par exemple:

a) les prestations de retraite, telles que les pensions; et

b) les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;

Les conventions en vertu desquelles une entité accorde des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. Une entité applique la présente norme à toutes les conventions de ce type, qu'elles impliquent ou non la constitution d'une entité distincte pour encaisser les cotisations et payer les prestations.

25 Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en régimes à cotisations définies ou en régimes à prestations définies selon la réalité économique du régime qui ressort de ses principaux termes et conditions. Dans les régimes à cotisations définies:

a) l'obligation juridique ou implicite de l'entité se limite au montant qu'elle s'engage à payer au fonds. Ainsi, le montant des avantages postérieurs à l'emploi reçu par le membre du personnel est déterminé par le montant des cotisations versées par l'entité (et peut-être également par le membre du personnel) à un régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à une compagnie d'assurance, et par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations; et

b) en conséquence, le risque actuariel (risque que les prestations soient moins importantes que prévu) et le risque de placement (risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues) incombent au membre du personnel.

26 Les exemples de cas où l'obligation d'une entité n'est pas limitée au montant qu'elle s'engage à payer au fonds sont ceux où l'entité a une obligation juridique ou implicite du fait:

a) d'une formule de calcul des prestations du régime qui n'est pas liée uniquement au montant des cotisations;

▼B

b) d'une garantie, indirecte par le biais d'un régime ou directe, d'obtenir un rendement spécifié sur les cotisations; ou

c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Il peut y avoir, par exemple, obligation implicite lorsqu'une entité a toujours révisé à la hausse les prestations versées aux anciens membres de son personnel pour tenir compte de l'inflation, quand bien même la loi ne l'y obligeait pas.

27 En vertu des régimes à prestations définies:

a) l'entité a l'obligation de payer les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel; et

b) le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus cher que prévu) et le risque de placement incombent en substance à l'entité. Si les réalisations en matière de risque actuariel ou de risque de placement sont plus mauvaises que les prévisions, l'obligation de l'entité peut s'en trouver majorée.

28 Les paragraphes 29 à 42 ci-après expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes multiemployeurs, des régimes généraux et obligatoires et des prestations assurées.

Régimes multiemployeurs

29 L'entité doit classer un régime multiemployeurs en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction de ses termes (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels du régime). Dans le cas d'un régime multiemployeurs à prestations définies, l'entité doit:

a) comptabiliser sa part d'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et des coûts associés au régime, comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies; et

b) fournir les informations imposées par le paragraphe 120A.

30 Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multiemployeurs à prestations définies, l'entité doit:

a) comptabiliser le régime selon les paragraphes 44 à 46 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies;

b) indiquer:

i) qu'il s'agit d'un régime à prestations définies; et

ii) la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies; et

c) dans la mesure où un excédent ou un déficit du régime pourrait affecter le montant des cotisations futures, indiquer en outre:

i) toute information dont elle dispose sur ledit excédent ou déficit;

▼B

ii) la base ayant servi à déterminer le montant de l'excédent ou du déficit; et

iii) les conséquences éventuelles pour l'entité.

31 À titre d'exemple, un régime multiemployeurs à prestations définies est un régime:

a) par répartition, c'est-à-dire dans lequel les cotisations sont fixées à un niveau dont on pense qu'il sera suffisant pour payer les prestations échues au cours de la même période, et où les prestations futures acquises durant la période seront financées par les cotisations futures; et

b) dans lequel les prestations des membres du personnel sont déterminées en fonction de la durée de leur service et dans lequel les entités participantes n'ont aucun moyen réaliste de sortir du régime sans payer une cotisation au titre des prestations acquises par les membres du personnel jusqu'à la date de leur sortie. Un tel régime fait courir un risque actuariel à l'entité: en effet, si le coût ultime des prestations déjà acquises à la clôture est supérieur à celui attendu, l'entité devra soit relever ses cotisations, soit persuader les membres de son personnel d'accepter une réduction de leurs prestations. Un tel régime est donc un régime à prestations définies.

32 Lorsqu'elle dispose d'informations suffisantes sur un régime multiemployeurs à prestations définies, une entité enregistre au prorata sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et du coût des avantages postérieurs à l'emploi associé audit régime, comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies. Toutefois, dans certains cas, l'entité sera dans l'incapacité d'établir sa part de la situation financière et des performances du régime d'une manière suffisamment fiable pour pouvoir la comptabiliser. Ce cas peut se produire si:

a) l'entité n'a pas accès aux informations sur le régime imposées par la présente norme; ou si

b) le régime expose les entités participantes aux risques actuariels associés au personnel, présent et passé d'autres entités, et si, par conséquent, elle ne dispose pas d'une base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes entités participant au régime.

Dans ce cas, l'entité comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et indique en annexe les informations supplémentaires imposées par le paragraphe 30.

▼B

32A Il peut y avoir entre le régime multiemployeurs et ses participants un accord contractuel qui détermine comment les excédents du régime seront distribués aux participants (ou comment le déficit sera financé). Le participant d'un régime multiemployeurs régi par un tel contrat, qui comptabilise ce régime comme étant un régime à cotisations définies conformément au paragraphe 30, doit comptabiliser l'actif ou le passif qui résulte de l'accord contractuel et le produit ou la charge qui en découle, en résultat.

Exemple illustrant le paragraphe 32A

Une entité participe à un régime multiemployeurs à prestations définies qui ne réalise pas d'évaluation du régime sur la base d'IAS 19. Elle comptabilise donc le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies. Une valorisation du plan non conforme à IAS 19 montre que le plan affiche un déficit de 100 millions. Le régime a convenu par contrat un calendrier de cotisations avec les employeurs participant au plan qui doit résorber le déficit au cours des cinq prochaines années. Le total des contributions de l'entité en vertu de ce contrat s'élève à 8 millions.

L'entité comptabilise un passif représentant les cotisations, ajusté de la valeur temps de l'argent, ainsi qu'une charge de montant égal en résultat.

▼M8

32B IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* impose aux entités de fournir des informations sur certains passifs éventuels. Dans le contexte d'un régime multi-employeurs, un passif éventuel peut résulter par exemple:

▼B

a) de pertes actuarielles concernant d'autres entités participantes car chacune des entités adhérant à un régime multiemployeurs partage les risques actuariels des autres entités; ou

b) de l'obligation, en vertu des termes d'un régime, de financer un éventuel déficit du régime si d'autres entités cessent de participer.

33 Le régime multiemployeurs se distingue des régimes à administration groupée. Un tel régime est un simple regroupement de régimes à employeur unique, destiné à permettre aux employeurs qui y participent de mettre leurs actifs en commun à des fins de placement pour réduire les coûts d'administration et de gestion desdits placements, mais les droits des différents employeurs sont séparés au seul bénéfice des membres de leur propre personnel. Les régimes d'administration groupée ne posent pas de problèmes particuliers de comptabilisation puisque l'information permettant de les traiter de la même façon que tout autre régime à employeur unique est immédiatement disponible et que ces régimes n'exposent pas les entités participantes aux risques actuariels associés au personnel en activité et aux anciens membres du personnel des autres entités. Les définitions de la présente norme imposent à l'entité de classer un régime d'administration groupée en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction des termes du régime et notamment de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels).

▼B

Régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par plusieurs entités soumises à un contrôle commun

34 Les régimes à prestations définies qui répartissent les risques entre différentes entités soumises à un contrôle commun, par exemple une société mère et ses filiales, ne sont pas des régimes multiemployeurs.

34A Une entité participant à un tel régime doit obtenir les informations relatives au régime dans son ensemble, évaluées selon IAS 19 sur la base des hypothèses qui s'appliquent au régime dans sa totalité. S'il y a un accord contractuel ou une politique constante de facturer le coût net des prestations définies du régime en totalité, mesuré selon IAS 19, aux entités individuelles du groupe, l'entité doit, dans ses états financiers individuels ou séparés, comptabiliser le coût net des prestations définies ainsi facturées. En l'absence d'accord ou de politique, le coût net des prestations définies sera comptabilisé dans les états financiers individuels ou séparés de l'entité du groupe qui est légalement l'employeur qui finance le régime. Les autres entités du groupe doivent comptabiliser, dans leurs états financiers séparés ou individuels, un coût égal à leur cotisation exigible pour la période.

34B La participation à un tel régime est une transaction entre parties liées au niveau de chaque entité individuelle du groupe. Dès lors, une entité doit fournir les informations suivantes dans ses états financiers séparés ou individuels:

a) l'accord contractuel ou la politique constante consistant à facturer le coût net des prestations définies ou l'absence d'une telle politique;

b) la politique de détermination des cotisations à payer par l'entité;

c) si l'entité ventile le coût net des prestations définies selon le paragraphe 34A, toutes les informations relatives au régime dans sa totalité selon les paragraphes 120-121;

d) si l'entité comptabilise la cotisation exigible pour la période selon le paragraphe 34A, l'information relative au régime dans sa totalité selon les paragraphes 120Ab)-e), j), n), o), (q) et 121. Les autres informations à fournir visées au paragraphe 120A ne s'appliquent pas.

35 [Supprimé]

Régimes généraux et obligatoires

36 Une entité doit comptabiliser un régime général et obligatoire de la même manière qu'un régime multiemployeurs (voir paragraphes 29 et 30).

37 Les régimes généraux et obligatoires sont établis par la législation pour couvrir toutes les entités (ou toutes les entités d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et sont exploités par les pouvoirs publics au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence autonome spécialement créée à cet effet) non assujetti au contrôle ou à l'influence de l'entité présentant ses états financiers. Certains régimes souscrits par une entité prévoient à la fois des prestations obligatoires qui se substituent à des prestations qui autrement seraient couvertes par un régime général et obligatoire et des prestations complémentaires facultatives. Ces régimes ne sont pas des régimes généraux et obligatoires.

▼B

38 Les régimes généraux et obligatoires sont des régimes à prestations définies ou des régimes à cotisations définies selon l'obligation qui en résulte pour l'entité. La plupart du temps, ces régimes sont financés par répartition, c'est-à-dire que les cotisations sont fixées à un niveau que l'on juge suffisant pour servir les prestations venant à échéance au cours de la période; les prestations futures acquises au cours de la période seront payées par les cotisations futures. Néanmoins, dans la plupart de ces régimes, l'entité n'a aucune obligation, juridique ou implicite, de payer ces prestations futures: sa seule obligation est d'acquitter les cotisations lorsqu'elles sont dues, et si elle cesse d'employer des bénéficiaires de ce régime, elle ne sera pas obligée de payer les prestations acquises par les membres de son personnel au cours de périodes antérieures. C'est pourquoi les régimes généraux et obligatoires sont normalement des régimes à cotisations définies. Toutefois, dans les rares cas où un régime général et obligatoire est un régime à prestations définies, l'entité lui applique le traitement prévu aux paragraphes 29 et 30.

Prestations assurées

39 Une entité peut payer des primes d'assurances souscrites pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. Elle doit alors comptabiliser le régime comme un régime à cotisations définies, à moins qu'elle n'ait (directement ou indirectement par le biais du régime) une obligation juridique ou implicite de payer:

a) directement les prestations à leur date d'exigibilité; ou

b) des montants complémentaires si l'assureur ne paye pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par les membres du personnel au titre de la période et des périodes antérieures.

Si l'entité a une telle obligation juridique ou implicite, elle doit comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies.

40 Les prestations assurées par un contrat d'assurance ne doivent pas nécessairement être directement ou automatiquement liées à l'obligation de l'entité au titre des avantages du personnel. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi comportant des contrats d'assurance sont soumis à la même distinction entre provision et financement que les autres régimes financés.

41 Lorsqu'une entité finance des obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi par la souscription d'une police d'assurance en vertu de laquelle elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, indirectement du fait du régime, par le biais d'un mécanisme d'établissement des primes futures ou si l'assureur est une partie liée), le paiement des primes ne s'assimile pas à un régime à cotisations définies. Il s'ensuit que l'entité:

a) comptabilise une police d'assurance qualifiée en tant qu'actif du régime (voir paragraphe 7); et

b) comptabilise d'autres polices d'assurance en tant que droits à remboursement (si la police satisfait au critère du paragraphe 104A).

▼B

42 Lorsqu'une police d'assurance est souscrite au nom d'un participant ou d'un groupe de participants du régime et que l'entité n'a pas d'obligation, juridique ou implicite, de combler les pertes éventuelles sur la police, elle n'a pas l'obligation de servir les prestations aux membres du personnel, celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement des primes fixées en vertu de ces contrats correspond en substance au règlement de l'obligation au titre d'avantages du personnel et non à un investissement pour faire face à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif ni passif. Elle comptabilise ses paiements comme des versements à un régime au paiement défini.

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES

43 La comptabilisation des régimes à cotisations définies est directe car l'obligation de l'entité présentant ses états financiers est déterminée par les montants à payer pour la période. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la dépense et les écarts actuariels n'existent pas. En outre, les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, sauf lorsqu'elles sont exigibles plus de douze mois après la fin de la période au cours de laquelle les services correspondants sont effectués par les membres du personnel.

Comptabilisation et évaluation

44 Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entité au cours d'une période, cette entité doit comptabiliser la cotisation à payer à un régime à cotisations définies en échange de ces services:

a) au passif (charge à payer) après déduction des cotisations déjà payées. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations dues pour les services rendus avant la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, l'entité doit comptabiliser cet excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance aboutit, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie; et

b) en charges, à moins qu'une autre norme comptable internationale n'impose ou n'autorise que ces cotisations soient incorporées dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IAS 2 *Stocks* et IAS 16 *Immobilisations corporelles*).

45 Lorsque les cotisations à un régime à cotisations définies ne sont pas intégralement exigibles dans les douze mois suivant la fin de la période au cours de laquelle les services correspondants ont été effectués par les membres du personnel, elles doivent être actualisées à l'aide du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.

Informations à fournir

46 L'entité doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.

47 Lorsque IAS 24 l'impose, l'entité fournit des informations sur les cotisations aux régimes à cotisations définies pour ses principaux dirigeants.

▼B

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

48 La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et que des écarts actuariels peuvent exister. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les membres du personnel ont effectué les services correspondants.

Comptabilisation et évaluation

49 Les régimes à prestations définies peuvent être des régimes non financés ou des régimes intégralement ou partiellement financés par les cotisations d'une entité et parfois par celles des membres de son personnel à une entité ou un fonds, juridiquement distinct de l'entité qui présente les états financiers et sur lesquels sont prélevées les prestations servies au personnel. Le versement à l'échéance des prestations financées dépend non seulement de la situation financière et des performances du fonds, mais également de la capacité de l'entité et de sa disposition à pallier une insuffisance éventuelle des actifs du fonds. L'entité supporte en substance les risques actuariels et de placement liés au régime. En conséquence, la dépense constatée pour un régime à prestations définies n'est pas nécessairement le montant de la cotisation due pour la période.

50 La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entité:

a) d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant la période en cours et les périodes antérieures. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à la période en cours et aux périodes antérieures (voir paragraphes 67 à 71) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influeront sur le coût des prestations (voir paragraphes 72 à 91);

b) qu'elle actualise ces prestations par la méthode des unités de crédit projetées afin de déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 64 à 66);

c) qu'elle détermine la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 102 à 104);

d) qu'elle détermine le montant total des écarts actuariels et la partie de ces écarts qu'elle doit enregistrer (voir paragraphes 92 à 95);

e) lorsqu'un régime a été adopté ou amélioré, qu'elle détermine le coût des services passés en résultant (voir paragraphes 96 à 101); et

f) lorsqu'un régime a été réduit ou liquidé, qu'elle détermine le profit ou la perte en résultant (voir paragraphes 109 à 115).

Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif.

▼B

51 Dans certains cas, estimations, moyennes et calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable des calculs détaillés décrits dans la présente norme.

Comptabilisation d'une obligation implicite

52 L'entité doit comptabiliser non seulement l'obligation juridique ressortant des termes formels du régime à prestations définies, mais aussi toute obligation implicite découlant de ses usages. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. À titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entité entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.

53 Les termes formels d'un régime à prestations définies peuvent autoriser l'entité à résilier son obligation résultant du régime. Néanmoins, il est habituellement difficile pour une entité de résilier un régime si elle veut conserver son personnel. Par conséquent, en l'absence de preuve contraire, la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi suppose que l'entité qui promet actuellement d'accorder lesdits avantages continuera à le faire pendant toute la durée de vie active restant à courir de son personnel.

▼M5

Etat de situation financière

▼B

54 Le montant comptabilisé au passif au titre de prestations définies doit être égal au total de:

a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ (voir paragraphe 64);

b) majorée des profits actuariels (minorée des pertes actuarielles) non comptabilisés en raison du traitement indiqué aux paragraphes 92 et 93;

c) diminuée du coût des services passés non encore comptabilisé (voir paragraphe 96);

d) diminuée de la juste valeur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 102 à 104).

55 La juste valeur de l'obligation au titre des prestations définies est l'obligation brute avant déduction de la juste valeur des actifs du régime.

56 Une entité doit déterminer la valeur actuelle de son obligation au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs du régime avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

57 La présente norme encourage les entités (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toutes les obligations significatives au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Pour des raisons pratiques, une entité peut demander à un actuaire qualifié d'effectuer une évaluation détaillée de l'obligation avant la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Mais les résultats de cette évaluation sont corrigés pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux) intervenus jusqu'à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

▼B

58 Le montant déterminé selon le paragraphe 54 peut être un montant négatif (un actif). L'entité doit évaluer l'actif en retenant le plus faible:

a) du montant déterminé selon le paragraphe 54; et

b) du montant:

i) des pertes actuarielles nettes cumulées non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisé (voir paragraphes 92, 93 et 96); et

ii) de la valeur actuelle de tous avantages économiques disponibles, soit sous forme de remboursements du régime, soit sous forme de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actuelle de ces avantages économiques doit être déterminée par application du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.

58A L'application du paragraphe 58 ne doit pas se traduire par la comptabilisation d'un profit résultant uniquement d'une perte actuarielle ou des coûts de services passés au cours de la période, ou par la comptabilisation d'une perte résultant uniquement d'un profit actuariel au cours de la période. Dès lors, l'entité comptabilisera immédiatement les éléments suivants, selon le paragraphe 54, dans la mesure où ils surviennent alors que l'actif au titre des prestations définies est déterminé selon le paragraphe 58b):

a) les pertes actuarielles nettes de la période en cours et le coût des services passés de la période en cours, dans la mesure où ils excèdent la réduction de la valeur actuelle des avantages économiques visés au paragraphe 58b)ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques augmente ou si elle reste inchangée, l'ensemble des pertes actuarielles nettes de la période en cours et du coût des services passés pour la période en cours sera immédiatement comptabilisé selon le paragraphe 54;

b) les profits actuariels nets de la période en cours après déduction du coût des services passés pour la période en cours, dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actuelle des avantages économiques précisés au paragraphe 58b)ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques diminue ou si elle reste inchangée, l'ensemble des profits actuariels nets pour la période en cours et du coût des services passés pour la période en cours sera immédiatement comptabilisé selon le paragraphe 54.

58B Le paragraphe 58A s'applique à une entité uniquement si elle dispose, au début ou à la fin de la période comptable, d'un excédent ([1]) au régime à prestations définies et qu'elle ne peut pas, selon les termes du régime, recouvrer intégralement cet excédent par le biais de remboursements ou de réductions des cotisations futures. Dans ce cas, le coût des services passés et les pertes actuarielles survenant au cours de la période et dont la comptabilisation est différée selon le paragraphe 54 augmenteront le montant précisé au paragraphe 58b)i). Si cette augmentation n'est pas compensée par une diminution égale de la valeur actuelle des avantages économiques répondant aux conditions de comptabilisation précisées au paragraphe 58b), il y aura une augmentation du total net précisé au paragraphe 58b) et, en conséquence, comptabilisation d'un profit. Le paragraphe 58A interdit la comptabilisation d'un profit dans de telles circonstances. L'effet opposé survient dans le cas de profits actuariels survenant au cours de la période et dont la comptabilisation est différée selon le paragraphe 54, dans la mesure où ces profits actuariels réduisent des pertes actuarielles cumulées non comptabilisées. Le paragraphe 58A interdit la comptabilisation d'une perte dans de telles circonstances. Pour des exemples d'application de ce paragraphe, consulter l'annexe C.

([1]) Un excédent est un excédent de la juste valeur des actifs du régime sur la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.

▼B

59 Un actif peut être généré lorsqu'un régime à prestations définies a été surfinancé ou, dans certains cas, lorsque des gains actuariels sont comptabilisés. Dans ce cas, l'entité comptabilise un actif car:

a) elle contrôle une ressource qui est la capacité à utiliser l'excédent pour générer des avantages futurs;

b) ce contrôle est le résultat d'événements passés (cotisations versées par l'entité et services rendus par le membre du personnel); et

c) l'entité peut en attendre des avantages économiques futurs sous la forme d'une diminution de ses cotisations futures ou d'un remboursement en trésorerie, soit directement, soit indirectement par affectation à un régime en déficit.

60 La limite fixée au paragraphe 58b) ne l'emporte pas sur le corridor de 10 % pour les pertes actuarielles (voir paragraphes 92 et 93) ou la comptabilisation différée du coût de certains services passés (voir paragraphe 96), sauf dans les cas précisés au paragraphe 58A. Toutefois elle l'emporte effectivement sur l'option transitoire prévue par le paragraphe 155b). Le paragraphe 120Af)iii) impose à l'entité d'indiquer tout montant non comptabilisé en tant qu'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58b).

Exemple illustrant le paragraphe 60

Un régime à prestations définies présente les caractéristiques suivantes:

Valeur actuelle de l'obligation	1 100
Juste valeur des actifs du régime	(1 190)
	(90)
Pertes actuarielles non comptabilisées	(110)
Coût des services passés non comptabilisé	(70)
Augmentation non comptabilisée du passif lors de la première application de la norme selon le paragraphe 155b)	(50)
Montant négatif déterminé selon le paragraphe 54	(320)
Valeur actuelle des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	90
La limite établie par le paragraphe 58b) est calculée comme suit:	
Pertes actuarielles non comptabilisées	*110*
Coût des services passés non comptabilisé	*70*
Valeur actuelle des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	*90*
Limite	*270*

270 est inférieur à 320. L'entité comptabilise donc un actif de 270 et indique que la limite a diminué de 50 la valeur comptable de l'actif [voir paragraphe 120Af)iii)].

▼B

Résultat

61 Une entité doit comptabiliser en résultat [sous réserve de la limite établie par le paragraphe 58b)] le total des montants ci-après, sauf si une autre norme impose ou permet de l'incorporer dans le coût d'un actif:

a) le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 63 à 91);

b) le coût financier (voir paragraphe 82);

c) le rendement attendu de tous les actifs du régime (voir paragraphes 105 à 107) et de tous les droits à remboursement (voir paragraphe 104A);

d) les écarts actuariels, dans la mesure où ils sont comptabilisés selon les méthodes comptables de l'entité (voir paragraphes 92-93D);

e) le coût des services passés (voir paragraphe 96);

f) l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 109 et 110); et

g) l'effet de la limite visée au paragraphe 58b), sauf s'il est comptabilisé en dehors du résultat selon le paragraphe 93C.

62 D'autres normes imposent d'incorporer certains coûts relatifs aux avantages du personnel dans le coût d'actifs tels que les stocks ou les immobilisations (voir IAS 2 et IAS 16). Les coûts relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi incorporés dans le coût de ces actifs englobent le prorata approprié des composantes énoncées au paragraphe 61.

Comptabilisation et évaluation: valeur actuelle des obligations au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de la période

63 De nombreuses variables comme les salaires de fin de carrière, la mortalité et la rotation du personnel, l'évolution des coûts médicaux et, pour un régime financé, le rendement des actifs du régime, peuvent influer sur le coût final d'un régime à prestations définies. Le coût final du régime est incertain et cette incertitude est appelée à persister durablement. Pour évaluer la valeur actuelle des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi et le coût correspondant des services rendus au cours de la période, il faut:

a) appliquer une méthode d'évaluation actuarielle (voir paragraphes 64 à 66);

b) attribuer les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 67 à 71); et

c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 72 à 91).

Méthode d'évaluation actuarielle

64 L'entité doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actuelle de son obligation au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés.

▼B

65 La méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode de répartition des prestations au prorata des années de services ou méthode des prestations par année de service) considère que chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations (voir paragraphes 67 à 71) et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 72 à 91).

Exemple illustrant le paragraphe 65

Une somme forfaitaire égale à 1 % du salaire de fin de carrière par année d'activité doit être versée au moment du départ en retraite. Le salaire de l'année 1 est égal à 10 000; il est supposé augmenter chaque année au taux (composé) de 7 %. Le taux d'actualisation utilisé est de 10 % par an. Le tableau ci-après montre comment se construit l'obligation pour une personne qui est censée partir à la fin de l'année 5, en supposant que les hypothèses actuarielles ne changent pas. Dans un souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'ajustement supplémentaire à opérer pour refléter la probabilité que la personne parte à une date antérieure ou ultérieure.

Année	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Prestation affectée:					
— *années antérieures*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *à la période en cours (1 % du salaire de fin de carrière)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *cumul*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obligation à l'ouverture	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Intérêts calculés au taux de 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Coût des services rendus au cours de la période	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obligation à la clôture	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Remarque:

1. *L'obligation d'ouverture est la valeur actuelle des droits à prestations affectés aux périodes précédentes.*
2. *Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle des droits à prestations affectés à la période.*
3. *L'obligation à la clôture est la valeur actuelle des droits à prestations affectés à la période et aux périodes antérieures*

66 Une entité actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si une partie de celui-ci vient à échéance dans les douze mois de la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

Affectation des droits à prestations aux périodes de service

67 Lorsqu'elle détermine la valeur actuelle de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant aux services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entité doit affecter les droits à prestations aux périodes de service en vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois si les services rendus au cours de périodes ultérieures aboutissent à un niveau de droits à prestations supérieur, de façon significative, à celui des périodes antérieures, l'entité doit affecter les droits à prestations sur une base linéaire entre:

a) la date à laquelle les services rendus par le membre du personnel ont commencé à générer des droits à prestations en vertu du régime (que ceux-ci soient ou non conditionnés par des services ultérieurs); et

▼B

b) la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant significatif de droits à prestations supplémentaires en vertu du régime, les futures augmentations de salaires n'étant toutefois pas comptabilisées.

68 La méthode des unités de crédit projetées impose qu'une entité affecte les droits à prestations à la période (pour déterminer le coût des services rendus au cours de la période) et à la période en cours et aux périodes antérieures (pour déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies). Une entité affecte les droits à prestations aux périodes au cours desquelles l'obligation d'assurer des avantages postérieurs à l'emploi est générée. Cette obligation naît du fait que le personnel rend des services en contrepartie d'avantages postérieurs à l'emploi que l'entité devra payer au cours de périodes futures. Les techniques actuarielles permettent à l'entité d'évaluer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.

Exemples illustrant le paragraphe 68

1. Un régime à prestations définies prévoit le paiement d'une prestation forfaitaire de 100 pour chaque année de service, payable lors du départ en retraite.

   Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de 100. La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actuelle de 100 multipliée par le nombre d'années de service écoulées jusqu'à la ►**M5** *fin de la période de reporting* ◄.

   Si la prestation est payable dès que le membre du personnel quitte l'entité, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies reflètent la date à laquelle il est censé partir. Du fait de l'actualisation, ces montants sont donc inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l'entité à la ►**M5** *fin de la période de reporting* ◄.

2. Un régime qui prévoit le paiement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Cette pension est payable à partir de 65 ans.

   Un droit à prestations égal à la valeur actualisée, à la date prévue du départ en retraite, d'une pension mensuelle de 0,2 % du salaire de fin de carrière estimé, payable entre la date prévue du départ en retraite et la date attendue du décès, est affecté à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de ce droit. La valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies est la valeur actuelle du versement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière multiplié par le nombre d'années de service jusqu'à la ►**M5** *fin de la période de reporting* ◄. *Le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies sont actualisés car le versement des retraites commence à partir de 65 ans.*

69 Dans le cas d'un régime à prestations définies, les services rendus par un membre du personnel génèrent une obligation même si les droits à prestations sont conditionnés par un emploi futur (autrement dit, ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite parce qu'à ►**M5** la fin de chaque période successive de reporting ◄, le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant

▼B

d'avoir droit aux prestations diminue. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entité envisage la probabilité pour que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. De même, bien que certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple l'assistance médicale postérieure à l'emploi, ne soient dus que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, une obligation est créée pendant ses années de service qui lui assureront la prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité pour que cet événement se produise affecte l'évaluation de l'obligation mais ne détermine pas son existence.

Exemples illustrant le paragraphe 69

1. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 pour chaque année de service. La prestation n'est acquise qu'après dix années de service.

   Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. Pour chacune des dix premières années, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation reflètent la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service.

2. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 pour chaque année de service, à l'exclusion des années de service effectuées avant l'âge de 25 ans. Les prestations sont immédiatement acquises.

   Aucune charge n'est affectée aux années de service effectuées avant l'âge de 25 ans car les services rendus avant cette date ne génèrent aucun droit à prestations (conditionnel ou non). Un droit à prestations de 100 est affecté à chacune des années ultérieures

70 L'obligation s'accroît jusqu'à la date à laquelle un service supplémentaire ne donne pas lieu à un montant supplémentaire important de droits à prestations. Par conséquent, la totalité de la charge est affectée aux périodes prenant fin au plus tard à cette date. L'affectation aux différentes périodes se fait selon la formule établie par le régime. Toutefois, si les services rendus par le membre du personnel au cours de périodes ultérieures aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des périodes antérieures, l'entité doit répartir la charge sur une base linéaire jusqu'à la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. En effet, sur l'ensemble de la période, l'activité du membre du personnel générera, au bout du compte, ce niveau supérieur de droits à prestations.

Exemples illustrant le paragraphe 70

1. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de 1 000 qui est acquise après dix années de service. Le régime ne prévoit aucun autre droit à prestations pour les années de service supplémentaires.

   Un droit à prestations de 100 (1 000 divisé par 10) est attribué à chacune des dix premières années. Le coût des services rendus au cours de la période pour chacune des dix premières années reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service. Aucun droit à prestations n'est affecté aux années ultérieures.

2. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de retraite de 2 000 pour tous les membres du personnel qui sont encore en activité à 55 ans après vingt ans de service ou qui sont encore en activité à 65 ans, quel que soit leur nombre d'années d'activité.

▼B

Pour les membres du personnel entrant dans le régime avant 35 ans, leur temps de service commence à générer des droits à prestations en vertu du régime à l'âge de 35 ans (un membre du personnel pourrait cesser son activité à 30 ans et la reprendre à 33 ans sans que cela ait d'incidence sur le montant des droits à prestations ou sur leur calendrier). Ces droits à prestations sont conditionnés par l'activité ultérieure. De plus, la poursuite de l'activité au-delà de 55 ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entité affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des années entre 35 et 55 ans.

Pour les membres du personnel entrant dans le régime entre 35 et 45 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entité affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des vingt premières années.

Pour un membre du personnel entrant dans le régime à 55 ans, la poursuite de l'activité au-delà de dix ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ce membre du personnel, l'entité affecte un droit à indemnités de 200 (2 000 divisé par 10) à chacune des dix premières années.

Pour tous les membres du personnel, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation reflètent la probabilité qu'ils n'achèvent pas leur temps de service nécessaire.

3. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 40 % des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entité après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

   En vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime, l'entité affecte 4 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus (40 % divisé par 10) à chacune des dix premières années et 1 % (10 % divisé par 10) à chacune des dix années suivantes. Pour chaque année, le coût des services rendus au cours de la période reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas la période de service nécessaire pour s'assurer tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.

4. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 10 % des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entité après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

   Les années de service ultérieures généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des années antérieures. En conséquence, pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir au bout de vingt années, voire davantage, l'entité affecte les droits à prestations sur une base linéaire, selon le paragraphe 68. Le temps d'activité au-delà de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, le droit à prestations affecté à chacune des vingt premières années est égal à 2,5 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus (50 % divisé par 20).

▼B

Pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir après dix à vingt ans de service, le droit à prestations affecté à chacune des dix premières années est égal à 10 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus. Aucun droit à prestations n'est affecté au temps de service compris entre la fin de la dixième année et la date estimée du départ pour ces membres du personnel.

Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.

71 Lorsque le montant d'un droit à prestations est égal à un pourcentage constant du salaire de fin de carrière pour chaque année de service, les augmentations de salaires futures auront un impact sur le montant requis pour éteindre l'obligation existant au titre des services rendus avant la ►M5 fin de la période de reporting ◄, mais ne généreront pas une obligation supplémentaire. Par conséquent:

a) dans le cadre du paragraphe 67b), les augmentations de salaires ne génèrent pas de droits à prestations supplémentaires bien que le montant du droit à prestations soit fonction du salaire de fin de carrière; et

b) le montant du droit à prestations affecté à chaque période représente une proportion constante du salaire auquel est liée la prestation.

Exemple illustrant le paragraphe 71

Les membres du personnel ont droit à une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service avant l'âge de 55 ans.

Une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière estimé est affectée à chaque année jusqu'à l'âge de 55 ans. Cet âge correspond à la date à compter de laquelle la poursuite de l'activité ne générera pas, pour le membre du personnel, un montant significatif de droits à prestations en vertu du régime. Passé cet âge, aucun droit à prestations n'est affecté aux années de service.

Hypothèses actuarielles

72 Les hypothèses actuarielles doivent être objectives et mutuellement compatibles.

73 Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entité des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Ces hypothèses comprennent:

a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures du personnel ancien et actuel et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur les éléments suivants:

   i) la mortalité, pendant et après l'emploi;

   ii) la rotation du personnel, l'incapacité et le départ en retraite anticipée;

   iii) la proportion des membres affiliés au régime et des personnes à leur charge réunissant les conditions requises pour avoir droit aux prestations; et

   iv) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes médicaux; et

b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants:

   i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 78 à 82);

▼B

ii) les niveaux futurs des salaires et avantages du personnel (voir paragraphes 83 à 87);

iii) dans le cas de prestations médicales, les coûts médicaux futurs et notamment, s'ils sont importants, le coût d'administration des demandes et du versement des prestations (voir paragraphes 88 à 91); et

iv) le taux attendu de rendement des actifs du régime (voir paragraphes 105 à 107).

74 Les hypothèses actuarielles sont objectives si elles ne sont ni risquées ni d'une prudence excessive.

75 Les hypothèses actuarielles sont mutuellement compatibles si elles traduisent les rapports économiques existant entre certains facteurs tels que l'inflation, les taux d'augmentation des salaires, le rendement des actifs du régime et les taux d'actualisation. À titre d'exemple, toutes les hypothèses qui sont fonction d'un taux d'inflation particulier (comme celles relatives aux taux d'intérêt et aux augmentations de salaires et d'avantages du personnel) sur une période future donnée supposent le même niveau d'inflation pendant cette période.

76 Une entité détermine le taux d'actualisation et autres hypothèses financières en termes nominaux (faciaux), sauf si des estimations en termes réels (corrigées de l'inflation) sont plus fiables, par exemple, dans une économie hyperinflationniste (voir IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*) ou lorsque le droit à prestations est indexé et que le marché des obligations indexées libellées dans la même monnaie et de même durée est actif.

77 Les hypothèses financières doivent être établies sur la base des attentes du marché à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ pour la période au cours de laquelle les obligations doivent être éteintes.

Hypothèses actuarielles: taux d'actualisation

78 Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi (que ceux-ci soient financés ou non) doit être déterminé par référence à un taux de marché à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ fondé sur les obligations d'entités de première catégorie. Dans les pays où ce type de marché n'est pas actif, il faut prendre le taux (à la clôture) des obligations d'État. La monnaie et la durée des obligations d'entités ou des obligations d'État doivent être cohérentes avec la monnaie et la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.

79 L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet important. Ce taux d'actualisation traduit la valeur temps de l'argent, mais il ne traduit ni le risque actuariel ni le risque de placement. De plus, ce taux d'actualisation ne traduit pas le risque de crédit spécifique à l'entité auquel s'exposent ses créanciers; il ne traduit pas non plus le risque d'écarts entre les réalisations futures et les hypothèses actuarielles.

80 Le taux d'actualisation reflète le calendrier estimé de versement des prestations. Dans la pratique, une entité applique souvent un taux d'actualisation moyen, unique et pondéré qui reflète le calendrier estimé et le montant des versements, ainsi que la monnaie dans laquelle les avantages doivent être versés.

▼B

81 Dans certaines circonstances, il est possible que le marché des obligations dont l'échéance est suffisamment longue pour correspondre à celle estimée de tous les versements de prestations ne soit pas actif. Dans ce cas, l'entité utilise les taux actuels de marché dont le terme est approprié pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux actuels du marché à l'aide de la courbe des taux de rendement. Il est peu vraisemblable que la valeur actuelle totale d'une obligation au titre des prestations définies soit particulièrement sensible au taux d'actualisation appliqué à la fraction des prestations payable au-delà de la date d'échéance finale des obligations d'entités ou d'État disponibles.

82 Le coût financier est obtenu en multipliant le taux d'actualisation déterminé au début de la période par la valeur actuelle de l'obligation de la période au titre des prestations définies, en tenant compte d'éventuels changements importants de l'obligation. La valeur actuelle de l'obligation différera du passif enregistré ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ parce que ce dernier s'entend net de la juste valeur des actifs du régime et que certains écarts actuariels et certains coûts au titre des services passés ne sont pas comptabilisés immédiatement [l'appendice A illustre, entre autres choses, le mode de calcul du coût financier].

Hypothèses actuarielles: salaires, avantages du personnel et coûts médicaux

83 Les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doivent être évaluées sur une base reflétant:

a) les augmentations de salaire futures estimées;

b) les droits à prestations selon les termes du régime (ou résultant de toute obligation implicite allant au-delà de ces termes) à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄; et

c) les changements futurs estimés du niveau des prestations payées dans le cadre de tout régime général et obligatoire affectant les prestations à payer au titre d'un régime à prestations définies, si et seulement si:

i) soit ces changements ont été adoptés avant la ►**M5** fin de la période de reporting ◄;

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

84 Les estimations des augmentations futures de salaires prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, la promotion et divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

85 Si les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) imposent à l'entité de changer les prestations lors de périodes futures, l'évaluation de l'obligation doit refléter ces changements. C'est le cas, par exemple, lorsque:

a) l'entité a déjà été confrontée, dans le passé, à une augmentation des avantages du personnel, par exemple pour atténuer les effets de l'inflation, et qu'aucune indication ne permet de dire que cette pratique va changer; ou

b) des profits actuariels ont été déjà comptabilisés dans les états financiers et l'entité est tenue, par les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'utiliser tout excédent du régime au profit des bénéficiaires dudit régime [voir paragraphe 98c)].

▼B

86 Les hypothèses actuarielles ne traduisent pas les changements futurs des avantages qui ne sont pas énoncés dans les termes formels du régime (ou dans une obligation implicite) à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Ces changements généreront:

a) un coût des services passés dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services antérieurs au changement; et

b) un coût des services rendus au cours de la période après le changement, dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services postérieurs au changement.

87 Certains avantages postérieurs à l'emploi sont liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite versées par l'état ou de l'assistance médicale de l'État. L'évaluation de ces avantages reflète l'incidence attendue de l'évolution de ces variables sur la base de l'expérience passée et d'autres indications fiables.

88 Les hypothèses relatives aux coûts médicaux doivent prendre en compte les variations futures estimées du coût des services médicaux résultant à la fois de l'inflation et de l'évolution spécifique aux coûts médicaux.

89 L'évaluation des prestations médicales postérieures à l'emploi impose de faire des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes de remboursement futures et sur le coût de satisfaction de ces demandes. Une entité estime ses coûts médicaux futurs sur la base de données historiques portant sur sa propre expérience et complétées, si nécessaire, par des données historiques d'autres entités, entités d'assurance, prestataires médicaux ou autres sources. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte du progrès technologique, de l'évolution des schémas d'utilisation ou d'offre de soins de santé et de l'évolution de l'état de santé des bénéficiaires du régime.

90 Le niveau et la fréquence des demandes de remboursement sont particulièrement sensibles à l'âge, à l'état de santé et au sexe des membres du personnel (et de leurs personnes à charge), mais ils peuvent être également sensibles à d'autres facteurs comme l'implantation géographique. En conséquence, les données historiques sont ajustées dans la mesure où la composition démographique de la population diffère de celle de la population ayant servi de base pour l'établissement des données historiques. Elles sont également ajustées lorsque des indices fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se poursuivre.

91 Certains régimes de soins de santé postérieurs à l'emploi imposent au personnel de cotiser pour les coûts médicaux couverts par le régime. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte de ces cotisations en fonction des termes du régime à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ (ou de toute obligation implicite allant au-delà de ces termes). Les changements de ces cotisations du personnel génèrent un coût des services passés ou, s'il y a lieu, des réductions. Le coût de règlement des demandes de remboursement peut être réduit par des prestations de l'état ou d'autres prestataires médicaux [voir paragraphes 83c) et 87].

Écarts actuariels

92 Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entité doit comptabiliser, sous réserve du paragraphe 58A, une fraction (spécifiée au paragraphe 93) de ses écarts actuariels en produits ou en charges, si les écarts actuariels cumulés non comptabilisés à la fin de la période précédente excèdent la plus grande des deux valeurs ci-dessous:

a) 10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ (avant déduction des actifs du régime); et

▼B

b) 10 % de la juste valeur des actifs du régime à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

Ces limites doivent être calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies.

93 La fraction des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent, déterminé selon le paragraphe 92, divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entité peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon permanente d'une période à l'autre. L'entité peut appliquer ces méthodes de façon systématique, même si ces écarts actuariels sont situés dans les limites spécifiées au paragraphe 92.

►M5 93A Si, comme l'autorise le paragraphe 93, l'entité choisit de comptabiliser les écarts actuariels pendant la période au cours de laquelle ils surviennent, elle peut les comptabiliser en autres éléments du résultat global, selon les paragraphes 93B à 93D, pour autant ◄ qu'elle procède ainsi pour:

a) tous ses régimes à prestations définies; et

b) tous les écarts actuariels.

▼M5

93B Les écarts actuariels comptabilisés en autres éléments du résultat global comme l'autorise le paragraphe 93A doivent être présentés dans l'état du résultat global.

93C L'entité qui comptabilise les écarts actuariels selon le paragraphe 93A doit également comptabiliser les ajustements qui résultent de la limite mentionnée au paragraphe 58(b) en autres éléments du résultat global.

93D Les écarts actuariels et les ajustements résultant de la limite visée au paragraphe 58(b) qui ont été comptabilisés en autres éléments du résultat global doivent être comptabilisés immédiatement en bénéfices non distribués. Ils ne doivent pas être reclassés en résultat au cours d'une période ultérieure.

▼B

94 Des écarts actuariels pourront résulter d'augmentations ou de diminutions de la valeur actuelle d'une obligation au titre de prestations définies ou de la juste valeur des actifs du régime correspondant. Parmi les causes susceptibles de générer ces écarts actuariels, on peut citer:

a) les taux exceptionnellement élevés ou faibles de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des avantages du personnel ou des coûts médicaux;

b) l'incidence d'un changement dans l'estimation des taux futurs de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des droits à prestations (si les termes formels ou implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations liés à l'inflation) ou des coûts médicaux;

c) l'impact de l'évolution du taux d'actualisation; et

d) les différences entre le rendement attendu des actifs du régime et le rendement effectif (voir paragraphes 105 à 107).

▼B

95 Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Il est donc permis de considérer les estimations de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi comme une fourchette (ou un corridor) autour de la meilleure estimation. L'entité est autorisée, mais non tenue, de comptabiliser les écarts actuariels se situant dans cette fourchette. La présente norme impose aux entités de comptabiliser, au minimum, un pourcentage indiqué des écarts actuariels se situant à l'extérieur d'un corridor de plus ou moins 10 % [l'appendice A illustre, entre autres choses, le mode de traitement des écarts actuariels]. La présente norme autorise également l'utilisation systématique de méthodes de comptabilisation plus rapide, sous réserve que ces méthodes remplissent certaines conditions. Ces méthodes autorisées incluent, par exemple, la comptabilisation immédiate de tous les écarts actuariels (à l'intérieur et à l'extérieur du corridor). Le paragraphe 155b)iii) explique la nécessité de prendre en compte toute partie non comptabilisée du passif provisoire dans la comptabilisation des profits actuariels ultérieurs.

Coût des services passés

96 Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entité doit comptabiliser, sous réserve du paragraphe 58A, le coût des services passés en charges, selon un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où les droits à prestations sont déjà acquis lors de l'adoption du régime à prestations définies ou de sa modification, l'entité doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.

▼M8

97 Le coût des services passés est généré lorsqu'une entité adopte un régime à prestations définies qui attribue des prestations à des services passés ou change les prestations à payer pour des services passés en vertu d'un régime existant. Ces changements sont opérés en contrepartie des services que ces membres du personnel rendront au cours d'une période prenant fin lorsque les droits à prestations concernés seront acquis. Par conséquent, l'entité comptabilise le coût des services passés sur cette période sans tenir compte du fait qu'il concerne des services accomplis au cours de périodes antérieures. L'entité évalue le coût des services passés par le changement du passif résultant de l'amendement (voir paragraphe 64). Un coût des services passés négatif est généré lorsqu'une entité change les prestations à payer pour des services passés de telle sorte que la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies diminue.

▼B

Exemple illustrant le paragraphe 97

Une entité gère un régime de retraite qui prévoit le versement d'une pension égale à 2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Les droits à prestations sont acquis au bout de cinq années de service. Le 1er janvier 20X5, l'entité améliore le régime et porte le montant de la pension à 2,5 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service à compter du 1er janvier 20X1. À la date de l'amélioration, la valeur actuelle des prestations complémentaires pour la période de service allant du 1er janvier 20X1 au 1er janvier 20X5 est la suivante:

Personnes ayant plus de 5 ans de service au 1/1/X5	150
Personnes ayant moins de 5 ans de service au 1/1/X5 (période moyenne d'acquisition des droits à prestations: 3 ans)	120
	270

▼B

L'entité comptabilise 150 immédiatement parce que ces droits à prestations sont déjà acquis. L'entité comptabilise 120 selon un mode linéaire sur la période de trois ans ouverte à compter du 1er janvier 20X5.

▼M8

98 Sont exclus du coût des services passés:

(a) l'incidence des différences entre les augmentations de salaires prises pour hypothèses et les augmentations effectives sur l'obligation de payer des prestations au titre de services accomplis au cours d'années antérieures (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte les projections de salaires);

(b) les estimations insuffisantes ou excessives des augmentations discrétionnaires des retraites lorsqu'une entité a l'obligation implicite d'accorder de telles augmentations (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations);

(c) les estimations d'une amélioration des prestations résultant de profits actuariels qui ont été comptabilisés dans les états financiers si l'entité est tenue, par les termes formels d'un régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'affecter tout excédent du régime aux bénéficiaires dudit régime, même si l'augmentation des droits à prestations n'a pas encore été formellement accordée (l'augmentation de l'obligation qui en résulte est une perte actuarielle et non pas un coût de services passés, voir paragraphe 85(b));

(d) l'accroissement des avantages acquis lorsque, en l'absence de prestations nouvelles ou meilleures, les membres du personnel remplissent les conditions requises pour l'acquisition des avantages (il n'y a pas de coût des services passés car l'entité a comptabilisé le coût estimé des prestations au fur et à mesure que les services étaient accomplis); et

e) l'effet des modifications apportées au régime qui réduisent les prestations au titre des services futurs (réduction).

▼B

99 Une entité établit le calendrier d'amortissement du coût des services passés lorsque les droits à prestations sont introduits ou modifiés. Il serait impossible de tenir à jour les écritures détaillées nécessaires à l'identification ou à la mise en œuvre des changements ultérieurs apportés à ce calendrier d'amortissement. En outre, l'effet ne serait vraisemblablement significatif que s'il y avait réduction ou liquidation. Par conséquent, une entité ne change le calendrier d'amortissement du coût des services passés que s'il y a réduction ou liquidation.

100 Lorsqu'une entité réduit les prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant, la réduction en résultant, pour l'obligation au titre de prestations définies, est comptabilisée en coût des services passés (négatif) sur la période moyenne prenant fin lorsque la partie ainsi réduite des droits à prestations devient acquise.

101 Lorsqu'une entité réduit certaines prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant et que, dans le même temps, elle augmente d'autres prestations à payer aux mêmes membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.

▼B

Comptabilisation et évaluation: actifs du régime

Juste valeur des actifs du régime

102 La juste valeur des actifs du régime est obtenue en déterminant le montant comptabilisé ►M5 dans l'état de situation financière ◄ selon le paragraphe 54. Lorsqu'on ne dispose pas de valeur de marché, on estime la juste valeur des actifs du régime en actualisant, par exemple, les flux de trésorerie futurs attendus par application d'un taux d'actualisation traduisant à la fois le risque associé aux actifs et l'échéance ou la date de cession prévue desdits actifs (ou, en l'absence de date d'échéance, la durée prévue jusqu'au règlement de l'obligation correspondant).

103 Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entité qui présente les états financiers ainsi que les instruments financiers non cessibles émis par ladite entité et détenus par le fonds. Les actifs du régime sont réduits de tous passifs du fonds ne se rapportant pas aux avantages du personnel, par exemple, fournisseurs et autres créditeurs provenant d'instruments financiers dérivés.

104 Lorsque les actifs du régime incluent des polices d'assurances qualifiantes, correspondant exactement, par leur montant et leur période, à tout ou partie des prestations payables en vertu du régime, la juste valeur de ces polices d'assurances est considérée comme étant la juste valeur des obligations correspondantes comme décrit dans le paragraphe 54 (sous réserve de toute réduction requise si les montants à recevoir en vertu des polices d'assurances ne sont pas totalement recouvrables).

Remboursements

104A Une entité comptabilise ses droits à remboursement en tant qu'actifs distincts si et seulement si elle est quasiment certaine qu'une autre partie rembourse soit en partie, soit en totalité, les dépenses nécessaires à l'établissement d'une obligation de prestation définie. L'entité doit alors évaluer les actifs à leur juste valeur. Dans tous les autres cas, une entité doit donner à cet actif un traitement similaire à celui des actifs du régime. Dans ►M5 l'état du résultat global ◄, la dépense relative à un régime de prestation défini peut être présentée pour le montant net enregistré pour un remboursement.

104B Il arrive qu'une entité puisse se tourner vers une autre partie, telle qu'un assureur, afin de payer en partie ou en totalité les dépenses nécessaires à l'établissement d'une obligation de prestation définie. Les polices d'assurance qualifiantes, comme décrit dans le paragraphe 7, sont des actifs du régime. Une entité comptabilise ses polices d'assurance qualifiantes de la même manière que tous les actifs du régime. Le paragraphe 104A, ici, ne s'applique pas (voir les paragraphes 39 à 42 et 104).

▼B

104C Lorsqu'une police d'assurance n'est pas une police qualifiante, elle ne peut être considérée comme un actif du régime. Le paragraphe 104A, traite de ce type de cas: l'entité comptabilise ses droits à remboursement en vertu de la police d'assurance en tant qu'actif distinct plutôt qu'en déduction du passif au titre des prestations définies comptabilisés selon le paragraphe 54; dans tous les autres cas, cet actif est traité de la même façon que les actifs du régime. En particulier, le passif au titre de prestation définie comptabilisé selon le paragraphe 54 est majoré (ou diminué) dans la mesure où les profits ou (pertes) actuariels cumulés nets sur l'obligation au titre des prestations définies et sur le droit à remboursement correspondant restent non comptabilisés selon les paragraphes 92 et 93. Le paragraphe 120Af) iv) impose le fait qu'une entité fournisse une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante.

Exemple illustrant les paragraphes 104A à 104C

Valeur actuelle de l'obligation	1 241
Profits actuariels non comptabilisés	17
Passif enregistré ►**M5** dans l'état de situation financière ◄	1 258
Droits en vertu de polices d'assurances rattachés au montant et à l'échéance d'une partie des profits payables en vertu du régime. Ces profits ont une valeur actuelle de 1 092.	1 092

Les profits actuariels non comptabilisés de 17 représentent des profits actuariels cumulés nets sur l'obligation et sur les droits à remboursement.

104D Si le droit à remboursement est la conséquence d'une police d'assurance, se rattachant exactement au montant et à l'échéance d'une partie ou de la totalité des bénéfices à payer comme définie par le régime, la juste valeur du droit à remboursement est considérée comme étant la valeur actuelle de l'obligation correspondante, comme décrit par le paragraphe 54 (soumis à toutes réductions nécessaires dans le cas où le remboursement n'est pas totalement recouvrable).

Rendement des actifs du régime

105 Le rendement attendu des actifs est une composante de la charge comptabilisée dans le ►**M5** résultat ◄. La différence entre le rendement attendu et le rendement effectif est un écart actuariel; elle est comprise dans les écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies dans le calcul du montant net qui est comparé aux valeurs limites du corridor de 10 % mentionné au paragraphe 92.

106 Le rendement attendu des actifs du régime est établi sur la base des attentes du marché, au début de la période, pour des rendements sur toute la durée de vie de l'obligation correspondante. Le rendement attendu des actifs du régime traduit l'évolution de la juste valeur des actifs du régime détenus au cours de la période, résultant des cotisations effectivement versées au fonds et des prestations effectivement prélevées sur le fonds.

▼B

Exemple illustrant le paragraphe 106

Au 1er janvier 20X1, la juste valeur des actifs du régime était de 10 000, et le montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés s'élevait à 760. Le 30 juin 20X1, les prestations servies au titre du régime s'élevaient à 1 900 et les cotisations reçues à 4 900. Au 31 décembre 20X1, la juste valeur des actifs du régime s'établissait à 15 000 et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à 14 792. Le montant des pertes actuarielles sur l'obligation pour 20X1 s'élevait à 60.

Au 1er janvier 20X1, l'entité présentant les états financiers a effectué les estimations suivantes, sur la base des prix du marché à cette date:

	%
Produits financiers nets de l'impôt à payer par le fonds	9,25
Plus-value réalisée sur les actifs du régime et les plus-values latentes (après impôts)	2,00
Coût d'administration	(1,00)
Taux de rendement attendu	10,25
Pour 20X1, le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime s'établissent comme suit:	
Rendement des actifs d'une valeur de 10 000 détenus pendant douze mois à 10,25 %	*1 025*
Rendement des actifs d'une valeur de 3 000 détenus pendant six mois à 5 % (équivalant à un taux annuel de 10,25 % composé tous les six mois)	*150*
Rendement attendu des actifs pour 20X1	*1 175*
Juste valeur des actifs au 31 décembre 20X1	*15 000*
Moins juste valeur des actifs au 1er janvier 20X1	*(10 000)*
Moins cotisations reçues	*(4 900)*
Plus prestations payées	*1 900*
Rendement effectif des actifs du régime	*2 000*

La différence entre le rendement attendu (1 175) et le rendement effectif des actifs (2 000) est un profit actuariel de 825. Par conséquent, le montant net cumulé des gains actuariels non comptabilisés s'élève à 1 525 (760 plus 825 moins 60). Les limites du corridor indiqué au paragraphe 92 sont fixées à 1 500 (montant le plus élevé entre: i) 10 % de 15 000 et ii) 10 % de 14 792). L'année suivante (20X2), l'entité comptabilise dans son ►**M5** *résultat* ◄ *un profit actuariel de 25 (1 525 moins 1 500) divisé par la durée d'activité moyenne résiduelle attendue des membres du personnel concernés.*

Le taux attendu de rendement des actifs du régime pour 20X2 sera établi sur la base des attentes du marché au 1er janvier 20X2, pour des rendements sur toute la durée de l'obligation.

▼B

107 Pour calculer le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime, l'entité déduit les coûts attendus d'administration autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles prises pour évaluer l'obligation.

Regroupements d'entreprises

108 Lors d'un regroupement d'entreprises, une entité comptabilise les actifs et passifs générés par les avantages accordés au personnel postérieurs à l'emploi, à la valeur actuelle de l'obligation diminuée de la juste valeur des actifs du régime (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*). La valeur actuelle de l'obligation inclut tous les éléments ci-dessous, même si l'entreprise acquise ne les avait pas encore comptabilisés à la date d'acquisition:

a) les écarts actuariels générés avant la date d'acquisition (qu'ils se situent ou non à l'intérieur du «corridor» de 10 %);

b) le coût des services passés résultant des changements dans les avantages ou de l'adoption d'un régime avant la date d'acquisition; et

c) les montants que la société rachetée n'avait pas comptabilisés, selon les dispositions transitoires du paragraphe 155b).

Réductions et liquidations

109 Une entité doit comptabiliser les profits ou pertes enregistrés au titre de la réduction ou de la liquidation d'un régime à prestations définies au moment où se produit la réduction ou la liquidation. Le profit ou la perte lié à une réduction ou à une liquidation doit comprendre:

a) tout changement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies en résultant;

b) tout changement de la juste valeur des actifs du régime en résultant;

c) tous écarts actuariels correspondants et coût des services passés qui, selon les paragraphes 92 et 96, n'avaient pas été comptabilisés antérieurement.

110 Avant de déterminer l'effet d'une réduction ou d'une liquidation, une entité doit réévaluer l'obligation (et, s'il y a lieu, les actifs correspondants du régime) au moyen des hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels).

▼M8

111 Une réduction intervient lorsqu'une entité:

(a) peut démontrer qu'elle s'est engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime; ou

(b) change les termes d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuels ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une réduction peut résulter d'un événement isolé comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, la résiliation ou la suspension d'un régime, ou bien une diminution de l'ampleur selon laquelle les futures augmentations de salaires sont liées aux prestations à payer pour des services passés. Les réductions sont souvent liées à une restructuration. Si c'est le cas, une entité comptabilise une réduction en même temps que la restructuration correspondante.

▼M8

111A Si la modification d'un régime fait diminuer les prestations, seul l'effet de la diminution pour les services futurs est une réduction. L'effet de toute diminution pour des services passés correspond à un coût des services passés négatif.

▼B

112 Il y a liquidation lorsqu'une entité conclut une transaction éliminant toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies, par exemple lorsqu'elle règle aux bénéficiaires du régime ou pour leur compte une somme forfaitaire en échange de leurs droits de recevoir des prestations spécifiées postérieures à l'emploi.

113 Dans certains cas, une entité acquiert une police d'assurance pour financer les prestations d'une partie ou de la totalité de ses employés, en rapport avec le service du personnel de la période antérieure ou en cours. L'acquisition d'une telle police ne constitue pas une liquidation si l'entité conserve une obligation juridique ou implicite (voir paragraphe 39) de payer les cotisations ultérieures si l'assureur ne paye pas les avantages sociaux précisés par la police d'assurance. Les paragraphes 104A à 104D traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits à remboursement en vertu de polices d'assurance non incluses dans les actifs du régime.

114 Il y a à la fois liquidation et réduction si un régime est résilié de telle sorte que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, le fait de résilier un régime ne constitue pas une réduction ou une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime assurant des prestations, en substance, identiques.

115 Lorsqu'une réduction concerne uniquement certains membres du personnel couverts par un régime ou lorsqu'une partie seulement d'une obligation est éteinte, le profit ou la perte en résultant inclut un prorata du coût des services passés et des écarts actuariels non comptabilisés auparavant [et des montants transitoires restant non comptabilisés selon le paragraphe 155b)]. Ce prorata est déterminé sur la base de la valeur actuelle de l'obligation avant et après la réduction ou la liquidation, à moins qu'une autre base ne soit plus rationnelle en la circonstance. Il peut, par exemple, être approprié d'affecter le profit résultant d'une réduction ou d'une liquidation du régime à l'élimination du coût des services passés non comptabilisé relatif à ce même régime.

Exemple illustrant le paragraphe 115

Une entité abandonnant un secteur opérationnel, les membres du personnel du secteur abandonné cessent d'acquérir des droits à prestations. Il s'agit bien d'une réduction sans liquidation. Selon les hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) immédiatement avant la réduction, la valeur actuelle nette de l'obligation de l'entité au titre de prestations définies est de 1 000, la juste valeur des actifs du régime est de 820 et le montant des profits actuariels cumulés non comptabilisés de 50. L'entité avait appliqué la norme pour la première fois un an auparavant. Cette première application a entraîné un accroissement du passif net de 100, que l'entité a choisi de comptabiliser sur cinq ans [voir paragraphe 155b)]. La réduction diminue de 100 la valeur actuelle nette de l'obligation qui est ramenée à 900.

▼B

Sur les montants de profits actuariels et les montants transitoires non comptabilisés antérieurement, 10 % (100/1 000) concernent la partie de l'obligation qui a été éliminée par la réduction. L'incidence de la réduction peut donc se résumer ainsi:

	Avant réduction	*Profit de réduction*	*Après réduction*
Valeur actuelle nette de l'obligation	*1 000*	*(100)*	*900*
Juste valeur des actifs du régime	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Profits actuariels non comptabilisés	*50*	*(5)*	*45*
Montant transitoire non comptabilisé (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Passif net comptabilisé ►**M5** *dans l'état de situation financière* ◄	*150*	*(97)*	*53*

Présentation

Compensation

116 Une entité doit compenser un actif lié à un régime et un passif lié à un autre régime si et seulement si:

a) elle détient un droit juridiquement exécutoire d'utiliser l'excédent d'un régime pour éteindre les obligations d'un autre régime; et

b) elle a l'intention d'éteindre les obligations sur une base nette ou de réaliser l'excédent dégagé sur un régime et d'éteindre simultanément son obligation en vertu de l'autre régime.

117 Les critères de compensation sont analogues à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation*.

Distinction entre courant et non courant

118 Certaines entités distinguent les actifs et les passifs courants des actifs et des passifs non courants. La présente norme ne précise pas si une entité doit distinguer la partie courante et la partie non courante des actifs et des passifs résultant des avantages postérieurs à l'emploi.

Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi

119 La présente norme ne précise pas si une entité doit présenter le coût des services rendus au cours de la période, le coût financier et le rendement attendu des actifs du régime comme des composantes d'un même élément de produit ou de charge dans ►**M5** l'état du résultat global ◄.

Informations à fournir

120 Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature de ses régimes à prestations définies et l'incidence financière des changements apportés à ces régimes pendant la période.

▼M5

120A L'entité doit fournir les informations suivantes sur ses régimes à prestations définies:

▼B

a) sa méthode de comptabilisation des écarts actuariels;

b) une description générale du type de régime;

c) un rapprochement des soldes d'ouverture et des soldes de clôture de l'obligation au titre des prestations définies, montrant séparément, le cas échéant, les effets relatifs à la période qui sont attribuables à chacun des facteurs suivants:

i) le coût des services rendus au cours de la période;

ii) le coût financier;

iii) les cotisations des participants au régime;

iv) les écarts actuariels;

v) des variations de change sur des régimes évalués dans une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entité;

vi) les prestations payées;

vii) le coût des services passés;

viii) les regroupements d'entreprises;

ix) les réductions; et

x) les liquidations;

d) une analyse de l'obligation au titre des prestations définies ventilée en montants résultant de régimes qui ne sont pas du tout financés et en montants résultant de régimes qui sont intégralement ou partiellement financés;

e) un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de la juste valeur des actifs du régime et des soldes d'ouverture et de clôture de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif conformément au paragraphe 104A montrant séparément, le cas échéant, les effets relatifs à la période qui sont attribuables à chacun des facteurs suivants:

i) le rendement attendu des actifs du régime;

ii) les écarts actuariels;

iii) des variations de change sur des régimes évalués dans une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entité;

iv) les cotisations de l'employeur;

v) les cotisations des participants au régime;

vi) les prestations payées;

vii) les regroupements d'entreprises; et

viii) les liquidations;

f) un rapprochement entre la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies au paragraphe c) et la juste valeur des actifs du régime définis au paragraphe e), d'une part, et les actifs et passifs comptabilisés ►M5 dans l'état de situation financière ◄, présentant au minimum:

i) les écarts actuariels non comptabilisés ►M5 dans l'état de situation financière ◄ (voir paragraphe 92);

▼B

ii) le coût des services passés non comptabilisé ►M5 dans l'état de situation financière ◄ (voir paragraphe 96);

iii) tout montant non comptabilisé à l'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58b);

iv) la juste valeur ►M5 dans l'état de situation financière ◄ de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif, selon le paragraphe 104A (y inclus une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante); et

v) les autres montants comptabilisés ►M5 dans l'état de situation financière ◄;

g) la charge totale comptabilisée en résultat pour chacun des éléments suivants, ainsi que le(s) poste(s) dans le(s)quel(s) ils apparaissent:

i) le coût des services rendus au cours de la période;

ii) le coût financier;

iii) le rendement attendu des actifs du régime;

iv) le profit attendu venant du droit à remboursement enregistré en tant qu'actif en vertu du paragraphe 104A;

v) les écarts actuariels;

vi) le coût des services passés;

vii) l'effet de toute réduction ou liquidation; et

viii) l'effet de la limite tel que décrit au paragraphe 58b);

▼M5

h) le montant total comptabilisé en autres éléments du résultat global pour chacun des éléments suivants:

▼B

i) les écarts actuariels; et

ii) l'effet de la limite tel que décrit au paragraphe 58b);

▼M5

i) pour les entités qui comptabilisent des écarts actuariels en autres éléments du résultat global selon le paragraphe 93A, le montant cumulé des écarts actuariels comptabilisés en autres éléments du résultat global;

▼B

j) pour chaque grande catégorie d'actifs du régime, comprenant, sans s'y limiter, les instruments de capitaux propres, les instruments de dette, les biens immobiliers et tous les autres actifs, le pourcentage ou le montant que représente chaque grande catégorie par rapport à la juste valeur du total des actifs du régime;

k) les montants inclus dans la juste valeur des actifs du régime pour:

i) chaque catégorie d'instruments financiers propres de l'entité; et

ii) tout bien immobilier occupé ou autres actifs utilisés par l'entité;

▼B

l) une description narrative de la base utilisée pour déterminer le taux global attendu de rendement des actifs, y compris l'effet des grandes catégories d'actifs du régime;

m) le rendement effectif des actifs du régime, ainsi que le rendement effectif de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 104A; et

n) les principales hypothèses actuarielles utilisées à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ comprenant, le cas échéant:

i) les taux d'actualisation;

ii) les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les périodes présentées dans les états financiers;

iii) les taux de rendement attendus pour les périodes figurant dans les états financiers sur la base de tout droit à remboursement enregistré en tant qu'actif selon le paragraphe 104A;

iv) les taux attendus d'augmentation des salaires (et des variations d'un indice ou autre variable spécifiée dans les termes formels ou implicites d'un régime comme base de calcul des augmentations de prestations futures);

v) les taux d'évolution des coûts médicaux; et

vi) toute autre hypothèse actuarielle importante utilisée.

L'entité doit indiquer pour chacune des hypothèses actuarielles une valeur absolue (par exemple, un pourcentage absolu) et non pas uniquement une fourchette entre différents pourcentages ou autres variables;

o) l'effet d'une augmentation d'un point de pourcentage et l'effet d'une diminution d'un point de pourcentage du taux d'évolution des coûts médicaux sur:

i) le total du coût des services rendus et du coût financier inclus dans la charge au titre des avantages médicaux postérieurs à l'emploi; et

ii) l'obligation cumulée au titre des avantages médicaux postérieurs à l'emploi.

Pour les besoins de cette information à fournir, toutes les autres hypothèses seront maintenues constantes. Pour les régimes opérant dans un environnement à taux d'inflation élevé, l'information à fournir sera l'effet d'une augmentation ou d'une diminution d'un point de pourcentage du taux d'évolution des coûts médicaux d'une importance similaire à un point de pourcentage dans un environnement à taux d'inflation bas;

p) les montants pour la période annuelle en cours et pour les quatre périodes annuelles antérieures de:

i) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, la juste valeur des actifs du régime ainsi que l'excédent ou le déficit du régime; et

▼B

ii) les ajustements liés à l'expérience relatifs:

A) aux passifs du régime exprimés: 1) en tant que montant; ou 2) en tant que pourcentage des passifs du régime à la ►M5 fin de la période de reporting ◄; et

B) aux actifs du régime exprimés: 1) en tant que montant; ou 2) en tant que pourcentage des actifs du régime à la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

q) la meilleure estimation de l'employeur, dès qu'elle peut être raisonnablement établie, des cotisations que l'on juge devoir verser au régime pendant la période annuelle qui commence après la ►M5 période de reporting ◄.

121 Le paragraphe 120Ab) impose de fournir un descriptif général du type de régime. Ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite à rente uniforme des régimes de retraite avec salaires de fin de carrière et des régimes d'assistance médicale postérieure à l'emploi. La description du plan comprendra des pratiques informelles donnant lieu à des obligations implicites comprises dans l'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies, conformément au paragraphe 52. Il n'est pas nécessaire d'indiquer plus de détails.

122 Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, les informations peuvent être fournies globalement, séparément pour chaque régime ou regroupées de la manière qu'elle jugera la plus utile. Il peut être utile d'effectuer ces regroupements en fonction des critères suivants:

a) l'implantation géographique des régimes (distinguer, par exemple, les régimes nationaux des régimes étrangers); ou

b) le fait que les régimes soient exposés à des risques très différents, par exemple, en distinguant les régimes de retraite à rente uniforme des régimes de retraite à salaires de fin de carrière et des régimes d'assistance médicale postérieurs à l'emploi.

Lorsqu'une entité fournit des informations globales pour un groupe de régimes, ces informations doivent être fournies sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

123 Le paragraphe 30 impose de fournir des informations complémentaires sur les régimes à prestations définies et employeurs multiples qui sont comptabilisés comme des régimes à cotisations définies.

124 Lorsque IAS 24 l'impose, une entité doit fournir des informations sur:

a) les transactions impliquant des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi effectuées entre parties liées; et

b) les avantages postérieurs à l'emploi dont bénéficient ses principaux dirigeants.

125 Lorsque IAS 37 l'impose, une entité fournit des informations sur les passifs éventuels résultant de l'obligation au titre d'avantages postérieurs à l'emploi.

AUTRES AVANTAGES À LONG TERME

126 Les autres avantages à long terme sont, par exemple:

a) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques;

▼B

b) les jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté;

c) les indemnités d'incapacité de longue durée;

d) l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus, après la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont effectué les services correspondants; et

e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de la période au cours de laquelle elles ont été acquises.

127 Habituellement, l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. De plus, l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés. C'est pour ces différentes raisons que la présente norme impose une méthode simplifiée de comptabilisation des autres avantages à long terme. Cette méthode diffère sur les points suivants de celle imposée pour les avantages postérieurs à l'emploi:

a) les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et aucun corridor n'est appliqué; et

b) l'ensemble du coût des services passés est comptabilisé immédiatement.

Comptabilisation et évaluation

128 Le montant comptabilisé au passif pour les autres avantages à long terme doit être égal au total de:

a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ (voir paragraphe 64);

b) diminuée de la juste valeur à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 102 à 104).

Pour évaluer ce passif, l'entité doit appliquer les paragraphes 49 à 91, à l'exclusion des paragraphes 54 et 61. Une entité doit appliquer le paragraphe 104A en comptabilisant et en évaluant tous les droits à remboursement.

129 Sauf si une autre norme impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entité doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser en charges ou (sous réserve du paragraphe 58) en produits le total des montants ci-dessous:

a) le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 63 à 91);

b) le coût financier (voir paragraphe 82);

c) le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 105 à 107) et de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif (voir paragraphe 104A);

d) les écarts actuariels qui doivent être comptabilisés immédiatement et en totalité;

e) le coût des services passés, qui doit être comptabilisé immédiatement et en totalité; et

f) l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 109 et 110).

▼B

130 L'incapacité de longue durée est une forme d'avantage à long terme. Si le niveau de l'indemnité dépend de la durée du service, une obligation est générée lorsque le service est rendu. L'évaluation de cette obligation reflète la probabilité qu'un règlement sera effectué, et ce, sur une certaine durée. Si le niveau de l'indemnité est le même pour tous les membres du personnel frappés d'incapacité quelle que soit la durée de leur service, le coût attendu de cet avantage est comptabilisé lorsque l'événement à l'origine de l'incapacité à long terme a lieu.

Informations à fournir

131 Bien que la présente norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme du personnel, d'autres normes peuvent imposer de fournir certaines informations, par exemple lorsque la charge résultant de ces avantages est significative et impose donc la fourniture d'informations selon IAS 1. Lorsque IAS 24 l'impose, l'entité fournit des informations sur les autres avantages à long terme dont bénéficient ses principaux dirigeants.

INDEMNITÉS DE FIN DE CONTRAT DE TRAVAIL

132 La présente norme traite ces indemnités séparément des autres avantages du personnel car l'événement qui génère l'obligation n'est pas l'activité du membre du personnel mais au contraire sa cessation d'activité.

Comptabilisation

133 Une entité doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée:

a) à mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite; ou

b) à octroyer des indemnités de fin de contrat de travail à la suite d'une offre faite pour encourager les départs volontaires.

134 Une entité est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Ce plan détaillé doit indiquer, au minimum:

a) l'implantation, la fonction et le nombre approximatif de personnes pour lesquelles il doit être mis fin au contrat de travail;

b) les indemnités de fin de contrat de travail prévues pour chaque fonction ou classification professionnelle; et

c) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre. La mise en œuvre doit débuter dès que possible et sa durée doit être telle que des changements importants du plan ne soient pas probables.

▼B

135 Une entité peut se trouver engagée, par la législation, par des accords contractuels ou d'autres accords passés avec son personnel ou ses représentants ou par une obligation implicite, fondée sur des pratiques commerciales, sur la coutume ou sur un désir d'équité, d'effectuer des paiements (ou d'accorder d'autres avantages) aux membres du personnel lorsqu'elle met fin à leur contrat de travail. Ces paiements sont des indemnités de fin de contrat de travail. Il s'agit généralement de montants forfaitaires, mais ces indemnités peuvent inclure également:

a) une amélioration des prestations de retraite ou d'autres prestations postérieures à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un plan d'avantages du personnel, soit directement; et

b) le versement du salaire jusqu'à la fin du préavis si le membre du personnel n'effectue plus de services assurant à l'entité des avantages économiques.

136 Certaines prestations sont à payer quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve d'éventuelles conditions d'acquisition des droits ou de service minimum), mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées, dans certains pays, indemnités de licenciement ou primes de licenciement, ce sont des prestations postérieures à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entité les comptabilise comme telles. En cas de rupture délibérée du contrat de travail à la demande du membre du personnel, certaines entités payent un montant de prestations moins élevé (il s'agit alors, en substance, d'une prestation postérieure à l'emploi) que dans le cas d'une résiliation involontaire à l'initiative de l'entité. L'indemnité complémentaire à payer en cas de résiliation non volontaire est une indemnité de fin de contrat de travail.

137 Les indemnités de fin de contrat de travail ne confèrent pas à l'entité d'avantages économiques futurs et doivent être immédiatement comptabilisées en charges.

138 Lorsqu'une entité comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également devoir prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou des autres avantages du personnel (voir paragraphe 109).

Évaluation

139 Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont exigibles plus de douze mois après la ►**M5** période de reporting ◄, elles doivent être actualisées, par application du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.

140 Dans le cas d'une offre effectuée pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités doit être fondée sur le nombre de personnes dont on s'attend à ce qu'elles acceptent l'offre.

Informations à fournir

141 Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de personnes qui accepteront une offre d'indemnités de fin de contrat de travail, il existe un passif éventuel. Comme l'impose IAS 37, une entité doit fournir des informations sur ce passif éventuel, à moins que l'éventualité de la perte ne soit lointaine.

142 Selon les dispositions d'IAS 1, l'entité indique la nature et le montant d'une charge si elle est significative. Les indemnités de fin de contrat de travail peuvent générer une charge devant faire l'objet d'une information pour se conformer à cette exigence.

▼B

143 Lorsque IAS 24 l'impose, une entité fournit des informations sur les indemnités de fin de contrat de travail dues à ses principaux dirigeants.

144-152 [Supprimé]

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

153 La présente section précise le traitement transitoire concernant les avantages postérieurs à l'emploi. Lorsqu'une entité adopte pour la première fois la présente norme pour les autres avantages du personnel, elle applique IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

154 Lors de la première application de la présente norme, une entité doit déterminer son passif transitoire à cette date au titre des régimes à prestations définies comme suit:

a) la valeur actuelle de l'obligation (voir paragraphe 64) à la date de première application;

b) moins la juste valeur, à la date de première application de la norme, des actifs du régime (s'il y a lieu) qui doivent être directement utilisés pour éteindre l'obligation (voir paragraphes 102 à 104);

c) moins le coût des services passés devant être comptabilisé au cours de périodes ultérieures, selon le paragraphe 96;

155 Si le passif transitoire est supérieur au montant qu'elle aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, l'entité doit choisir de manière irrévocable de comptabiliser cette augmentation comme faisant partie de son passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54:

a) immédiatement, selon IAS 8; ou

b) en charges, de façon linéaire, sur une durée maximale de cinq ans à compter de la date de première application. Si l'entité choisit la solution b), elle doit:

i) appliquer la limite décrite au paragraphe 58b) lors de l'évaluation de tout actif comptabilisé ►**M5** dans l'état de situation financière ◄;

ii) indiquer à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄: 1) le montant de l'augmentation non encore comptabilisé; et 2) le montant comptabilisé au cours de la période;

iii) limiter la comptabilisation des profits actuariels ultérieurs (mais pas le coût négatif des services passés) comme suit: si un gain actuariel doit être comptabilisé selon les paragraphes 92 et 93, l'entité ne doit le comptabiliser que dans la mesure où les profits actuariels cumulés non comptabilisés (avant comptabilisation dudit profit) dépassent la partie non comptabilisée du passif transitoire; et

iv) inclure la partie correspondante du passif transitoire non comptabilisé lors de la détermination de tout écart actuariel ultérieur généré par une réduction ou une liquidation.

Si le passif transitoire est inférieur au montant que l'entité aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, elle doit comptabiliser cette diminution immédiatement selon IAS 8.

▼B

156 Lors de l'application initiale de la norme, l'incidence du changement de méthodes comptables inclut tous les profits et pertes actuariels dégagés au cours de périodes antérieures, même s'ils se situent dans les limites du corridor de 10 % décrit au paragraphe 92.

Exemple illustrant les paragraphes 154 à 156

Au 31 décembre 1998, ►M5 l'état de situation financière ◄ d'une entité inclut un passif au titre des retraites de 100. L'entité adopte la présente norme au 1er janvier 1999; à cette date, la valeur actuelle de l'obligation selon la norme est de 1 300 et la juste valeur des actifs du régime est de 1 000. Le 1er janvier 1993, l'entité avait amélioré son régime de retraites (coût des avantages non acquis: 160 et période moyenne restant à courir jusqu'à la date à laquelle les droits à prestations deviendront acquis:

L'impact des dispositions transitoires s'établit comme suit:

Valeur actuelle de l'obligation	*1 300*
Juste valeur des actifs du régime	*(1 000)*
Moins: coût des services passés à comptabiliser sur des périodes ultérieures (160 x 4/10)	*(64)*
Passif transitoire	*236*
Passif déjà comptabilisé	*100*
Augmentation du passif	*136*

L'entité peut choisir de comptabiliser l'augmentation de 136 immédiatement ou sur une durée maximale de cinq ans. Son choix est irrévocable.

Au 31 décembre 1999, la valeur actuelle de l'obligation selon la présente norme est de 1 400 et la juste valeur des actifs du régime est de 1 050. Le cumul des profits actuariels non comptabilisés depuis la date de première application de la norme s'élève à 260. La durée d'activité moyenne résiduelle estimée du personnel participant au plan était de huit ans. L'entité a choisi de comptabiliser les écarts actuariels selon les dispositions minimales du paragraphe 93.

L'effet de la limite du paragraphe 155b)iii) s'établit comme suit.

Montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés	*120*
Partie non comptabilisée du passif transitoire (136 x 4/5)	*(109)*
Profit maximal à comptabiliser [paragraphe 155b)iii)]	*11*

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

157 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1998, sauf pour les exceptions décrites au paragraphe 159. Une adoption anticipée est encouragée. Si une entité applique cette norme aux coûts d'avantages de retraite pour des états financiers dont les périodes commencent avant le 1er janvier 1999, elle doit indiquer le fait qu'elle a appliqué la présente norme au lieu d'IAS 19 *Coût des prestations de retraite* approuvée en 1993.

▼B

158 La présente norme remplace IAS 19 *Coûts des prestations de retraite* approuvée en 1993.

159 Les indications suivantes entreront en vigueur pour les états financiers ([1]) pour les périodes à compter du 1er janvier 2001:

a) la définition révisée des actifs du régime du paragraphe 7 et des définitions correspondantes d'actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme et de polices d'assurance; et

b) les dispositions relatives à la comptabilisation et l'évaluation de remboursements des paragraphes 104A, 128 et 129, ainsi que les informations correspondantes des paragraphes 120Aiv), 120Ag)iv), 120Am) et 120An)iii).

Une adoption anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entité.

159A L'amendement contenu dans le paragraphe 58A entrera en vigueur pour les états financiers relatifs aux périodes closes à compter du 1er janvier 2004. Une adoption anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entité.

159B Une entité doit appliquer les amendements énoncés aux paragraphes 32A, 34 à 34B, 61 et 120 à 121 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2006, elle doit l'indiquer.

159C L'option visée aux paragraphes 93A à 93D peut être appliquée aux périodes annuelles clôturées à compter du 16 décembre 2004. Une entité qui utilise cette option pour les périodes annuelles à compter du 1er janvier 2006 doit également appliquer les amendements énoncés aux paragraphes 32A, 34 à 34B, 61 et 120 à 121.

▼M8

159D Les paragraphes 7, 8(b), 32B, 97, 98 et 111 ont été modifiés et le paragraphe 111A ajouté par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer les amendements des paragraphes 7, 8(b) et 32B pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique lesdits amendements à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer. Une entité doit appliquer les amendements des paragraphes 97, 98, 111 et 111A aux changements dans les prestations qui interviennent à compter du 1er janvier 2009.

160 IAS 8 s'applique lorsqu'une entité change ses méthodes comptables afin de refléter les changements précisés par les paragraphes 159 à 159D. En appliquant ces changements de manière rétroactive, comme l'impose IAS 8, l'entité traite ces changements comme s'ils avaient été appliqués au même moment que le reste de la présente Norme. Exception: une entité peut indiquer les montants requis par le paragraphe 120A(p), étant donné que les montants sont déterminés pour chaque période annuelle à titre prospectif à compter de la première période annuelle présentée dans les états financiers dans lesquels l'entité applique pour la première fois les amendements du paragraphe 120A.

([1]) Les paragraphes 159 et 159A font référence aux «états financiers annuels» pour s'aligner avec un langage plus explicite pour l'écriture de dates en vigueur adoptées en 1998. Le paragraphe 157 fait référence aux «états financiers».

▼**M5**

161 IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 93A à 93D, 106 (Exemple) et 120A. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 20

Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique

CHAMP D'APPLICATION ►M8 [1] ◄

1 La présente norme s'applique à la comptabilisation et à l'information à fournir sur les subventions publiques ainsi qu'à l'information à fournir sur les autres formes d'aide publique.

2 La présente norme ne traite pas:

a) des problèmes particuliers survenant lors de la comptabilisation des subventions publiques dans les états financiers qui reflètent les effets des variations de prix ou dans toute information supplémentaire de nature similaire;

▼M8

b) de l'aide publique fournie à une entité sous forme d'avantages qui sont octroyés lors de la détermination du bénéfice imposable ou de la perte fiscale, ou qui sont déterminés ou limités sur la base du passif d'impôt sur le résultat, tels que les exonérations fiscales, les crédits d'impôt pour investissement, les amortissements accélérés et les taux réduits d'impôt sur le résultat;

▼B

c) de la participation de l'État dans la propriété de l'entité;

d) des subventions publiques traitées dans IAS 41 *Agriculture*.

DÉFINITIONS

3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

L'*État* désigne l'État, les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international.

L'*aide publique* est une mesure prise par l'État destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. L'aide publique, dans le cadre de la présente norme, n'inclut pas les avantages fournis uniquement indirectement au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones en développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.

Les *subventions publiques* sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Elles excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'État qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité [2].

---

[1] Dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008, le Board a modifié la terminologie utilisée dans la présente norme dans un souci de cohérence avec d'autres IFRS, comme suit:
(a) «résultat imposable» devient «bénéfice imposable ou perte fiscale»,
(b) «comptabilisé en produit ou en charge» devient «comptabilisé en résultat»,
(c) «crédité directement en capitaux propres» devient «comptabilisé en dehors du résultat», et
(d) «révision d'estimation comptable» devient «changement d'estimation comptable».

[2] Voir aussi SIC-10 *Aide publique — absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles*.

▼B

Les *subventions liées à des actifs* sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme. Des conditions accessoires peuvent aussi être prévues pour restreindre le type ou l'implantation géographique des actifs ou les périodes pendant lesquelles ils doivent être achetés ou détenus.

Les *subventions liées au résultat* sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs.

Les *prêts non remboursables* sous conditions sont des prêts pour lesquels le prêteur s'engage à renoncer au remboursement sous certaines conditions prescrites.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre un acheteur et un vendeur bien informés, consentants et agissant dans des conditions de concurrence normale.

4 L'aide publique prend des formes diverses variant à la fois selon la nature de l'aide apportée et selon les conditions qui y sont généralement attachées. Le but de l'aide peut être d'encourager une entité à entreprendre certaines actions qu'elle n'aurait normalement pas entreprises si cette aide n'avait pas été fournie.

5 L'obtention d'une aide publique par une entité peut être importante pour la préparation des états financiers pour deux raisons. Premièrement, si des ressources ont été transférées, une méthode appropriée de comptabilisation du transfert doit être trouvée. Deuxièmement, il est souhaitable de fournir une indication sur l'étendue de l'aide dont a bénéficié l'entité pendant la période. Ceci facilite la comparaison des états financiers d'une entité avec ceux des périodes précédentes et avec ceux d'autres entités.

6 Les subventions publiques sont parfois connues sous d'autres noms tels qu'allocations, concours ou primes.

SUBVENTIONS PUBLIQUES

7 Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que:

a) l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions; et

b) les subventions seront reçues.

8 Une subvention publique ne doit pas être comptabilisée tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entité pourra se conformer aux conditions attachées aux subventions et que la subvention sera reçue. L'obtention d'une subvention ne fournit pas en elle-même une indication permettant de conclure que les conditions attachées à la subvention ont été ou seront remplies.

9 La façon dont une subvention est reçue n'a pas d'influence sur la méthode comptable qu'il convient d'adopter pour cette subvention. En conséquence, une subvention est comptabilisée de la même façon, qu'elle soit reçue en trésorerie ou en tant que réduction d'un passif vis-à-vis de l'État.

10 Un prêt non remboursable sous conditions de l'État est traité comme une subvention publique s'il existe une assurance raisonnable que l'entité remplira les conditions relatives à la dispense de remboursement du prêt.

▼**M8**

10A Le bénéfice d'un emprunt public à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché est traité comme une subvention publique. L'emprunt doit être comptabilisé et évalué conformément à IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*. Le bénéfice du taux d'intérêt inférieur à celui du marché doit être évalué en tant que différence entre la valeur comptable initiale de l'emprunt déterminée selon IAS 39 et les produits perçus. Le bénéfice est comptabilisé selon la présente Norme. L'entité doit étudier les conditions et les obligations qui ont été ou doivent être respectées lors de l'identification des coûts que le bénéfice de l'emprunt est destiné à compenser.

▼**B**

11 Une fois qu'une subvention publique est comptabilisée, tout actif ou passif éventuel lié est traité selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

▼**M8**

12 Les subventions publiques doivent être comptabilisées en résultat sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser.

13 Il existe deux approches générales de comptabilisation des subventions publiques: l'approche par le bilan, selon laquelle la subvention est comptabilisée en dehors du résultat, et l'approche par le résultat, selon laquelle la subvention est comptabilisée en résultat sur une ou plusieurs périodes.

14 Les partisans de l'approche par le bilan avancent les arguments suivants:

(a) les subventions publiques représentent un moyen de financement et doivent être traitées comme tel dans l'état de situation financière plutôt que comptabilisées en résultat pour compenser les éléments de charges qu'elles financent. Puisqu'aucun remboursement n'est attendu, ces subventions devraient être comptabilisées en dehors du résultat;

(b) il est inapproprié de comptabiliser les subventions publiques en résultat, puisqu'elles ne sont pas acquises, mais représentent une incitation accordée par un gouvernement, sans coûts liés.

15 Les arguments en faveur de l'approche par le résultat sont les suivants:

(a) puisque les subventions publiques sont des entrées provenant d'une autre source que les actionnaires, elles ne devraient pas être comptabilisées directement en capitaux propres, mais devraient être comptabilisées en résultat dans les périodes appropriées;

(b) les subventions publiques sont rarement données à titre gratuit. L'entité en bénéficie en se conformant à leurs conditions et en respectant les obligations prévues. Pour cette raison, elles devraient être comptabilisées en résultat sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser;

(c) puisque l'impôt sur le résultat et les autres impôts sont des charges, il est logique de traiter également les subventions publiques en résultat, car elles sont une extension des politiques fiscales.

▼**M8**

16 Dans l'approche par le résultat, le principe fondamental est de comptabiliser les subventions publiques en résultat sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser. La comptabilisation des subventions publiques dans le compte du résultat sur la base de l'encaissement n'est pas en accord avec le principe de la comptabilité d'engagement (voir IAS 1 *Présentation des états financiers*), et cette comptabilisation serait acceptable seulement s'il n'existait pas de base pour répartir la subvention sur d'autres périodes que celle au cours de laquelle la subvention a été reçue.

17 Dans la plupart des cas, les périodes au cours desquelles une entité comptabilise les coûts ou charges liés à une subvention publique peuvent être déterminés aisément. Par conséquent, les subventions octroyées pour couvrir des charges spécifiques sont comptabilisées en résultat sur la même période que celle des charges liées. De la même façon, les subventions relatives à des actifs amortissables sont généralement comptabilisées en résultat sur les périodes où sont comptabilisés les amortissements de ces actifs et proportionnellement à ces amortissements.

18 Les subventions relatives à des actifs non amortissables peuvent également nécessiter de remplir certaines obligations et sont alors comptabilisées en résultat sur les périodes qui supportent le coût pour satisfaire à ces obligations. Par exemple, l'octroi d'un terrain peut être conditionné à la construction d'un immeuble sur le site et il peut être approprié de comptabiliser la subvention liée au terrain en résultat sur la durée de vie de l'immeuble.

▼**B**

19 Les subventions sont parfois obtenues dans le cadre d'un ensemble d'aides financières ou fiscales auquel est attaché un certain nombre de conditions. Dans ce cas, une attention doit être portée à l'identification des conditions générant les coûts et charges qui déterminent les périodes bénéficiaires de la subvention. Il peut être approprié de répartir une partie de la subvention selon une méthode et l'autre partie selon une méthode différente.

▼**M8**

20 Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance soit en compensation de charges ou de pertes déjà encourues, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entité sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en résultat de la période au cours de laquelle la créance devient acquise.

21 Dans certaines circonstances, une subvention publique peut être accordée dans le but d'apporter un soutien financier immédiat à une entité, plutôt qu'une incitation à engager des dépenses spécifiques. De telles subventions peuvent être réservées à une entité particulière et ne pas être disponibles pour une catégorie entière de bénéficiaires. Ces circonstances peuvent justifier la comptabilisation d'une subvention dans le résultat de la période au cours de laquelle l'entité répond aux conditions d'octroi de la subvention, avec fourniture d'une information pour s'assurer que son effet est clairement compris.

22 Une subvention publique peut devenir une créance pour une entité en tant que compensation de charges ou de pertes encourues au cours d'une période antérieure. Une telle subvention est comptabilisée dans le résultat de la période au cours de laquelle elle devient à recevoir, avec fourniture d'une information pour s'assurer que son effet est clairement compris.

▼B

Subventions publiques non monétaires

23 Une subvention peut prendre la forme d'un transfert d'un actif non monétaire, tel que terrain ou autres ressources, à l'usage de l'entité. Dans ces cas, il est habituel d'apprécier la juste valeur de l'actif non monétaire et de comptabiliser la subvention et l'actif à cette juste valeur. Une autre solution qui est parfois suivie consiste à enregistrer l'actif et la subvention pour un montant symbolique.

Présentation des subventions liées à des actifs

24 Les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées ►M5 dans l'état de situation financière ◄ soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

25 Les deux méthodes de présentation dans les états financiers des subventions liées à des actifs (ou les parts appropriées de subventions) sont considérées comme des solutions acceptables.

▼M8

26 Une méthode présente la subvention en produits différés comptabilisés en résultat sur une base systématique sur la durée d'utilité de l'actif.

27 L'autre méthode déduit la subvention en calculant la valeur comptable de l'actif. La subvention est comptabilisée en résultat sur la durée d'utilité de l'actif amortissable par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amortissement.

▼B

28 L'acquisition d'actifs et l'obtention de subventions liées peuvent provoquer d'importants mouvements dans la trésorerie d'une entité. Pour cette raison et afin de montrer l'investissement brut dans les actifs, ces mouvements sont souvent indiqués comme des éléments distincts dans ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄, sans tenir compte du fait que la subvention est ou n'est pas déduite de l'actif lié ►M5 à des fins de présentation dans l'état de situation financière ◄.

Présentation des subventions liées au résultat

29 Les subventions liées au résultat sont parfois présentées en tant que crédit dans ►M5 l'état du résultat global ◄, séparément ou dans une rubrique générale telle que «autres produits»; sinon elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

▼M5

29A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007), elle présente les subventions liées au résultat comme l'impose le paragraphe 29 dans cet état séparé.

▼B

30 Les partisans de la première méthode prétendent qu'il est inapproprié de compenser les éléments de charges et de produits et que distinguer la subvention des charges facilite la comparaison avec d'autres charges non affectées par une subvention. L'argument pour la deuxième méthode est que les charges auraient pu ne pas avoir été encourues par l'entité si la subvention n'avait pas été octroyée, et la présentation de la charge sans compensation avec la subvention pourrait alors être trompeuse.

▼B

31 Les deux méthodes sont considérées comme acceptables pour la présentation des subventions liées au résultat. Il peut être nécessaire de fournir des informations sur la subvention pour permettre une bonne compréhension des états financiers. Il est généralement approprié de fournir des informations sur l'effet des subventions sur tout élément de produits ou de charges pour lesquels une information à fournir distincte est imposée.

Remboursement des subventions publiques

▼M8

32 Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable (voir IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*). Le remboursement d'une subvention liée au résultat doit être imputé en premier à tout crédit différé non amorti comptabilisé au titre de la subvention. Dans la mesure où le remboursement excède un tel crédit différé, ou s'il n'existe pas de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement en résultat. Le remboursement d'une subvention liée à un actif doit être comptabilisé soit en augmentant la valeur comptable de l'actif, soit en réduisant le solde du produit différé du montant remboursable. Le cumul de l'amortissement supplémentaire qui aurait été comptabilisé en résultat jusqu'à cette date en l'absence de la subvention doit être comptabilisé immédiatement en résultat.

▼B

33 Les circonstances donnant lieu à un remboursement d'une subvention liée à un actif peuvent imposer d'envisager une dépréciation possible de l'actif à sa nouvelle valeur comptable.

AIDE PUBLIQUE

34 Sont exclues de la définition des subventions publiques du paragraphe 3 certaines formes d'aide publique qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées et des transactions avec l'État qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

35 Des exemples d'aides qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées sont les conseils techniques ou commerciaux gratuits et les garanties données. Un exemple d'aide qui ne peut pas être distinguée des transactions commerciales habituelles de l'entité est une politique d'achat de l'État qui génère une partie des ventes de l'entité. L'existence d'un avantage peut ne faire aucun doute, mais toute tentative de distinction entre les activités commerciales et l'aide publique peut bien n'être qu'arbitraire.

36 L'importance de l'avantage dans les exemples ci-dessus peut être telle qu'il peut être nécessaire de fournir des informations sur la nature, l'étendue et la durée de l'aide afin que les états financiers ne soient pas trompeurs.

▼M8

_____

▼B

38 Dans la présente norme, l'aide publique ne comprend pas la mise à disposition d'infrastructures, grâce à une amélioration du réseau général de transport et du réseau de communication, ni la fourniture de meilleures installations telles que des systèmes d'irrigation ou de rétention d'eau qui sont disponibles sur une base permanente non quantifiable pour le bénéfice de toute une communauté locale.

▼B

INFORMATIONS À FOURNIR

39 Les informations suivantes doivent être fournies:

a) la méthode comptable adoptée pour les subventions publiques, y compris les méthodes de présentation adoptées dans les états financiers;

b) la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et une indication des autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié; et

c) les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à de l'aide publique qui a été comptabilisée.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

40 Une entité qui applique la présente norme pour la première fois doit:

a) se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir lorsque cela est approprié; et

b) soit:

i) ajuster ses états financiers d'après les changements de méthodes comptables selon IAS 8; soit

ii) appliquer les dispositions comptables de la norme aux seules subventions ou parts de subventions devenant une créance ou remboursables après la date d'entrée en vigueur de la norme.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41 La présente norme entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1984.

▼M5

42 IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 29A. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M8

43 Le paragraphe 37 a été supprimé et le paragraphe 10A ajouté par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif aux emprunts publics perçus au cours des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique lesdits amendements à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 21

Effets des variations des cours des monnaies étrangères

OBJECTIF

1 Une entité peut exercer des activités à l'international de deux manières. Elle peut conclure des transactions en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. En outre, une entité peut présenter ses états financiers dans une monnaie étrangère. L'objectif de la présente norme est de prescrire comment il convient d'intégrer des transactions en monnaie étrangère et des activités à l'étranger dans les états financiers d'une entité, et comment il convient de convertir les états financiers dans la monnaie de présentation.

2 Les questions essentielles portent sur le(s) cours de change à utiliser et sur la manière de présenter les effets des variations des cours des monnaies étrangères dans les états financiers.

CHAMP D'APPLICATION

3 La présente norme s'applique ([1]):

a) lors de la comptabilisation des transactions et des soldes en monnaie étrangère, à l'exception des dérivés et des soldes qui entrent dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*;

b) à la conversion du résultat et de la situation financière des activités à l'étranger inclus dans les états financiers de l'entité par consolidation, par consolidation proportionnelle ou par mise en équivalence; et

c) à la conversion des résultats et de la situation financière d'une entité dans une monnaie de présentation.

4 IAS 39 s'applique à de nombreux instruments dérivés de monnaies étrangères, qui sont en conséquence exclus du champ d'action de la présente norme. Cependant, les instruments dérivés de monnaies étrangères qui ne tombent pas dans le champ d'application d'IAS 39 (par exemple, certains instruments dérivés de monnaies étrangères qui sont incorporés dans d'autres contrats) relèvent du champ d'application de la présente norme. De plus, la présente norme s'applique lorsqu'une entité convertit des montants relatifs à des instruments dérivés de sa monnaie fonctionnelle vers sa monnaie de présentation.

5 La présente norme ne s'applique pas à la comptabilité de couverture d'éléments en monnaie étrangère, y compris la couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger. IAS 39 s'applique à la comptabilité de couverture.

6 La présente norme s'applique à la présentation des états financiers d'une entité dans une monnaie étrangère et énonce les dispositions permettant de décrire les états financiers comme étant conformes aux normes internationales d'information financière. Lorsque la conversion des informations financières dans une monnaie étrangère ne répond pas à ces dispositions, la présente norme spécifie les informations à fournir.

7 La présente norme ne s'applique pas à la présentation, dans un ►**M5** état des flux de trésorerie ◄, des flux de trésorerie provenant de transactions en monnaies étrangères ou à la conversion des flux de trésorerie d'une activité à l'étranger (voir IAS 7 ►**M5** *État des flux de trésorerie* ◄).

([1]) Voir également SIC-7 *Introduction de l'euro*.

▼B

DÉFINITIONS

8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Le *cours de clôture* est le cours du jour à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

L'*écart de change* est l'écart provenant de la conversion d'un nombre donné d'unités d'une monnaie dans une autre monnaie à des cours de change différents.

Le *cours de change* est le cours auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Une *monnaie étrangère* est une monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.

Une *activité à l'étranger* est une entité qui est une filiale, une entreprise associée, une coentreprise ou une succursale de l'entité présentant les états financiers, et dont les opérations sont fondées ou conduites dans un pays ou dans une monnaie autres que ceux de l'entité présentant les états financiers.

La *monnaie fonctionnelle* est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.

Un *groupe* est une société mère et toutes ses filiales.

Les *éléments monétaires* sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

L'*investissement net dans une activité à l'étranger* est le montant de la participation de l'entité présentant les états financiers dans l'actif net de cette activité.

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

Le *cours du jour* est le cours de change pour livraison immédiate.

Développement sur les définitions

Monnaie fonctionnelle

9 L'environnement économique principal dans lequel une entité fonctionne est normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie. Une entité considère les facteurs suivants pour déterminer sa monnaie fonctionnelle:

a) la monnaie:

i) qui influence principalement les prix de vente des biens et des services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle les prix de vente de ces biens et services sont libellés et réglés); et

ii) du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services;

b) la monnaie qui influence principalement le coût de la main-d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle ces coûts sont libellés et réglés).

▼B

10 Les facteurs suivants peuvent également donner des indications sur la monnaie fonctionnelle d'une entité.

a) la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement c'est-à-dire l'émission d'instruments de dette et de capitaux propres);

b) la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont habituellement conservées.

11 Pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant les états financiers (dans ce contexte, l'entité présentant les états financiers est l'entité dont l'activité à l'étranger est exercée par une filiale, une succursale, une entreprise associée ou une coentreprise), l'entité considère les facteurs complémentaires suivants, à savoir:

a) si les opérations de l'activité à l'étranger sont menées sous la forme d'une extension de l'entité présentant les états financiers, ou au contraire si elles sont menées avec un degré d'autonomie important. Un exemple du premier cas de figure est le cas où l'activité à l'étranger vend exclusivement des biens importés de l'entité présentant les états financiers et lui en remet le produit. Un exemple du deuxième cas de figure est le cas où l'activité à l'étranger accumule de la trésorerie et autres éléments monétaires, encourt des charges, engendre des produits et négocie des emprunts, pratiquement tous libellés dans sa monnaie locale;

b) si les transactions avec l'entité présentant les états financiers représentent une proportion élevée ou faible des opérations de l'activité à l'étranger;

c) si les flux de trésorerie générés par l'activité à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers et sont immédiatement disponibles pour lui être remis;

d) si les flux générés par les opérations de l'activité à l'étranger sont suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans que l'entité présentant les états financiers doive mettre des fonds à disposition.

12 En cas de divergence parmi les indicateurs qui précédent et si le choix de la monnaie fonctionnelle ne s'impose pas de toute évidence, la direction exerce son jugement pour déterminer la monnaie fonctionnelle qui représente le plus fidèlement les effets économiques des transactions, événements et conditions sous-jacents. Dans le cadre de cette approche, la direction donne la priorité aux principaux indicateurs cités au paragraphe 9 avant de considérer les indicateurs cités aux paragraphes 10 et 11 qui sont destinés à apporter des éléments probants complémentaires afin de déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité.

13 La monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. Ainsi, dès qu'elle a été déterminée, la monnaie fonctionnelle ne peut être modifiée qu'en cas de modification de ces transactions, événements et conditions sous-jacents.

14 Si la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les états financiers de l'entité sont retraités selon IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*. Une entité ne peut éviter un retraitement selon IAS 29, par exemple en adoptant comme monnaie fonctionnelle une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle déterminée selon la présente norme (telle que la monnaie fonctionnelle de sa société mère).

▼B

Investissement net dans une activité à l'étranger

15 Une entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une activité à l'étranger. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une part de l'investissement net de l'entité dans cette activité à l'étranger; il est comptabilisé selon les paragraphes 32 et 33. Ces éléments monétaires peuvent comprendre des créances ou des prêts à long terme. Ils ne comprennent pas les créances clients ou les dettes fournisseurs.

15A L'entité qui détient un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une activité à l'étranger illustrée au paragraphe 15 peut être une filiale quelconque du groupe. Par exemple, une entité a deux filiales, A et B. La filiale B est une activité à l'étranger. La filiale A accorde un prêt à la filiale B. Le prêt accordé par la filiale A à la filiale B ferait partie de l'investissement net de l'entité dans la filiale B si le règlement du prêt n'est ni planifié ni susceptible de se produire dans le futur proche. Ceci serait également vrai si la filiale A était elle-même une activité à l'étranger.

Éléments monétaires

16 La principale caractéristique d'un élément monétaire est un droit de recevoir (ou une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemple: les retraites et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en numéraire; les provisions qui se dénouent en numéraire et les dividendes en espèces comptabilisés en tant que passif. De même, un contrat prévoyant la réception ou la livraison d'un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité ou un montant variable d'actifs, et pour lequel la juste valeur à recevoir (ou à livrer) est égale à un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires, est un élément monétaire. À l'inverse, la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemple: les montants payés d'avance pour les biens et les services (par exemple, le loyer payé d'avance); le *goodwill*; les immobilisations incorporelles; les stocks; les immobilisations corporelles et les provisions qui se dénouent par la fourniture d'un actif non monétaire.

RÉSUMÉ DE L'APPROCHE IMPOSÉE PAR LA PRÉSENTE NORME

17 Lors de la préparation des états financiers, chaque entité — qu'il s'agisse d'une entité autonome, d'une entité exerçant des activités à l'étranger (telle qu'une société mère) ou d'une activité à l'étranger (telle qu'une filiale ou une succursale) — détermine sa monnaie fonctionnelle selon les paragraphes 9 à 14. L'entité convertit les éléments en monnaie étrangère dans sa monnaie fonctionnelle et présente les effets de cette conversion selon les paragraphes 20 à 37 et 50.

▼B

18 De nombreuses entités présentant les états financiers comprennent plusieurs entités individuelles (par exemple, un groupe se compose d'une société mère et d'une ou de plusieurs filiales). Divers types d'entités, membres d'un groupe ou non, peuvent détenir des participations dans des entreprises associées ou dans des coentreprises. Elles peuvent également avoir des succursales. Il est nécessaire de convertir les résultats et la situation financière de chaque entité individuelle incluse dans l'entité présentant les états financiers dans la monnaie de présentation de l'entité présentant ses états financiers. La présente norme autorise l'utilisation de n'importe quelle monnaie (ou monnaies) comme monnaie de présentation. Le résultat et la situation financière d'une entité individuelle au sein de l'entité présentant les états financiers dont la monnaie fonctionnelle est différente de la monnaie de présentation sont convertis selon les paragraphes 38 à 50.

19 La présente norme autorise également une entité autonome qui prépare des états financiers ou une entité qui prépare des états financiers individuels selon IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* à présenter ses états financiers dans la (les) monnaie(s) de son choix. Si la monnaie de présentation de l'entité est différente de sa monnaie fonctionnelle, son résultat et sa situation financière sont également convertis dans la monnaie de présentation selon les paragraphes 38 à 50.

PRÉSENTATION DES TRANSACTIONS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE DANS LA MONNAIE FONCTIONNELLE

Comptabilisation initiale

20 Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère, ce qui comprend les transactions apparaissant lorsqu'une entité:

a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère;

b) emprunte ou prête des fonds quand les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère; ou

c) de toute autre façon, acquiert ou cède des actifs ou assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.

21 Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change comptant entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction.

22 La date d'une transaction est la date à laquelle la transaction respecte pour la première fois les conditions de comptabilisation selon les normes internationales d'information financière. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de transaction est souvent utilisé; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

▼M5

Présentation à la fin des périodes de reporting ultérieures

▼B

23 À ►M5 la fin de chaque période de reporting ◄:

a) les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture;

b) les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction; et

c) les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis en utilisant les cours de change de la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée.

24 La valeur comptable d'un élément est déterminée également d'après d'autres normes comptables adéquates. Par exemple, les immobilisations corporelles peuvent être évaluées à leur juste valeur ou à leur coût historique selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur la juste valeur, si ce montant est déterminé en monnaie étrangère, il est ensuite converti dans la monnaie fonctionnelle selon la présente norme.

25 La valeur comptable de certains éléments est déterminée par comparaison de deux ou plusieurs montants. À titre d'exemple, la valeur comptable des stocks est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, selon IAS 2 *Stocks*. De même, selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, la valeur comptable d'un actif pour lequel il existe un indice de perte de valeur est le plus faible de sa valeur comptable avant prise en considération d'éventuelles pertes de valeur et sa valeur recouvrable. Lorsqu'un tel actif est non monétaire et qu'il est évalué dans une monnaie étrangère, sa valeur comptable est déterminée par comparaison entre:

a) le coût ou la valeur comptable, selon le cas, converti(e) au cours de change de la date de détermination de ce montant (c'est-à-dire au cours de la date de la transaction pour un élément évalué à son cours historique); et

b) la valeur nette de réalisation ou la valeur recouvrable, selon le cas, convertie au cours de change à la date où cette valeur a été déterminée (par exemple, le cours à la ►M5 fin de la période de reporting ◄).

Cette comparaison peut entraîner la comptabilisation d'une perte de valeur dans la monnaie fonctionnelle, alors qu'elle n'aurait pas eu lieu dans la monnaie étrangère, ou vice versa.

26 Lorsque plusieurs cours de change sont disponibles, le cours utilisé est celui auquel les flux de trésorerie futurs représentés par la transaction ou le solde auraient pu être réglés si ces flux de trésorerie avaient eu lieu à la date d'évaluation. Si la convertibilité entre deux monnaies est momentanément suspendue, le cours utilisé est le premier cours ultérieur auquel des opérations de change ont pu être réalisées.

Comptabilisation des écarts de change

27 Comme indiqué au paragraphe 3, IAS 39 s'applique à la comptabilité de couverture pour les éléments en monnaie étrangère. L'application de la comptabilité de couverture impose à une entité de comptabiliser certains écarts de change d'une manière différente du traitement des différences de change imposé par la présente norme. Par exemple, IAS 39 impose de ►M5 comptabiliser initialement en autres éléments du résultat global ◄ les écarts de change sur des éléments monétaires qui peuvent être qualifiés d'instruments de couverture dans le cas d'une couverture de flux de trésorerie, pour autant que la couverture soit en vigueur.

▼B

28 Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés dans le résultat de la période au cours de laquelle ils surviennent, hormis les cas décrits au paragraphe 32.

29 Lorsque des éléments monétaires surviennent à la suite d'une transaction en monnaie étrangère et qu'un changement intervient dans le cours de change entre la date de la transaction et la date de règlement, il en résulte un écart de change. Lorsque la transaction est réglée dans la même période comptable que celle pendant laquelle elle a été effectuée, l'écart de change est comptabilisé en totalité pendant cette période. Toutefois, lorsque la transaction est réglée lors d'une période comptable ultérieure, l'écart de change comptabilisé lors de chaque période jusqu'à la date du règlement est déterminé en fonction du changement des cours de change intervenu au cours de chacune des périodes.

30 Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est ►M5 comptabilisé en autres éléments du résultat global ◄, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement ►M5 comptabilisée en autres éléments du résultat global ◄. À l'inverse, lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement dans le résultat, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être comptabilisée dans le résultat.

31 D'autres normes imposent de comptabiliser certains profits et pertes directement en capitaux propres. Par exemple, IAS 16 impose de comptabiliser directement certains profits et pertes résultant de la réévaluation d'immobilisations corporelles directement en capitaux propres. Lorsqu'un tel actif est évalué dans une monnaie étrangère, le paragraphe 23c) de la présente norme impose de convertir la valeur réévaluée à l'aide du cours de change du jour où la valeur est déterminée, résultant en un écart de change également ►M5 comptabilisé en autres éléments du résultat global ◄.

32 Les écarts de change touchant un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans une activité à l'étranger (voir paragraphe 15) doivent être comptabilisés dans le résultat de la période dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers ou dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger, selon le cas. Dans les états financiers qui incluent l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (par exemple, les états financiers consolidés lorsque l'activité à l'étranger est une filiale), ces écarts de change doivent être comptabilisés initialement ►M5 en autres éléments du résultat global et reclassés de capitaux propres en résultat ◄ lors de la sortie de l'investissement net selon le paragraphe 48.

33 Lorsqu'un élément monétaire fait partie de l'investissement net d'une entité présentant des états financiers dans une activité à l'étranger et qu'il est libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers, un écart de change intervient dans les états financiers de l'activité à l'étranger, selon le paragraphe 28. Si un tel élément est libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger, un écart de change se produit dans les états financiers individuels de l'entité présentant les états financiers, selon le paragraphe 28. Si un tel élément est libellé dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou de l'activité à l'étranger, un écart de change survient dans les états financiers séparés de l'entité présentant les états financiers et dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger conformément au paragraphe 28. Ces écarts de change sont ►M5 comptabilisés en autres éléments du résultat global ◄, dans les états financiers regroupant l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire les états financiers dans lesquels l'activité à l'étranger est consolidée, consolidée de manière proportionnelle ou comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence).

▼B

34 Dans le cas où une entité tient sa comptabilité dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle, lorsque l'entité prépare ses états financiers, tous les montants sont convertis dans la monnaie fonctionnelle, selon les paragraphes 20 à 26. Les montants obtenus dans la monnaie fonctionnelle sont les mêmes que si les éléments avaient été comptabilisés initialement dans la monnaie fonctionnelle. Par exemple, les éléments monétaires sont convertis dans la monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de clôture; les éléments non monétaires qui sont évalués sur la base du cours historique sont convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction qui a entraîné leur comptabilisation.

Changement de monnaie fonctionnelle

35 En cas de changement de monnaie fonctionnelle d'une entité, celle-ci applique les procédures de conversion applicables à la nouvelle monnaie fonctionnelle de manière prospective à compter de la date du changement.

36 Comme indiqué au paragraphe 13, la monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour cette entité. Par conséquent, une fois que la monnaie fonctionnelle a été déterminée, elle ne peut être modifiée qu'en cas de changement de ces transactions, événements et conditions sous-jacents. Par exemple, un changement de la monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services peut entraîner un changement de la monnaie fonctionnelle d'une entité.

37 L'effet d'un changement de monnaie fonctionnelle est comptabilisé de façon prospective. En d'autres termes, une entité convertit l'ensemble des éléments dans la nouvelle monnaie fonctionnelle en utilisant le cours de change à la date du changement. Les montants convertis qui en résultent pour les éléments non monétaires sont traités comme un coût historique. ►**M5** Les écarts de change qui résultent de la conversion d'une activité à l'étranger précédemment comptabilisée en autres éléments du résultat global selon les paragraphes 32 et 39(c), ne sont pas reclassés de capitaux propres en résultat avant la sortie de cette activité. ◄

UTILISATION D'UNE MONNAIE DE PRÉSENTATION AUTRE QUE LA MONNAIE FONCTIONNELLE

Conversion dans la monnaie de présentation

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

39 Le résultat et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être convertis en une autre monnaie de présentation, en utilisant les procédures suivantes:

a) les actifs et les passifs de chaque ►**M5** état de situation financière ◄ présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de ►**M5** ces états de situation financière ◄;

b) les produits et les charges de chaque ►**M5** état du résultat global ou compte de résultat séparé présenté ◄ (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions; et

▼B

c) tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en ►M5 autres éléments du résultat global ◄.

40 Pour des raisons pratiques, un cours approchant les cours de change aux dates des transactions, par exemple un cours moyen pour la période, est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits et de charges. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

41 Les écarts de change mentionnés au paragraphe 39c) résultent de:

▼M5

a) la conversion des produits et des charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et la conversion des actifs et des passifs au cours de clôture;

▼B

b) la conversion de l'actif net à l'ouverture, à un cours de clôture différent du cours de clôture précédent.

►M5 Ces écarts de change ne sont pas comptabilisés dans le résultat parce que les variations des cours de change n'ont que peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie liés à l'activité actuels et futurs. Le montant cumulé des écarts de conversion est présenté dans une composante distincte des capitaux propres jusqu'à la sortie de l'activité à l'étranger. Lorsque les écarts de change se rapportent à une activité à l'étranger qui est consolidée sans être totalement détenue ◄, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux ►M11 participations ne donnant pas le contrôle ◄ sont affectés aux ►M11 participations ne donnant pas le contrôle ◄ et comptabilisés en tant que tels dans ►M5 l'état de situation financière ◄ consolidé.

42 Le résultat et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être convertis dans une autre monnaie de présentation en utilisant les procédures suivantes:

a) tous les montants (c'est-à-dire les actifs, passifs, les éléments de capitaux propres, les produits et les charges, y compris ceux fournis à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date du dernier ►M5 état de situation financière ◄; sauf que

b) lorsque les valeurs sont converties dans la monnaie d'une économie non hyperinflationniste, les chiffres comparatifs doivent être ceux qui ont été présentés comme valeurs de la période en cours dans les états financiers de la période antérieure pertinente (c'est-à-dire non ajustés des changements ultérieurs dans le niveau des prix ou des variations ultérieures des cours de change).

43 Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, l'entité doit retraiter ses états financiers selon IAS 29 avant d'appliquer la méthode de conversion définie au paragraphe 42, sauf toutefois pour les valeurs comparatives converties dans la monnaie d'une économie non hyperinflationniste [voir paragraphe 42b)]. Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité ne retraite plus ses états financiers selon IAS 29, elle doit utiliser comme coûts historiques à convertir dans la monnaie de présentation les montants retraités au niveau de prix prévalant à la date où l'entité a cessé de retraiter ses états financiers.

▼B

Conversion d'une activité à l'étranger

44 Outre les paragraphes 38 à 43, les paragraphes 45 à 47 s'appliquent lorsque les résultats et la situation financière d'une activité à l'étranger sont convertis dans une monnaie de présentation de sorte que l'activité à l'étranger puisse être intégrée dans les états financiers de l'entité présentant les états financiers par voie de consolidation, d'intégration proportionnelle ou par la méthode de mise en équivalence.

45 L'incorporation du résultat et de la situation financière d'une activité à l'étranger dans ceux de l'entité présentant les états financiers suit les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes intragroupe et des transactions intragroupe d'une filiale (voir IAS 27 et IAS 31 *Participations dans des coentreprises*). Toutefois, un actif (ou passif) monétaire intragroupe, à court comme à long terme, ne peut être éliminé avec le passif (ou l'actif) intragroupe correspondant sans présenter le résultat des fluctuations monétaires dans les états financiers consolidés. En effet, l'élément monétaire représente un engagement de convertir une monnaie dans une autre monnaie et expose l'entité présentant les états financiers à un gain ou à une perte par le biais des fluctuations de change. ►M5 En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant les états financiers, un tel écart de change est comptabilisé en résultat; ou, s'il se produit dans les circonstances décrites au paragraphe 32, il est comptabilisé en autres éléments du résultat global et cumulé dans une composante distincte de capitaux propres jusqu'à la sortie de l'activité à l'étranger. ◄

46 Lorsque les états financiers d'une activité à l'étranger sont établis à une date différente de celle de l'entité présentant les états financiers, l'activité à l'étranger prépare souvent des états complémentaires établis à la même date que ceux de l'entité présentant les états financiers. Si ce n'est pas le cas, ►M5 IAS 27 permet d'utiliser une autre date, pour autant que la différence de date n'excède pas trois mois et que des ajustements soient effectués pour tenir compte des effets de toutes transactions significatives ou de tous autres événements intervenant entre les différentes dates. ◄ Dans un tel cas, les actifs et passifs de l'activité à l'étranger sont convertis au cours de change en vigueur à la date ►M5 de l'état de situation financière ◄ de l'entité étrangère. Des ajustements sont effectués pour les changements significatifs des cours de change jusqu'à la date ►M5 de l'état de situation financière ◄ de l'entité présentant ses états financiers, selon IAS 27. La même approche est utilisée lors de l'application de la méthode de mise en équivalence aux entités associées et aux coentreprises et lors de l'application de l'intégration proportionnelle aux coentreprises, selon IAS 28 *Participation dans des entreprises associées* et IAS 31.

47 Tout *goodwill* provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette activité à l'étranger doivent être comptabilisés comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger. Ils doivent donc être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et être convertis au cours de clôture, selon les paragraphes 39 et 42.

▼M11

Sortie totale ou partielle d'une activité à l'étranger

▼M5

48 Lors de la sortie d'une activité à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change différés relatifs à cette activité à l'étranger, comptabilisés en autres éléments du résultat global et cumulés dans une composante distincte des capitaux propres, doit être reclassé des capitaux propres en résultat (comme un ajustement de reclassement) lors de la comptabilisation du profit ou de la perte résultant de la sortie [voir IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisé en 2007)].

▼**M11**

48A Outre la sortie de la totalité de la participation d'une entité dans une activité à l'étranger, sont également comptabilisés en tant que sorties, même si l'entité conserve une part d'intérêt dans l'ancienne filiale, entreprise associée ou entité contrôlée conjointement:

(a) la perte de contrôle d'une filiale qui comprend une activité à l'étranger;

(b) la perte de l'influence notable sur une entreprise associée qui comprend une activité à l'étranger; et

(c) la perte du contrôle conjoint sur une entité contrôlée conjointement qui comprend une activité à l'étranger;

48B Lors de la sortie d'une filiale qui comprend une activité à l'étranger, le montant cumulé des différences de change liées à cette activité à l'étranger qui ont été attribuées aux participations ne donnant pas le contrôle doit être décomptabilisé, mais ne doit pas être reclassé en résultat.

48C Lors de la sortie partielle d'une filiale qui comprend une activité à l'étranger, l'entité doit réattribuer la part proportionnelle du montant cumulé des différences de change comptabilisé en autres éléments du résultat global aux participations ne donnant pas le contrôle dans cette activité à l'étranger. Dans tous les autres cas de sortie partielle d'une activité à l'étranger, l'entité doit reclasser en résultat seulement la part proportionnelle du montant cumulé des différences de change comptabilisées en autres éléments du résultat global.

48D Une sortie partielle de la part d'intérêt d'une entité dans une activité à l'étranger est une réduction de la part d'intérêt d'une entité dans une activité à l'étranger, à l'exception des réductions du paragraphe 48A comptabilisées comme des sorties.

▼**M7**

49 Une entité peut procéder à la sortie totale ou partielle de sa participation dans une activité à l'étranger en la vendant, en la liquidant, en en remboursant le capital ou en abandonnant tout ou partie de cette entité. Une réduction de la valeur comptable d'une opération à l'étranger, due à ses propres pertes ou à une perte de valeur comptabilisée par un investisseur, ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune fraction du profit ou de la perte de change comptabilisée en autres éléments du résultat global n'est reclassée en résultat à la date de la réduction de valeur.

▼**B**

EFFETS FISCAUX DE TOUS LES ÉCARTS DE CHANGE

50 Les profits et pertes réalisés sur les transactions en monnaie étrangère et sur les écarts de change survenant lors de la conversion des résultats et de la situation financière d'une entité (y compris une activité à l'étranger) dans une autre monnaie peuvent entraîner des conséquences fiscales. IAS 12 *Impôts sur le résultat* s'applique à ces conséquences fiscales.

INFORMATIONS À FOURNIR

51 Aux paragraphes 53 et 55 à 57, les références à la «monnaie fonctionnelle» s'appliquent, dans le cas d'un groupe, à la monnaie fonctionnelle de la société mère.

▼B

52 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) le montant des écarts de change comptabilisés dans ►M5 l'état du résultat global ◄, hormis ceux qui proviennent de l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers selon IAS 39; et

▼M5

b) les écarts de change nets comptabilisés en autres éléments du résultat global et cumulés dans une composante distincte des capitaux propres, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de la période.

▼B

53 Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie fonctionnelle, ce fait est indiqué, avec l'indication de la monnaie fonctionnelle, ainsi que la raison de l'utilisation d'une monnaie de présentation différente.

54 En cas de changement de la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou bien d'une activité à l'étranger significative, ce fait et la raison du changement de monnaie fonctionnelle doivent être indiqués.

55 Lorsqu'une entité présente ses états financiers dans une monnaie différente de sa monnaie fonctionnelle, elle ne doit décrire les états financiers comme conformes aux normes internationales d'information financière que s'ils respectent l'ensemble des dispositions de chaque norme applicable et de chaque interprétation applicable de ces normes, y compris la méthode de conversion définie aux paragraphes 39 et 42.

56 Il arrive qu'une entité présente ses états financiers ou d'autres informations financières dans une monnaie qui n'est pas sa monnaie fonctionnelle, sans respecter les dispositions du paragraphe 55. Par exemple, une entité peut ne convertir dans une autre monnaie que certains éléments choisis de ses états financiers. Ou encore, une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut convertir ses états financiers dans une autre monnaie par la conversion de tous les éléments au cours de clôture le plus récent. De telles conversions ne sont pas conformes aux normes internationales d'information financière et les informations définies au paragraphe 57 doivent être fournies.

57 Lorsqu'une entité présente ses états financiers ou autres informations financières dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle ou sa monnaie de présentation, sans respecter les dispositions du paragraphe 55, elle doit:

a) identifier clairement les informations comme des informations complémentaires afin de les distinguer des informations qui respectent les normes internationales d'information financière;

b) indiquer la monnaie dans laquelle les informations complémentaires sont présentées; et

c) indiquer la monnaie fonctionnelle de l'entité et la méthode de conversion utilisée pour déterminer les informations complémentaires.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

58 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼B

58A *Investissement net dans une activité à l'étranger* (amendement d'IAS 21), publié en décembre 2005, a ajouté le paragraphe 15A et modifié le paragraphe 33. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée.

59 Une entité doit appliquer le paragraphe 47 de manière prospective à toutes les acquisitions réalisées après le début de la période de reporting au cours de laquelle la présente norme est appliquée pour la première fois. L'application rétrospective du paragraphe 47 aux acquisitions antérieures est autorisée. Pour l'acquisition d'une activité à l'étranger traitée de manière prospective, mais qui a lieu avant la date de la première application de la présente norme, l'entité ne doit pas retraiter les périodes précédentes et peut, selon les cas, traiter les ajustements du *goodwill* et de la juste valeur résultant de cette acquisition comme des actifs et des passifs de l'entité plutôt que comme des actifs et des passifs de l'activité à l'étranger. En conséquence, ces ajustements du *goodwill* et de la juste valeur sont exprimés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité, ou alors constituent des éléments non monétaires en monnaie étrangère, présentés en utilisant le cours de change en vigueur à la date de l'acquisition.

60 Tous les autres changements résultant de l'application de la présente norme doivent être comptabilisés selon les dispositions d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

▼M5

60A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 27, 30 à 33, 37, 39, 41, 45, 48 et 52. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M11

60B IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a inséré les paragraphes 48A à 48D. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

61 La présente norme annule et remplace IAS 21 *Effets des variations du cours des monnaies étrangères* (révisée en 1993).

62 La présente norme annule et remplace les interprétations suivantes:

a) SIC-11 *Opération de change — incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs*;

b) SIC-19 *Monnaie de présentation — évaluation et présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29*; et

c) SIC-30 *Monnaie de présentation des états financiers — passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation*.

▼M1

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 23

Coûts d'emprunt

PRINCIPE DE BASE

1 Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié font partie du coût de cet actif. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges.

CHAMP D'APPLICATION

2 Les entités doivent appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.

3 La Norme ne traite pas du coût réel ou calculé des capitaux propres, y compris le capital de préférence qui n'est pas classé en tant que passif.

4 Les entités ne sont pas tenues d'appliquer la Norme aux coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production:

(a) d'un actif qualifié évalué à la juste valeur, par exemple un actif biologique; ou

(b) de stocks qui sont fabriqués ou autrement produits en grandes quantités, de façon répétitive.

DÉFINITIONS

5 La présente Norme utilise les termes suivants avec la signification indiquée ci-après:

Les *coûts d'emprunt* sont les intérêts et autres coûts qu'une entité encourt dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Un *actif qualifié* est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

▼M8

6 Les coûts d'emprunt peuvent inclure:

(a) les charges d'intérêt calculées à l'aide de la méthode de l'intérêt effectif décrite dans IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*;

(b) [supprimé]

(c) [supprimé]

(d) les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement, comptabilisés selon IAS 17 *Contrats de location*; et

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

▼M1

7 Suivant les circonstances, peut constituer un actif qualifié, l'un quelconque des actifs suivants:

(a) stocks

(b) installations de fabrication

▼**M1**

(c) installations de production d'énergie

(d) immobilisations incorporelles

(e) immeubles de placement.

Les actifs financiers, et les stocks qui sont fabriqués ou autrement produits sur une courte période ne sont pas des actifs qualifiés. Les actifs qui sont prêts à l'emploi ou à la vente au moment de leur acquisition ne sont pas des actifs qualifiés.

COMPTABILISATION

8 Les entités doivent inscrire à l'actif les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, comme un élément du coût de cet actif. Elles doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les encourent.

9 Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont inclus dans le coût de cet actif. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l'actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable. Lorsqu'une entité applique IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*, elle comptabilise en charges la partie des coûts d'emprunt qui compense l'inflation pendant la même période, conformément au paragraphe 21 de cette Norme.

Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif

10 Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont les coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif qualifié n'avait pas été faite. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif qualifié particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.

11 Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif qualifié et de déterminer les emprunts qui autrement auraient pu être évités. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité fait l'objet d'une coordination centrale. Des difficultés apparaissent également lorsqu'un groupe utilise une gamme d'instruments d'emprunts à des taux d'intérêt différents et prête ces fonds sur des bases diverses aux autres entités du groupe. D'autres complications résultent de l'utilisation d'emprunts libellés ou indexés sur des monnaies étrangères, lorsque le groupe opère dans une économie hautement inflationniste, et des fluctuations des cours de change. En conséquence, la détermination du montant des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition d'un actif qualifié est difficile et est affaire de jugement.

12 Dans la mesure où une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif qualifié, l'entité doit déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif comme étant égal aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de la période, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

▼M1

13 Les accords de financement pour un actif qualifié peuvent avoir pour conséquence qu'une entité obtienne les fonds empruntés et supporte les coûts d'emprunt correspondants avant que tout ou partie des fonds soient utilisés pour les dépenses relatives à l'actif qualifié. Dans un tel cas, les fonds sont souvent placés de façon temporaire, en attendant d'être dépensés pour l'actif qualifié. Pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif au cours d'une période, tout produit du placement acquis sur ces fonds est déduit des coûts d'emprunt encourus.

14 Dans la mesure où une entité emprunte des fonds de façon générale et les utilise en vue de l'obtention d'un actif qualifié, elle doit déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à cet actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de la période, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir l'actif concerné. Le montant des coûts d'emprunt qu'une entité incorpore au coût de l'actif au cours d'une période donnée ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt qu'elle a encourus au cours de cette même période.

15 Dans certaines circonstances, il est approprié d'inclure tous les emprunts de la société mère et de ses filiales pour calculer une moyenne pondérée des coûts d'emprunt; dans d'autres cas, il est approprié que chaque filiale utilise la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à ses propres emprunts.

Valeur comptable de l'actif qualifié supérieure à sa valeur recouvrable

16 Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif qualifié est supérieur(e) à sa valeur recouvrable ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie ►**M5** de l'état de situation financière ◄ selon les dispositions d'autres Normes. Dans certaines circonstances, le montant de la dépréciation ou de la sortie fait l'objet d'une reprise selon ces autres Normes.

Début de l'incorporation dans le coût d'un actif

17 Les entités doivent commencer à incorporer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié à la date de commencement. La date de commencement pour l'incorporation à l'actif est la date à laquelle l'entité remplit pour la première fois toutes les conditions suivantes:

(a) elle encourt des dépenses pour l'actif;

(b) elle encourt des coûts d'emprunt; et

(c) elle entreprend des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente.

▼M1

18 Les dépenses relatives à un actif qualifié se limitent à celles qui ont eu pour résultat des paiements en trésorerie, des transferts d'autres actifs ou à la prise en charge de passifs portant intérêt. Les dépenses sont diminuées de tout acompte et de toute subvention reçus liés à cet actif (voir IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*). La valeur comptable moyenne de l'actif au cours d'une période, y compris les coûts d'emprunt antérieurement incorporés à son coût, représente normalement une approximation raisonnable des dépenses auxquelles le taux de capitalisation est appliqué au cours de cette période.

19 Les opérations nécessaires pour préparer l'actif pour son utilisation ou sa vente prévue vont au-delà de la construction physique de cet actif. Elles comprennent des travaux techniques et administratifs préalables au début de la construction physique, tels que les opérations associées à l'obtention des autorisations préalables au début de la construction physique. Toutefois, de telles opérations ne comprennent pas le fait de détenir un actif lorsqu'il n'y a ni production ni développement modifiant l'état de cet actif. Par exemple, les coûts d'emprunt supportés pendant la phase d'aménagement d'un terrain sont incorporés dans le coût de l'actif dans la période au cours de laquelle les opérations relatives à cet aménagement sont menées. En revanche, les coûts d'emprunt supportés lorsqu'un terrain acquis à des fins de construction est détenu sans s'accompagner d'un aménagement ne sont pas incorporables.

Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif

20 Les entités doivent suspendre l'incorporation des coûts d'emprunt pendant les périodes longues au cours desquelles elles interrompent le développement actif d'un actif qualifié.

21 Une entité peut encourir des coûts d'emprunt pendant une longue période au cours de laquelle elle interrompt les opérations nécessaires à la préparation d'un actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue. De tels coûts correspondent au coût de détention d'actifs partiellement achevés et ne satisfont pas aux critères d'incorporation dans le coût d'un actif. Toutefois, normalement, une entité n'interrompt pas l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt pendant une période au cours de laquelle elle exécute des travaux techniques et administratifs importants. Une entité n'interrompt pas davantage l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation prévue ou à sa vente prévue. A titre d'exemple, l'incorporation au coût d'un actif se poursuit pendant la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, si ce niveau élevé est habituel pendant la période de construction dans la région géographique concernée.

Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif

22 Les entités doivent mettre fin à l'incorporation des coûts d'emprunt lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.

23 Un actif est en général prêt à son utilisation ou sa vente attendue lorsque sa construction physique est achevée, même si des travaux administratifs de routine peuvent se poursuivre. Si seules des modifications mineures, telles que la décoration d'un immeuble selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.

▼M1

24 Lorsqu'une entité termine la construction d'un actif qualifié par parties et que chacune des parties constitutives, dont la construction se poursuit, est utilisable indépendamment des autres, elle doit cesser d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût de cette partie lorsqu'elle termine pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation de cette partie préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue.

25 Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d'actif qualifié pour lequel chaque partie est en mesure d'être utilisée pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties. À titre d'exemple d'actif qualifié nécessitant d'être achevé avant que chaque partie puisse être utilisée, on citera un établissement industriel mettant en œuvre plusieurs processus de manière consécutive en différents points de cet établissement à l'intérieur du même site, comme par exemple une aciérie.

INFORMATIONS À FOURNIR

26 Les entités doivent fournir les informations suivantes:

(a) le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période; et

(b) le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

27 Lorsque l'application de la présente Norme constitue un changement de méthode comptable, les entités doivent appliquer la Norme aux coûts d'emprunts relatifs aux actifs qualifiés pour lesquels la date de commencement pour l'incorporation à l'actif est postérieure ou égale à la date d'entrée en vigueur.

28 Toutefois, les entités peuvent désigner n'importe quelle date antérieure à la date d'entrée en vigueur et appliquer la Norme aux coûts d'emprunt relatifs à tous les actifs qualifiés pour lesquels la date de commencement pour l'incorporation à l'actif est postérieure ou égale à cette date.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

29 Les entités doivent appliquer la présente Norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique la présente Norme à compter d'une date antérieure au 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer.

▼M8

29A Le paragraphe 6 a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ledit amendement à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼M1

RETRAIT DE IAS 23 (RÉVISÉE EN 1993)

30 La présente Norme remplace IAS 23 *Coûts d'emprunt* révisée en 1993.

▼**M26**

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 24

Information relative aux parties liées

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente Norme est d'assurer que les états financiers d'une entité contiennent les informations nécessaires pour attirer l'attention sur la possibilité que la position financière et le résultat puissent avoir été affectés par l'existence de parties liées et par des transactions et soldes, y compris des engagements, avec celles-ci.

CHAMP D'APPLICATION

2 **La présente Norme s'applique:**

(a) lors de l'identification de relations et de transactions entre parties liées;

(b) lors de l'identification de soldes, y compris d'engagements, entre une entité et des parties qui lui sont liées;

(c) lors de l'identification des circonstances dans lesquelles la communication des points (a) et (b) est imposée; et

(d) lors de la détermination des informations qui doivent être fournies à propos de ces points.

3 **La présente Norme impose de fournir des informations sur les relations, les transactions et les soldes, y compris les engagements, entre parties liées dans les états financiers consolidés et individuels d'une société mère, d'un coentrepreneur ou d'un investisseur présentés selon IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*. La présente Norme s'applique également aux états financiers individuels.**

4 Les transactions et soldes entre parties liées avec d'autres entités d'un groupe sont mentionnés dans les états financiers de l'entité. Les transactions et soldes entre parties liées intragroupe sont éliminés lors de la préparation des états financiers consolidés du groupe.

OBJET DES INFORMATIONS RELATIVES AUX PARTIES LIÉES

5 Les relations entre parties liées procèdent de la vie normale des affaires. Par exemple, les entités exercent souvent des parties distinctes de leurs activités par l'intermédiaire de filiales, de coentreprises et d'entreprises associées. Dans ces circonstances, l'entité a la capacité d'affecter les politiques financières et opérationnelles de l'entité détenue par l'existence d'un contrôle, d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable.

6 Une relation entre parties liées peut avoir un effet sur le résultat et sur la situation financière d'une entité. Des parties liées peuvent entreprendre des transactions que des parties non liées n'entreprendraient pas. Par exemple, une entité qui vend des biens à sa société mère au coût pourrait ne pas les vendre à ces conditions à un autre client. Les transactions entre parties liées peuvent également ne pas être effectuées pour les mêmes montants que les transactions entre parties non liées.

▼**M26**

7 Le résultat et la situation financière d'une entité peuvent être affectés par une relation entre parties liées même si aucune transaction entre parties liées n'a lieu. La simple existence d'une relation peut suffire à affecter les transactions de l'entité avec d'autres parties. Par exemple, une filiale peut mettre fin à des relations avec un partenaire commercial à la suite de l'acquisition par la société mère d'une filiale apparentée intervenant dans les mêmes activités que le partenaire précédent. Ou bien une partie peut s'abstenir d'agir à cause de l'influence notable exercée par une autre partie - par exemple, une filiale peut recevoir comme instruction de sa société mère de ne pas s'engager dans la recherche et développement.

8 Pour ces raisons, la connaissance des relations, transactions et soldes, y compris des engagements, entre parties liées d'une entité peut affecter l'évaluation de ses activités par les utilisateurs des états financiers, y compris l'évaluation des risques et opportunités que connaît l'entité.

DÉFINITIONS

9 **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Une *partie liée* est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui prépare ses états financiers (dénommée «l'entité présentant les états financiers» dans la présente Norme).

(a) Une personne ou un membre de la famille proche de cette personne est lié(e) à une entité présentant les états financiers si ladite personne:

(i) exerce un contrôle ou un contrôle conjoint sur l'entité présentant les états financiers;

(ii) exerce une influence notable sur l'entité présentant les états financiers; ou

(iii) fait partie des principaux dirigeants de l'entité présentant les états financiers ou d'une société mère de l'entité présentant les états financiers.

(b) Une entité est liée à une entité présentant les états financiers si l'une des conditions suivantes s'applique:

(i) l'entité et l'entité présentant les états financiers font partie du même groupe (ce qui signifie que chaque société mère, filiale et filiale apparentée est liée aux autres);

(ii) une entité est une entreprise associée ou coentreprise de l'autre entité (ou une entreprise associée ou coentreprise d'un membre du groupe dont l'autre entité fait partie);

(iii) les deux entités sont des coentreprises du même tiers;

(iv) une entité est une coentreprise d'une entité tierce et l'autre entité est une entreprise associée de l'entité tierce;

(v) l'entité est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au bénéfice des salariés de l'entité présentant les états financiers ou d'une entité liée à l'entité présentant les états financiers. Si l'entité présentant les états financiers est elle-même un tel régime, les employeurs finançant le régime sont également liés à l'entité présentant les états financiers;

▼M26

(vi) l'entité est contrôlée ou conjointement contrôlée par une personne identifiée au point (a);

(vii) une personne identifiée au point (a), sous (i), exerce une influence notable sur l'entité ou fait partie des principaux dirigeants de l'entité (ou d'une société mère de l'entité).

Une *transaction entre parties liées* est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre une entité présentant les états financiers et une partie liée, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non.

Les *membres de la famille proche d'une personne* sont les membres de la famille dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations avec l'entité et incluent:

(a) les enfants et le conjoint ou concubin de cette personne;

(b) les enfants du conjoint ou concubin de cette personne; et

(c) les personnes à la charge de cette personne ou du conjoint ou concubin de cette personne.

La *rémunération* inclut tous les avantages du personnel (selon la définition dans IAS 19 *Avantages du personnel*) y compris les avantages du personnel auxquels IFRS 2 *Paiements fondé sur des actions* s'applique. Les avantages du personnel désignent toutes les formes de contrepartie payées, payables ou fournies par l'entité ou au nom de celle-ci, en échange de services rendus à l'entité. Ils comprennent aussi la contrepartie payée pour le compte d'une société mère de l'entité à propos de l'entité. Les rémunérations comprennent:

(a) les avantages du personnel à court terme comme les salaires, les traitements et les cotisations de sécurité sociale, les congés payés et les congés maladie, l'intéressement et les primes (si elles sont payables dans les douze mois suivant la fin de la période) ainsi que les avantages non monétaires (comme l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité;

(b) les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi, et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;

(c) les autres avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques, les jubilés et autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités pour invalidité de longue durée et, s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de la période, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées;

(d) les indemnités de fin de contrat de travail; et

(e) le paiement fondé sur les actions.

Le *contrôle* est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

▼**M26**

Le *contrôle conjoint* est le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique.

Les *principaux dirigeants* sont les personnes ayant l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité, directement ou indirectement, y compris les administrateurs (dirigeants ou non) de cette entité.

L'*influence notable* est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques. Une influence notable peut être acquise par la détention d'actions, par les statuts ou un accord.

L'*État* désigne l'État, les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international.

Une *entité publique* est une entité qui est contrôlée, conjointement contrôlée ou influencée de manière notable par un État.

10 Lorsqu'on considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, il faut prêter attention à la substance des relations, et pas simplement à leur forme juridique.

11 Dans le cadre de la présente Norme, ne sont pas des parties liées:

(a) deux entités, par le simple fait qu'elles ont un administrateur ou un autre de leurs principaux dirigeants en commun ou par le fait qu'un des principaux dirigeants d'une entité exerce une influence notable sur l'autre entité;

(b) deux coentrepreneurs, par le simple fait qu'ils exercent le contrôle commun d'une coentreprise;

(c) (i) les bailleurs de fonds;

(ii) les syndicats;

(iii) les entreprises de services publics; et

(iv) les services et organismes publics qui n'exercent pas de contrôle, de contrôle conjoint ou d'influence notable sur l'entité présentant les états financiers,

simplement du fait de leurs transactions normales avec une entité (bien qu'elles puissent restreindre la liberté d'action d'une entité ou participer à son processus décisionnel);

(d) un client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général unique avec lequel une entité réalise un volume de transactions important, simplement en raison de la dépendance économique qui en résulte.

12 Dans la définition de la partie liée, une entreprise associée inclut les filiales de l'entreprise associée et une coentreprise inclut les filiales de la coentreprise. Par conséquent, par exemple, la filiale d'une entreprise associée et l'investisseur qui exerce une influence notable sur l'entreprise associée sont liés l'un à l'autre.

▼**M26**

INFORMATIONS À FOURNIR

L'ensemble des entités

13 **Les relations entre une société mère et ses filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre elles. Une entité doit dévoiler le nom de sa société mère et celui de la société tête de groupe, s'il est différent. Si ni la société mère de l'entité, ni la société tête de groupe ne produit d'états financiers consolidés mis à la disposition du public, il y a lieu de mentionner le nom de la société mère la plus proche de la mère immédiate qui produit des états financiers consolidés.**

14 Pour permettre aux utilisateurs des états financiers de se faire une opinion sur les effets des relations entre parties liées sur une entité, il est approprié de fournir des informations sur la relation avec la partie liée lorsqu'il existe une situation de contrôle, qu'il y ait eu ou non des transactions entre les parties liées.

15 L'obligation de fournir des informations sur les relations entre parties liées entre une société mère et ses filiales s'ajoute aux dispositions en matière d'informations à fournir de IAS 27, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.

16 Le paragraphe 13 fait référence à la société mère la plus proche de la société mère immédiate. Il s'agit de la première société mère dans le groupe, située au-dessus de la société mère immédiate, qui produit des états financiers consolidés mis à la disposition du public.

17 **Une entité doit indiquer la rémunération des principaux dirigeants, en cumul, et pour chacune des catégories suivantes:**

(a) les avantages du personnel à court terme;

(b) les avantages postérieurs à l'emploi;

(c) les autres avantages à long terme;

(d) les indemnités de fin de contrat de travail; et

(e) le paiement fondé sur les actions.

18 **Si une entité a effectué des transactions entre parties liées pendant les périodes couvertes par les états financiers, elle doit indiquer la nature des relations entre les parties liées et fournir des informations sur les transactions et les soldes, y compris les engagements, qui sont nécessaires à la compréhension par les utilisateurs de l'impact potentiel de la relation sur les états financiers. Ces dispositions en matière d'informations à fournir s'ajoutent à celles du paragraphe 17. Les informations à fournir doivent inclure au minimum:**

(a) le montant des transactions;

(b) le montant des soldes, y compris des engagements, et:

(i) leurs termes et conditions, y compris l'existence éventuelle de garanties et la nature de la contrepartie attendue lors du règlement; et

(ii) les modalités des garanties données ou reçues;

▼M26

(c) les provisions pour créances douteuses liées au montant des soldes; et

(d) les charges comptabilisées pendant la période au titre des créances douteuses sur parties liées.

19 **Les informations à fournir imposées par le paragraphe 18 doivent être communiquées séparément pour chacune des catégories suivantes:**

(a) la société mère;

(b) les entités qui exercent un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité;

(c) les filiales;

(d) les entreprises associées;

(e) les coentreprises dans lesquelles l'entité est un coentrepreneur;

(f) les principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère; et

(g) les autres parties liées.

20 La répartition des montants à payer aux et à recevoir des parties liées dans les différentes catégories imposées au paragraphe 19 constitue une extension à la disposition en matière d'informations à fournir de IAS 1 *Présentation des états financiers* pour les informations à présenter soit dans le bilan, soit dans les notes. Les catégories sont étendues afin de permettre une analyse plus approfondie des soldes entre parties liées et s'appliquent aux transactions entre parties liées.

21 Voici quelques exemples de transactions qui sont communiquées dès lors qu'elles sont réalisées avec une partie liée:

(a) achats ou ventes de biens (finis ou non);

(b) achats ou ventes de biens immobiliers et d'autres actifs;

(c) prestations de services données ou reçues;

(d) contrats de location;

(e) transferts de recherche et développement;

(f) transferts dans le cadre de contrats de licence;

(g) transferts dans le cadre d'accords de financement (y compris les prêts et les apports de capital en numéraire ou en nature);

(h) fourniture de garanties ou de sûretés;

(i) engagements à exécuter une action si un événement particulier se produit ou non dans le futur, y compris les contrats non (entièrement) exécutés (*) (comptabilisés et non comptabilisés); et

(*) IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels définit les «contrats non (entièrement) exécutés» comme des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations et dans la même proportion.

▼M26

(j) règlement de passifs pour le compte de l'entité ou par l'entité pour le compte de cette partie liée.

22 La participation d'une société mère ou d'une filiale dans un régime à prestations définies qui partage les risques parmi les entités du groupe est une transaction entre parties liées (voir paragraphe 34B de IAS 19).

23 L'information selon laquelle les transactions entre parties liées ont été réalisées selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale ne peut être fournie que si ces modalités peuvent être démontrées.

24 **Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale sauf si une information distincte est nécessaire pour comprendre les effets des transactions entre parties liées sur les états financiers de l'entité présentant les états financiers.**

Entités publiques

25 **Une entité présentant les états financiers est dispensée des obligations en matière d'informations à fournir du paragraphe 18 en ce qui concerne les transactions et les soldes, y compris les engagements, entre parties liées avec:**

(a) un État qui exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité présentant les états financiers; et

(b) une autre entité qui est une partie liée dans la mesure où le même État exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable à la fois sur l'entité présentant les états financiers et l'autre entité.

26 **Si une entité présentant les états financiers applique la dispense du paragraphe 25, elle doit indiquer ce qui suit concernant les transactions et soldes liés visés au paragraphe 25:**

(a) le nom de l'autorité publique et la nature de sa relation avec l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire contrôle, contrôle conjoint ou influence notable);

(b) les informations suivantes de manière suffisamment détaillée afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de l'entité de comprendre l'effet des transactions entre parties liées sur ses états financiers:

(i) la nature et le montant de chaque transaction notable individuellement; et

(ii) pour les autres transactions collectivement mais pas individuellement notables, une indication qualitative ou quantitative de leur importance. Les types de transactions incluent celles énumérées au paragraphe 21.

27 En faisant preuve de jugement pour définir le niveau de détail à indiquer conformément aux dispositions du paragraphe 26, point (b), l'entité présentant les états financiers doit considérer la proximité de la relation entre parties liées et les autres facteurs pertinents dans la détermination du niveau de signification de la transaction, par exemple si:

(a) elle est notable en terme de taille;

(b) elle est effectuée dans des conditions non commerciales;

▼**M26**

(c) elle est effectuée en dehors des opérations quotidiennes normales, par exemple l'achat et la vente d'entreprises;

(d) elle est communiquée aux autorités de réglementation ou de surveillance;

(e) elle est communiquée aux cadres supérieurs;

(f) elle est soumise à l'approbation des actionnaires.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

28 Une entité doit appliquer la présente Norme rétrospectivement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Une application anticipée, soit de l'intégralité de la Norme, soit de la dispense partielle des paragraphes 25 à 27 pour les entités publiques, est permise. Si une entité applique soit l'intégralité de la Norme, soit la dispense partielle pour une période ouverte avant le 1er janvier 2011, elle doit l'indiquer.

RETRAIT DE IAS 24 (2003)

29 La présente Norme annule et remplace IAS 24 *Information relative aux parties liées* (telle que révisée en 2003).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 26

Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme s'applique aux états financiers présentés par les régimes de retraite lorsque de tels états sont établis.

2 Les régimes de retraite reçoivent parfois d'autres dénominations tels que: «régimes de pension», «régimes surcomplémentaires», ou «régimes de prestations de retraite». La présente norme traite un régime de retraite comme une entité autonome, distincte des employeurs des adhérents au régime. Toutes les autres normes s'appliquent aux états financiers des régimes de retraite, dans la mesure où elles ne sont pas annulées et remplacées par la présente norme.

3 La présente norme traite de la comptabilisation et des rapports financiers qu'un régime présente à l'ensemble de ses adhérents considéré comme un groupe. Elle ne traite pas des informations données aux adhérents individuels au sujet de leurs droits aux prestations de retraite.

4 IAS 19 *Avantages du personnel* traite de la détermination du coût des prestations de retraite dans les états financiers des employeurs ayant des régimes de retraite. La présente norme complète donc IAS 19.

5 Les régimes de retraite peuvent être des régimes à cotisations définies ou des régimes à prestations définies. Nombre d'entre eux nécessitent la création de fonds distincts, pouvant ou non avoir une personnalité juridique distincte et pouvant ou non avoir des administrateurs, fonds qui sont alimentés par des cotisations et qui paient des prestations de retraite. La présente norme s'applique, qu'il y ait ou non création d'un fonds, et qu'il y ait ou non des administrateurs.

6 Les régimes de retraite ayant des actifs investis auprès d'entreprises d'assurance sont soumis aux mêmes dispositions en matière comptable et de financement que pour des accords de placements privés. Ils entrent en conséquence dans le champ d'application de la présente norme, à moins que le contrat conclu avec l'entreprise d'assurance ne le soit au nom d'un adhérent particulier ou d'un groupe d'adhérents et que l'obligation en matière de retraite n'incombe exclusivement à l'entreprise d'assurance.

7 La présente norme ne traite pas d'autres formes d'avantages liés à l'emploi tels que les indemnités de fin de contrat de travail, les accords de rémunération différée, les congés liés à l'ancienneté, les plans spéciaux de retraite anticipée ou de licenciement, les régimes d'assurance-maladie et de protection sociale et les plans d'attribution de primes. Les régimes publics de sécurité sociale sont également exclus du champ d'application de la présente norme.

▼B

DÉFINITIONS

8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *régimes de retraite* sont des accords selon lesquels une entité fournit des prestations à ses salariés au moment ou après la date de leur fin d'activité (sous forme d'une rente annuelle ou d'un capital), lorsque ces prestations, ou les cotisations de l'employeur en vue de ces prestations, peuvent être déterminées ou estimées à l'avance selon les clauses d'un accord ou les usages de l'entité.

Les *régimes à cotisations définies* sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer au titre des retraites est déterminé par les cotisations versées à un fonds ainsi qu'aux bénéfices tirés des placements y afférents.

Les *régimes à prestations définies* sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer est déterminé par référence à une formule habituellement fondée sur la rémunération et/ou les années de service des membres du personnel.

La *couverture financière* est le transfert d'actifs à une entité (le fonds) distincte de l'entité de l'employeur pour faire face aux obligations futures de paiement des prestations de retraite.

Pour les besoins de la présente norme, les termes ci-après sont également utilisés:

Les *adhérents* sont les membres d'un régime de retraite et ceux qui ont droit à des prestations au titre de ce régime.

Les *actifs nets affectés aux prestations* sont les actifs d'un régime diminués des passifs autres que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises.

La *valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises* est la valeur actualisée des paiements attendus que le régime de retraite aura à verser aux membres du personnel actuels et anciens, au titre des services déjà rendus.

Les *prestations acquises* sont les prestations dont les droits, selon les termes d'un régime de retraite, ne sont pas conditionnés par un emploi continu.

9 Certains régimes de retraite peuvent être financés par d'autres personnes que les employeurs; la présente norme s'applique également aux états financiers présentés par ces régimes.

10 La plupart des régimes de retraite sont fondés sur des accords formels. Certains régimes sont informels mais ont acquis un caractère obligatoire du fait de pratiques établies des employeurs. Même si certains régimes autorisent les employeurs à limiter leurs obligations au titre des régimes, il est en général difficile pour un employeur de supprimer un régime s'il veut conserver ses employés. Les mêmes conventions comptables et d'information s'appliquent à un régime, qu'il soit informel ou formel.

▼B

11 De nombreux régimes de retraite prévoient la constitution de fonds séparés auxquels des cotisations sont versées et qui paient des prestations. Ces fonds peuvent être dirigés par des tiers qui gèrent de façon indépendante les actifs de financement. Dans certains pays, ces tiers sont appelés des administrateurs. Le terme «administrateur» est utilisé dans la présente norme pour désigner ces personnes, qu'un *trust* ait été ou non formalisé.

12 En général, les régimes de retraite sont décrits comme étant soit des régimes à cotisations définies, soit des régimes à prestations définies, chacun ayant ses caractéristiques propres. On peut parfois trouver des régimes contenant les deux caractéristiques. Dans le cadre de la présente norme, ces plans hybrides sont assimilés à des régimes à prestations définies.

RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES

13 Les états financiers d'un régime à cotisations définies doivent comporter un état des actifs nets affectés au paiement des prestations ainsi qu'une description de la politique de financement.

14 Dans un régime à cotisations définies, le montant des prestations futures de l'adhérent est fonction des cotisations versées par l'employeur, par l'adhérent ou par les deux, et de l'efficacité de la gestion et du rendement des placements du fonds. Le versement des cotisations au fonds libère généralement l'employeur de son obligation. Les conseils d'un actuaire ne sont en général pas nécessaires, bien qu'ils soient parfois utilisés pour estimer les prestations futures qui peuvent être obtenues sur la base des cotisations actuelles et de différents niveaux de cotisations futures et de rendements des placements.

15 Les adhérents sont concernés par les activités du régime parce que celles-ci ont une incidence directe sur le niveau de leurs prestations futures. Les adhérents ont un intérêt à savoir si les cotisations ont été reçues et si les contrôles appropriés ont été faits pour protéger les droits des bénéficiaires. L'employeur, quant à lui, est concerné par l'efficacité et le bon fonctionnement du régime.

16 L'objectif d'une information financière fournie par un régime à cotisations définies est de donner périodiquement des informations sur ce régime et sur la performance de ses placements. Cet objectif est en général atteint par la présentation d'un état financier comprenant les éléments suivants:

a) une description des activités importantes de la période et de l'effet de tout changement du régime, de ses adhérents, termes et conditions;

b) des états présentant les transactions effectuées et la performance des placements au cours de la période ainsi que la situation financière du régime en fin de période; et

c) une description de la politique de placement.

RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

17 Les états financiers d'un régime à prestations définies doivent comprendre, soit:

a) un état présentant:

i) les actifs nets affectés au paiement des prestations;

▼B

ii) la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les prestations acquises des prestations non acquises; et

iii) l'excédent ou le déficit en résultant; ou

b) un état des actifs nets affectés au paiement de prestations, comportant:

i) soit une note annexe mentionnant la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les prestations acquises des prestations non acquises;

ii) soit un renvoi à cette information fournie dans un rapport actuariel joint.

Lorsque aucune évaluation actuarielle n'a été préparée à la date de l'état financier, c'est l'évaluation la plus récente qui doit servir de base de référence, et sa date doit être mentionnée.

18 La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, telle que prévue au paragraphe 17, doit être fondée sur les prestations promises définies selon les termes du régime pour les services rendus à la date du rapport, soit sur la base des niveaux de salaires actuels, soit sur la base des niveaux de salaires projetés, en indiquant la base utilisée. L'effet de tout changement dans les hypothèses actuarielles ayant eu un effet important sur la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises doit également être indiqué.

19 Les états financiers doivent expliquer la relation entre la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises et les actifs nets affectés au paiement de ces prestations, ainsi que la politique suivie pour le financement des prestations promises.

20 Dans un régime à prestations définies, le paiement des prestations de retraite promises dépend de la situation financière du régime et de la capacité des cotisants à verser les cotisations futures au régime, aussi bien que de la performance des placements et du bon fonctionnement du régime.

21 Dans un régime à prestations définies, il est nécessaire d'utiliser périodiquement les conseils d'un actuaire pour apprécier la situation financière du régime, réviser les hypothèses et proposer des montants pour le niveau des cotisations futures.

22 L'objectif de l'information financière fournie par un régime à prestations définies est de donner périodiquement des informations sur les ressources et les activités financières du régime qui sont utiles pour apprécier la relation dans le temps entre l'accumulation des ressources et les prestations du régime. Cet objectif est en général atteint par la présentation d'un état financier comprenant les éléments suivants:

a) une description des activités importantes de la période et de l'effet de tout changement du régime, de ses adhérents, termes et conditions;

b) des états présentant les transactions et la performance des placements au cours de la période ainsi que la situation financière du régime en fin de période;

c) des informations actuarielles, soit dans le cadre même des états, soit dans un rapport distinct; et

d) une description de la politique de placement.

▼B

Valeur actuarielle actuelle des prestations de retraite promises

23 La valeur actualisée des paiements attendus au titre d'un régime de retraite peut être calculée et présentée en utilisant le niveau actuel de salaires ou le niveau des salaires projeté jusqu'au départ en retraite des adhérents.

24 Les raisons données pour adopter l'approche sur la base des salaires actuels sont les suivantes:

a) la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite, étant la somme des montants actuellement attribuables à chaque adhérent au régime, peut être calculée de façon plus objective qu'avec les niveaux de salaires projetés car elle implique moins d'hypothèses;

b) des augmentations dans les prestations attribuables à une augmentation de salaire deviennent une obligation pour le régime à partir du moment où le salaire augmente; et

c) le montant de la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, calculé selon les niveaux de salaires actuels, est en général plus étroitement lié au montant à payer si l'on met fin ou si l'on abandonne le régime.

25 Les raisons données pour adopter l'approche sur la base des salaires projetés sont:

a) l'information financière doit être préparée sur la base de la continuité d'exploitation, quelles que soient les hypothèses et les estimations qui doivent être faites;

b) dans les régimes de fin de carrière, les prestations sont déterminées en se référant aux salaires de fin de carrière ou proches de la fin de carrière; ainsi, les niveaux de salaires, les niveaux de cotisation et les taux de rendement doivent-ils être projetés; et

c) le fait de ne pas tenir compte des projections de salaires alors que le financement est en majeure partie fondé sur les projections de salaires peut conduire à faire état d'un surfinancement apparent, alors qu'en fait, le régime n'est pas surfinancé ou d'un financement adéquat alors que le régime est sous-financé.

26 La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, établie à partir des salaires actuels, est fournie dans les états financiers d'un régime pour indiquer l'obligation relative aux prestations dues à la date des états financiers. La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, établie à partir des salaires projetés, est fournie afin d'indiquer l'importance de l'obligation potentielle sur la base de la continuité de l'exploitation, qui est généralement la base du financement. En plus de l'information sur la valeur actualisée actuarielle des prestations promises, il peut être nécessaire de fournir des explications suffisantes pour indiquer clairement le contexte dans lequel doit être appréciée la valeur actualisée actuarielle des prestations promises. Ces explications peuvent se présenter sous forme d'informations sur le caractère adéquat du financement futur prévu et de la politique de financement fondée sur les projections de salaires. Ces informations peuvent figurer dans les états financiers ou dans le rapport de l'actuaire.

▼B

Fréquence des évaluations actuarielles

27 Dans de nombreux pays, les évaluations actuarielles ne sont pas obtenues plus fréquemment que tous les trois ans. Lorsqu'il n'y a pas eu d'évaluation actuarielle à la date des états financiers, l'évaluation la plus récente sert de base de référence et la date de cette évaluation est indiquée.

Contenu des états financiers

28 Pour les régimes à prestations définies, l'information est présentée selon l'une des formes suivantes, qui correspondent à différentes pratiques en termes d'informations à fournir sur les données actuarielles et de présentation de cette information:

a) il est inclus dans les états financiers un état présentant les actifs nets affectés au paiement des prestations, la valeur actualisée actuarielle des prestations promises et l'excédent ou le déficit qui en résulte. Les états financiers comportent également un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations et variations de la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite. Les états financiers peuvent également être accompagnés d'un rapport distinct d'un actuaire justifiant la valeur actualisée actuarielle des prestations promises;

b) un état financier comprenant un état des actifs nets affectés au paiement des prestations et un état des variations de ces actifs nets. La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises est indiquée dans une note annexe à ces états. Les états financiers peuvent également être accompagnés d'un rapport d'un actuaire justifiant la valeur actualisée actuarielle des prestations promises; et

c) des états financiers comprenant un état des actifs nets affectés au paiement des prestations et un état des variations de ces actifs nets, la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises figurant dans un rapport actuariel distinct.

Dans chacune des formes, un rapport des administrateurs qui a la nature d'un rapport de la direction ou des dirigeants, ainsi qu'un rapport de placement peuvent également accompagner les états financiers.

29 Les partisans des formes de rapport décrites aux paragraphes 28a) et b) considèrent que le chiffrage des prestations de retraite promises et les autres informations fournies dans le cadre de ces approches aident les utilisateurs à apprécier la situation actuelle du régime et la probabilité que les obligations du régime soient satisfaites. Ils considèrent également que les états financiers doivent être exhaustifs et qu'ils ne doivent pas s'appuyer sur des états joints. Toutefois, certains considèrent que la forme décrite au paragraphe 28a) pourrait donner l'impression qu'il existe un passif, alors que selon eux, la valeur actualisée actuarielle des prestations promises ne présente pas toutes les caractéristiques d'un passif.

▼B

30 Les partisans de la forme de rapport décrite au paragraphe 28c) considèrent que la valeur actualisée actuarielle des prestations promises ne doit pas figurer dans un état des actifs nets affectés au paiement de celles-ci, suivant la forme de rapport décrite au paragraphe 28a), ni même être indiquée sous forme d'une note annexe comme il est décrit au paragraphe 28b), parce qu'elle sera directement comparée aux actifs du régime et qu'une telle comparaison peut ne pas être valable. Ils soutiennent que les actuaires ne comparent pas nécessairement la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises aux valeurs de marché des placements, mais qu'ils estiment plutôt la valeur actualisée des flux de trésorerie attendus de ces placements. En conséquence, ils considèrent qu'une telle comparaison est peu susceptible de refléter l'appréciation globale du régime faite par l'actuaire et qu'elle peut être mal comprise. Certains considèrent également que, quantifiées ou non, les informations sur les prestations de retraite promises doivent exclusivement figurer dans un rapport actuariel distinct, où les explications appropriées peuvent être fournies.

31 La présente norme accepte les vues de ceux qui veulent que l'information concernant les prestations de retraite promises soit fournie dans un rapport actuariel distinct. Elle rejette les arguments contre le chiffrage de la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises. En conséquence, les formes de rapport décrites aux paragraphes 28a) et b) sont jugées acceptables selon la présente norme, tout comme la forme décrite au paragraphe 28c), à condition que les états financiers fassent référence à un rapport actuariel joint, et dans lequel figure la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises.

TOUS RÉGIMES

Évaluation des actifs du régime

32 Les placements détenus au titre des régimes de retraite doivent être comptabilisés à la juste valeur. Dans le cas de titres négociables sur un marché, la juste valeur est la valeur de marché. Lorsque sont détenus des placements au titre d'un régime pour lesquels il n'est pas possible d'estimer la juste valeur, il convient d'indiquer la raison pour laquelle la juste valeur n'est pas utilisée.

33 Dans le cas de titres négociables sur un marché, la juste valeur est habituellement la valeur de marché parce que ce mode d'évaluation constitue la mesure la plus utile des titres à la date du rapport et de la performance des placements pour la période. Les titres qui ont une valeur de remboursement fixe et qui ont été acquis pour faire face aux obligations du régime, ou à une partie de celles-ci, peuvent être comptabilisés sur la base de leur valeur de remboursement in fine, en supposant un taux de rendement constant jusqu'à l'échéance. Pour des placements d'un régime qui sont détenus et pour lesquels il n'est pas possible de faire une estimation de la juste valeur, comme la propriété de la totalité d'une entité, la raison pour laquelle la juste valeur n'est pas utilisée est indiquée. Dans la mesure où les placements sont comptabilisés à des montants autres que la valeur du marché ou la juste valeur, cette dernière, d'une manière générale, est également mentionnée. Les actifs utilisés pour le fonctionnement du fonds sont comptabilisés selon les normes applicables.

Informations à fournir

34 Les états financiers d'un régime de retraite, qu'il soit à prestations ou à cotisations définies, doivent également comporter les informations suivantes:

a) un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations;

▼B

b) un résumé des principales méthodes comptables; et

c) une description du régime et l'effet de tout changement intervenu dans le régime au cours de la période.

35 Les états financiers fournis au titre des régimes de retraite peuvent comprendre les éléments suivants s'ils sont applicables:

a) un état des actifs nets affectés au paiement des prestations, indiquant:

i) les actifs en fin de période, selon une classification adaptée;

ii) la base d'évaluation des placements;

iii) des détails sur tout placement représentant à lui seul soit plus de 5 % des actifs nets affectés au paiement de prestations, soit plus de 5 % de tous type et catégorie de titres;

iv) des détails sur tout placement en titre émis par l'employeur; et

v) les passifs autres que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises;

b) un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations faisant apparaître les éléments suivants:

i) les cotisations des employeurs;

ii) les cotisations des membres du personnel;

iii) le produit des placements, tel qu'intérêts et dividendes;

iv) les autres produits;

v) les prestations payées ou à payer (en décomposant, par exemple, en prestations de retraite, prestations pour décès et invalidité et paiements forfaitaires);

vi) les charges administratives;

vii) les autres charges;

viii) les impôts sur le résultat;

ix) les profits et pertes réalisés sur la cession de placements et les variations de la valeur des placements; et

x) les transferts inter-régimes;

c) une description de la politique de financement;

d) pour les régimes à prestations définies, la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises (qui peuvent être réparties en prestations acquises et prestations non acquises) sur la base des prestations promises selon les termes du régime, des services rendus à cette date, et en utilisant les niveaux de salaires, actuels ou projetés; cette information peut figurer dans un rapport actuariel joint, à lire dans le contexte des états financiers correspondants; et

e) pour les régimes à prestations définies, une description des principales hypothèses actuarielles et de la méthode utilisée pour calculer la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises.

36 Le rapport financier d'un régime de retraite comprend une description de ce régime; celle-ci est fournie soit dans le cadre des états financiers, soit dans un rapport distinct. Elle peut comprendre les éléments suivants:

a) le nom des employeurs et des catégories de personnel couvertes;

▼B

b) le nombre d'adhérents qui reçoivent des prestations et le nombre des autres adhérents classés comme il convient;

c) le type du régime, à cotisations définies ou à prestations définies;

d) une note précisant si les adhérents cotisent au régime;

e) une description des prestations de retraite promises aux adhérents;

f) une description de toutes les modalités de liquidation du régime; et

g) les changements intervenus dans les éléments a) à f) au cours de la période couverte par le rapport.

Il n'est pas rare de faire référence à d'autres documents promptement disponibles pour les utilisateurs et dans lesquels figure une description du régime, et de n'indiquer dans le rapport que les informations se rapportant aux changements intervenus ultérieurement.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

37 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1988.

▼**M11**

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 27

États financiers consolidés et individuels

CHAMP D'APPLICATION

1 **La présente Norme doit être appliquée à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une société mère.**

2 La présente Norme ne traite pas des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises et de leurs effets sur la consolidation, y compris du goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*).

3 **La présente Norme doit également être appliquée pour la comptabilisation de participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées lorsqu'une entité choisit de présenter des états financiers individuels ou y est obligée par des dispositions locales.**

DÉFINITIONS

4 **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Les *états financiers consolidés* sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique.

Le *contrôle* est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Un *groupe* est une société mère et toutes ses filiales.

Une *participation ne donnant pas le contrôle* est la part d'intérêt, dans une filiale, qui n'est pas attribuable directement ou indirectement à une société mère.

Une *société mère* mère est une entité qui a une ou plusieurs filiales.

Les *états financiers individuels* sont ceux que présentent une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans les capitaux propres plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.

Une *filiale* est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, contrôlée par une autre entité (appelée la société mère).

5 Une société mère ou sa filiale peut être un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement. Dans ces cas, les états financiers consolidés préparés et présentés selon la présente Norme sont également préparés de manière à respecter IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.

6 Pour une entité telle que décrite au paragraphe 5, les états financiers individuels sont les états financiers préparés et présentés en supplément des états financiers désignés au paragraphe 5. Les états financiers individuels n'ont pas à être joints à ces états financiers, ni à les accompagner.

▼M11

7 Les états financiers d'une entité qui n'a pas de filiale, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement ne sont pas des états financiers individuels.

8 Une société mère exemptée de la présentation d'états financiers consolidés selon le paragraphe 10 peut présenter des états financiers individuels comme étant ses seuls états financiers.

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

9 Une société mère, autre qu'une société mère décrite au paragraphe 10, doit présenter des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses participations dans des filiales selon la présente Norme.

10 Une société mère n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si:

a) la société mère est elle-même une filiale détenue totalement ou partiellement par une autre entité et que ses autres propriétaires, y compris ceux qui, par ailleurs, n'ont pas le droit de vote, ont été informés de la non-préparation d'états financiers consolidés par la société mère et ne s'y opposent pas;

b) les instruments de dette ou de capitaux propres de la société mère ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux);

c) la société mère n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'un comité des valeurs mobilières ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public; et

d) la société mère ultime ou une société mère intermédiaire présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes internationales d'information financière.

11 Une société mère qui, selon le paragraphe 10, choisit de ne pas présenter d'états financiers consolidés, et qui présente seulement des états financiers individuels, respecte les paragraphes 38 à 43.

PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

12 Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les filiales de la société mère. ([1]).

13 Le contrôle est présumé exister lorsque la société mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entité, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle. Le contrôle existe également lorsque la société mère détenant la moitié ou moins des droits de vote d'une entité, dispose: ([2])

a) du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs;

([1]) Si lors de l'acquisition, une filiale satisfait aux critères lui permettant d'être classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, elle doit être comptabilisée selon cette Norme.

([2]) Voir également SIC-12 *Consolidation – Entités ad hoc*.

▼**M11**

b) du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat;

c) du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe; ou

d) du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

14 Une entité peut posséder des bons de souscription d'actions, des options d'achat d'actions, des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou autres instruments analogues qui, s'ils sont exercés ou convertis, ont la faculté de donner à l'entité un pouvoir de vote ou de restreindre le pouvoir de vote d'un tiers sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité (droits de vote potentiels). L'existence et l'effet des droits de vote potentiels exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par une autre entité, sont pris en considération quand l'entité apprécie si elle détient le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité. Les droits de vote potentiels ne sont pas actuellement exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou que s'il se produit un événement futur.

15 Pour apprécier si les droits de vote potentiels contribuent à constituer le contrôle, l'entité examine tous les faits et circonstances (et notamment les conditions d'exercice des droits de vote potentiels et de tous autres accords contractuels, considérés individuellement ou conjointement) qui affectent les droits de vote potentiels, à l'exception des intentions de la direction et de la capacité financière d'exercice ou de conversion de ces droits.

16 Une filiale n'est pas exclue du périmètre d'intégration du seul fait que l'investisseur est un organisme de capital-risque, un fonds commun de placement, une SICAV ou une entité similaire.

17 Une filiale n'est pas exclue du périmètre de consolidation parce que ses activités sont dissemblables de celles des autres entités du groupe. Une information pertinente est fournie en consolidant ces filiales et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des filiales. Par exemple, les informations à fournir imposées par IFRS 8 *Secteurs opérationnels* aident à expliquer l'importance des différentes activités au sein du groupe.

PROCÉDURES DE CONSOLIDATION

18 Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de la société mère et de ses filiales sont combinés, ligne par ligne, en additionnant les postes semblables d'actifs, de passifs, de capitaux propres, de produits et de charges. Afin que les états financiers consolidés présentent l'information financière du groupe comme celle d'une entité économique unique, les étapes ci-dessous sont alors suivies:

a) la valeur comptable de la participation de la société mère dans chaque filiale et la quote-part de la société mère dans les capitaux propres de chaque filiale sont éliminées (voir IFRS 3, qui décrit également le traitement du goodwill en résultant);

▼M11

b) les participations ne donnant pas le contrôle dans le résultat de filiales consolidées pour la période de reporting sont identifiées; et

c) les participations ne donnant pas le contrôle dans l'actif net des filiales consolidées sont identifiées séparément des parts d'intérêt de la société mère dans leur capital. Les participations ne donnant pas le contrôle dans l'actif net comprennent:

i) le montant de ces participations ne donnant pas le contrôle à la date du regroupement d'origine, calculé selon IFRS 3; et

ii) la part des participations ne donnant pas le contrôle dans les variations des capitaux propres depuis la date du regroupement.

19 Lorsque des droits de vote potentiels existent, les quotes-parts du résultat et les variations des capitaux propres attribuées à la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle sont déterminées sur la base des pourcentages de participation actuels et ne reflètent pas l'exercice ou la conversion possibles des droits de vote potentiels.

20 Les soldes, les transactions, les produits et les charges intra-groupe doivent être intégralement éliminés.

21 Les soldes et les transactions intra-groupe, y compris les produits, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés. Les résultats découlant de transactions intra-groupe compris dans les actifs tels que les stocks et les immobilisations sont intégralement éliminés. Les pertes intra-groupe peuvent indiquer une dépréciation nécessitant une comptabilisation dans les états financiers consolidés. IAS 12 *Impôts sur le résultat* s'applique aux différences temporaires résultant de l'élimination des profits et des pertes sur transactions intragroupe.

22 Les états financiers de la société mère et de ses filiales, utilisés dans la préparation des états financiers consolidés doivent être établis à la même date. Lorsque la fin de la période de reporting de la société mère et celle d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que les états financiers de la société mère, à moins que cela ne soit impraticable.

23 Quand, selon le paragraphe 22, les états financiers d'une filiale utilisés pour la préparation des états financiers consolidés sont établis à une date différente de celle des états financiers de la société mère, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte l'effet des transactions ou événements significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de la société mère. En aucun cas l'écart entre la fin de la période de reporting de la filiale et celle de la société mère ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes de reporting et toute différence entre la fin des périodes de reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.

24 Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

25 Si une entité du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires, les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés.

▼M11

26 Les produits et les charges d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés à compter de la date d'acquisition, de la manière définie dans IFRS 3. Les produits et charges de la filiale doivent être basés sur les valeurs des actifs et des passifs comptabilisés dans les états financiers consolidés de la société mère à la date d'acquisition. Ainsi, une charge d'amortissement comptabilisée dans l'état du résultat global consolidé après la date d'acquisition doit être basée sur les justes valeurs des actifs amortissables correspondants comptabilisés dans les états financiers consolidés à la date d'acquisition. Les produits et les charges d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés jusqu'à la date à laquelle la société mère cesse d'avoir le contrôle de la filiale.

27 Dans l'état consolidé de situation financière dans les capitaux propres, les participations ne donnant pas le contrôle doivent être présentées séparément de la participation des propriétaires de la société mère.

28 Le résultat et chaque composante des autres éléments du résultat global sont attribués aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle. Le résultat global total est attribué aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle.

29 Si une filiale a des actions préférentielles cumulatives en circulation classées en capitaux propres et détenues par des participations ne donnant pas le contrôle, la société mère calcule sa quote-part du résultat après ajustements pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que ceux-ci aient été décidés ou non.

30 Des modifications de la part d'intérêt d'une société mère dans une filiale qui n'aboutissent pas à une perte de contrôle sont comptabilisées comme des transactions portant sur des capitaux propres (c.-à-d./par exemple, des transactions effectuées avec des propriétaires agissant en cette qualité).

31 Dans ce cas, les valeurs comptables des participations, qu'elles donnent ou non le contrôle, doivent être ajustées afin de refléter les changements de leurs participations relatives dans la filiale. Toute différence entre le montant de l'ajustement appliqué aux participations ne donnant pas le contrôle et la juste valeur de la contrepartie payée ou reçue doit être comptabilisée directement et attribuée aux propriétaires de la société mère.

PERTE DE CONTRÔLE

32 Une société mère peut perdre le contrôle d'une filiale avec ou sans changement dans le niveau absolu ou relatif de sa participation. Cela peut survenir, par exemple, lorsqu'une filiale est soumise au contrôle d'un gouvernement, d'un tribunal, d'un administrateur judiciaire ou d'une autorité de réglementation. Cela peut également survenir à la suite d'un accord contractuel.

33 Une société mère peut perdre le contrôle d'une filiale en deux ou plusieurs accords (transactions). Cependant, dans certains cas, les circonstances indiquent qu'il y a lieu de comptabiliser les accords multiples comme ne constituant qu'une seule transaction. Pour déterminer si elle doit comptabiliser les accords comme une transaction unique, une société mère doit considérer l'ensemble des termes et conditions des accords ainsi que leurs effets économiques. Un ou plusieurs des critères suivants peuvent constituer une indication que la société mère doit comptabiliser les accords multiples comme une transaction unique:

a) Ils sont conclus simultanément et en considération l'un de l'autre.

b) Ils constituent une transaction unique destinée à atteindre une incidence commerciale globale.

▼M11

c) L'existence d'un accord est subordonnée à celle d'au moins un autre accord.

d) Un accord ne se justifie pas économiquement s'il est considéré isolément, alors qu'il se justifie économiquement s'il est considéré avec d'autres accords. Un exemple d'un tel accord serait une cession d'actions à un prix inférieur au marché, compensée par une cession ultérieure à un prix supérieur au marché.

34 **Si une société mère perd le contrôle d'une filiale, elle:**

a) décomptabilise les actifs (y compris tout goodwill éventuel) et les passifs de la filiale à leur valeur comptable à la date de la perte du contrôle;

b) décomptabilise la valeur comptable de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'ancienne filiale à la date de la perte de contrôle (y compris tous les autres éléments du résultat global qui lui sont attribuables);

c) comptabilise:

i) la juste valeur de la contrepartie éventuellement reçue au titre de la transaction, de l'événement ou des circonstances qui ont abouti à la perte de contrôle; et

ii) si la transaction qui a abouti à la perte de contrôle implique une distribution de parts de la filiale à des propriétaires agissant en cette qualité, cette distribution;

d) comptabilise toute participation conservée dans l'ancienne filiale à sa juste valeur à la date de perte de contrôle;

e) reclasse en résultat, ou transfère directement en résultats non distribués si d'autres Normes l'imposent les montants identifiés au paragraphe 35; et

f) comptabilise toute différence qui en résulte au titre de profit ou de perte en résultat attribuable à la société mère.

35 Si une société mère perd le contrôle d'une filiale, elle doit comptabiliser tous les montants inscrits en autres éléments du résultat global relatifs à cette filiale sur la même base que celle qui s'appliquerait si la société mère avait directement sorti les actifs ou passifs correspondants. Ainsi, s'il y avait lieu de reclasser en résultat un profit ou une perte comptabilisés antérieurement en autres éléments du résultat global lors de la sortie des actifs ou des passifs correspondants, la société mère reclasse le profit ou la perte de capitaux propres en résultat (en tant qu'ajustement de reclassement) lorsqu'elle perd le contrôle de la filiale. Par exemple, si une filiale dispose d'actifs financiers disponibles à la vente et que la société mère perd le contrôle de la filiale, la société mère doit reclasser en résultat le profit ou la perte antérieurement comptabilisés en autres éléments de résultat global relatifs à ces actifs. De même, si un excédent de réévaluation comptabilisé antérieurement en autres éléments du résultat global est transféré directement en résultats non distribués lors de la sortie de l'actif, la société mère transfère l'excédent de réévaluation en résultats non distribués au moment de la perte de contrôle de la filiale.

36 **Lors de la perte de contrôle sur une filiale, tout investissement conservé dans l'ancienne filiale et tous les montants dus par ou à cette ancienne filiale doivent être comptabilisés selon les autres Normes à compter de la date de perte du contrôle.**

▼M11

37 La juste valeur d'un investissement conservé dans l'ancienne filiale à la date de perte de contrôle doit être considérée comme étant la juste valeur de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation* ou bien, le cas échéant, comme le coût, lors de la comptabilisation initiale, d'un investissement dans une entreprise associée ou contrôlée conjointement.

COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES FILIALES, DES ENTITÉS CONTRÔLÉES CONJOINTEMENT ET DES ENTREPRISES ASSOCIÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS

38 Dans le cas où une entité prépare des états financiers individuels, elle doit comptabiliser les participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées:

a) soit au coût,

b) soit selon IAS 39.

L'entité doit appliquer la même méthode comptable à chaque catégorie de participations. Les participations comptabilisées au coût doivent être comptabilisées conformément à IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* lorsqu'elles sont classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5. L'évaluation des participations comptabilisées selon IAS 39 ne change pas dans ces circonstances.

38A Une entité doit comptabiliser en résultat un dividende d'une filiale, d'une entité contrôlée conjointement ou d'une entreprise associée dans ses états financiers individuels lorsque son droit à percevoir le dividende est établi.

38B Lorsqu'une société mère réorganise la structure de son groupe en établissant une nouvelle entité comme sa société mère de manière à ce qu'elle réponde aux critères suivants:

a) la nouvelle société mère obtient le contrôle de la société mère d'origine en émettant des instruments de capitaux propres à la place des instruments de capitaux propres existants de la société mère d'origine;

b) les actifs et passifs du nouveau groupe et du groupe d'origine sont les mêmes immédiatement avant et après la réorganisation; et

c) les propriétaires de la société mère d'origine avant la réorganisation ont les mêmes intérêts absolus et relatifs dans les actifs nets du groupe d'origine et du nouveau groupe immédiatement avant et après la réorganisation,

et que la nouvelle société mère comptabilise sa participation dans la société mère d'origine conformément au paragraphe 38(a) dans ses états financiers individuels, la nouvelle société mère doit évaluer le coût à la valeur comptable de sa part des éléments de capitaux propres indiqués dans les états financiers individuels de la société mère d'origine à la date de la réorganisation.

38C De façon similaire, une entité qui n'est pas une société mère peut établir une nouvelle entité comme étant sa société mère d'une manière qui répond aux critères énoncés au paragraphe 38B. Les exigences du paragraphe 38B s'appliquent de la même façon à de telles réorganisations. Dans ce cas, les références à la «société mère d'origine» et au «groupe d'origine» sont des références à l'«entité d'origine».

▼M11

39 La présente Norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public. Les paragraphes 38 et 40 à 43 s'appliquent lorsqu'une entité établit des états financiers individuels conformes aux normes internationales d'information financière. L'entité produit également des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public conformément au paragraphe 9, à moins que l'exemption prévue au paragraphe 10 ne s'applique.

40 Les participations dans les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées comptabilisées selon IAS 39 dans les états financiers consolidés doivent être comptabilisées de la même manière dans les états financiers individuels de l'investisseur.

INFORMATIONS À FOURNIR

41 Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés:

a) la nature de la relation entre la société mère et une filiale lorsque la société mère ne détient pas, directement ou indirectement par des filiales, plus de la moitié des droits de vote;

b) les raisons pour lesquelles la détention, directement ou indirectement par des filiales, de plus de la moitié des droits de vote réels ou potentiels de l'entité détenue ne constitue pas un contrôle;

c) la fin de la période de reporting des états financiers d'une filiale, lorsque ces états financiers sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés et qu'ils sont établis à une date ou pour une période différente de celle des états financiers de la société mère, ainsi que la raison de l'utilisation de dates ou de périodes différentes;

d) la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple d'accords d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des filiales de transférer des fonds à la société mère sous la forme de dividendes en numéraire, ou de rembourser des prêts ou avances;

e) un tableau qui montre les effets d'éventuels changements dans la quote-part d'intérêts d'une société mère dans une filiale qui n'aboutissent pas à une perte de contrôle sur la part de capitaux propres attribuable aux propriétaires de la société mère; et

f) en cas de perte de contrôle sur une filiale, la société mère doit présenter le profit ou la perte éventuels, comptabilisés selon le paragraphe 34, et:

i) la quote-part de ce résultat attribuable à la comptabilisation d'une participation conservée dans l'ancienne filiale, à sa juste valeur à la date de perte de contrôle; et

ii) le(s) poste(s) de l'état du résultat global dans le(s)quel(s) est comptabilisé le profit ou la perte (s'il n'est pas présenté séparément dans l'état du résultat global).

42 Lorsque des états financiers individuels sont établis pour une société mère qui, selon le paragraphe 10, choisit de ne pas présenter d'états financiers consolidés, ces états financiers individuels doivent indiquer:

a) le fait que les états financiers sont des états financiers individuels; que l'exemption de consolidation a été utilisée; le nom et le pays de constitution ou de résidence de l'entité dont les états financiers consolidés conformes aux normes internationales d'information financière ont été mis à la disposition du public et l'adresse à laquelle ces états financiers consolidés peuvent être obtenus; ainsi que l'adresse à laquelle ces états financiers consolidés peuvent être obtenus;

▼M11

b) une liste des participations importantes dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées, indiquant le nom, le pays de constitution ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus; et

c) une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les participations énumérées selon le paragraphe (b).

43 **Lorsqu'une société mère (autre qu'une société mère concernée par le paragraphe 42), un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement ou un investisseur dans une entreprise associée prépare des états financiers individuels, ceux-ci doivent indiquer:**

a) le fait que les états financiers sont des états financiers individuels et les raisons pour lesquelles ces états financiers sont présentés, lorsqu'il n'y a pas d'obligation légale;

b) une liste des participations importantes dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées, indiquant le nom, le pays de constitution ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus; et

c) une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les participations énumérées au paragraphe (b);

et doivent identifier les états financiers, préparés selon le paragraphe 9 de la présente Norme, de IAS 28 et de IAS 31, auxquels ils se rapportent.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

44 **Une entité doit appliquer la présente Norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.**

45 **Une entité doit appliquer les amendements apportés par l'International Accounting Standards Board à IAS 27 en 2008 aux paragraphes 4, 18, 19, 26 à 37 et 41(e) et (f) pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Toutefois, une entité ne doit pas appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes avant le 1er juillet 2009 si elle n'applique pas également IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008). Si une entité applique les amendements avant le 1er juillet 2009, elle doit l'indiquer. Une entité doit appliquer les amendements à titre rétrospectif, sauf les exceptions suivantes:**

a) l'amendement du paragraphe 28 relatif à l'attribution du résultat global total aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle, même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle. En conséquence, une entité ne doit pas retraiter d'attribution de profit ou de perte pour les périodes de reporting antérieures à celle où l'amendement est appliqué.

b) les dispositions des paragraphes 30 et 31 relatifs à la comptabilisation des changements dans les parts d'intérêt dans une filiale après obtention du contrôle. Dès lors, les dispositions des paragraphes 30 et 31 ne s'appliquent pas aux changements intervenus avant qu'une entité applique les amendements.

▼M11

c) les dispositions des paragraphes 34 à 37 pour la perte de contrôle d'une filiale. Une entité ne doit pas retraiter la valeur comptable d'un investissement dans une ancienne filiale si le contrôle en a été perdu avant l'application de ces amendements. En outre, une entité ne doit pas recalculer de profit ou de perte lors de la perte de contrôle d'une filiale survenue avant l'application des amendements.

45A Le paragraphe 38 a été modifié par les Améliorations des IFRS publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009, à titre prospectif à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois IFRS 5. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ledit amendement à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

45B *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (amendements de IFRS 1 et IAS 27), publié en mai 2008, a supprimé la définition de la méthode du coût du paragraphe 4 et ajouté le paragraphe 38A. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les changements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements de IAS 18, IAS 21 et IAS 36 qui y sont liés.

45C *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (amendements de IFRS 1 et IAS 27), publié en mai 2008, a ajouté les paragraphes 38B et 38C. Une entité doit appliquer ces paragraphes à titre prospectif aux réorganisations survenant au cours des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. En outre, une entité peut choisir d'appliquer les paragraphes 38B et 38C rétrospectivement aux réorganisations antérieures entrant dans le champ d'application de ces paragraphes. Cependant, si une entité retraite une réorganisation quelconque pour se conformer au paragraphe 38B ou 38C, elle doit retraiter toutes les réorganisations ultérieures entrant dans le champ d'application de ces paragraphes. Si une entité applique le paragraphe 38B ou 38C à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

RETRAIT DE IAS 27 (2003)

46 La présente Norme annule et remplace IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* (révisée en 2003).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 28

Participations dans des entreprises associées

CHAMP D'APPLICATION

▼M8

1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans des entreprises associées. Toutefois, elle ne s'applique pas aux participations dans des entreprises associées détenues par:

(a) des organismes de capital-risque; ou

(b) des fonds de placement, des formes de trust et des entités similaires telles que des fonds d'assurance liés à des participations

qui, lors de leur comptabilisation initiale, sont désignés comme étant à leur juste valeur avec variation en résultat, ou sont classés en actifs détenus à des fins de transaction et comptabilisés conformément à IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*. De telles participations doivent être évaluées à leur juste valeur conformément à IAS 39, et les variations de juste valeur comptabilisées en résultat pendant la période au cours de laquelle la variation se produit. Une entité qui détient une telle participation doit fournir les informations requises par le paragraphe 37(f).

▼B

DÉFINITIONS

2 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Une *entreprise associée* est une entité, y compris une entité si elle est sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, dans laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui n'est ni une filiale ni une participation dans une coentreprise.

Les *états financiers consolidés* sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique.

Le *contrôle* est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

La *méthode de la mise en équivalence* est une méthode comptable selon laquelle la participation est initialement comptabilisée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entreprise détenue. Le résultat de l'investisseur comprend sa quote-part du résultat de l'entreprise détenue.

Le *contrôle commun* est le partage du contrôle d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).

Les *états financiers individuels* sont ceux que présentent une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans les capitaux propres plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.

▼B

L'*influence notable* est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entreprise détenue, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

Une *filiale* est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, contrôlée par une autre entité (appelée la société mère).

3 Les états financiers dans lesquels est appliquée la méthode de la mise en équivalence ne sont pas des états financiers individuels, de même que les états financiers d'une entité qui ne détient pas de filiale, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une coentreprise.

4 Les états financiers individuels sont ceux qui sont présentés en complément des états financiers consolidés, états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et états financiers dans lesquels les participations des coentrepreneurs sont consolidées proportionnellement. Des états financiers individuels peuvent être joints ou non à ces états financiers, ou les accompagner.

5 Les entités, qui sont exemptées en vertu du paragraphe 10 d'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, de l'application de la consolidation proportionnelle selon le paragraphe 2 d'IAS 31 *Participations dans des coentreprises*, ou encore de l'application de la méthode de la mise en équivalence en vertu du paragraphe 13c) de la présente norme, peuvent présenter des états financiers individuels comme seuls états financiers.

Influence notable

6 Si un investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple, par le biais de filiales), 20 % ou davantage des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé avoir une influence notable, sauf à démontrer clairement que ce n'est pas le cas. Inversement, si l'investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple, par le biais de filiales), moins de 20 % des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé ne pas avoir d'influence notable, sauf à démontrer clairement que cette influence existe. L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre investisseur n'exclut pas nécessairement que l'investisseur ait une influence notable.

7 L'existence de l'influence notable d'un investisseur est habituellement mise en évidence par une ou plusieurs des situations suivantes:

a) représentation au conseil d'administration ou à l'organe de direction équivalent de l'entreprise détenue;

b) participation au processus d'élaboration des politiques, et notamment participation aux décisions relatives aux dividendes et autres distributions;

c) transactions significatives entre l'investisseur et l'entreprise détenue;

d) échange de personnels dirigeants; ou

e) fourniture d'informations techniques essentielles.

▼B

8 Une entité peut posséder des bons de souscription d'actions, des options d'achat d'actions, des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou autres instruments similaires qui, s'ils sont exercés ou convertis, ont la faculté de donner à l'entité un pouvoir de vote supplémentaire ou de restreindre le pouvoir de vote d'un tiers sur les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité (c'est-à-dire ses droits de vote potentiels). L'existence et l'effet de droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par d'autres entités, sont pris en considération au moment d'apprécier si une entité détient une influence notable. Les droits de vote potentiels ne sont pas actuellement exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou que s'il se produit un événement futur.

9 Pour apprécier si les droits de vote potentiels contribuent à constituer une influence notable, l'entité examine tous les faits et circonstances (et notamment les conditions d'exercice des droits de vote potentiels et de tous autres accords contractuels, considérés individuellement ou conjointement) qui affectent les droits potentiels, à l'exception des intentions de la direction et de la capacité financière d'exercice ou de conversion.

10 Une entité perd son influence notable sur une entreprise détenue lorsqu'elle perd le pouvoir de participer aux décisions de politiques financières et opérationnelles de cette entité. La perte d'influence notable peut coïncider ou non avec un changement dans le niveau absolu ou relatif de participation. Elle peut survenir, par exemple, lorsqu'une entreprise associée est soumise au contrôle d'un gouvernement, d'un tribunal, d'un administrateur judiciaire ou d'un régulateur. Elle peut également survenir à la suite d'un accord contractuel.

Méthode de la mise en équivalence

11 Selon la méthode de la mise en équivalence, la participation dans une entreprise associée est initialement comptabilisée au coût, et la valeur comptable est augmentée ou diminuée pour comptabiliser la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise détenue après la date d'acquisition. La quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise détenue est comptabilisée dans le résultat de l'investisseur. Les distributions reçues de l'entreprise détenue réduisent la valeur comptable de la participation. ►**M5** Des ajustements de la valeur comptable peuvent également être nécessaires dans le cas de modifications de la valeur de la participation de l'investisseur dans l'entreprise détenue dues à des variations des autres éléments du résultat global de l'entité détenue. De telles modifications sont notamment celles qui résultent de la réévaluation des immobilisations corporelles et des écarts de conversion. La quote-part de l'investisseur dans ces changements est comptabilisée en autres éléments du résultat global de l'investisseur (voir IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)). ◄

12 Lorsque des droits de vote potentiels existent, la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise détenue et dans les variations de capitaux propres de l'entreprise détenue est déterminée sur la base des parts d'intérêt actuelles et ne traduit pas la possibilité d'exercice ou de conversion des droits de vote potentiels.

▼B

MODALITÉS D'APPLICATION DE LA MÉTHODE DE MISE EN ÉQUIVALENCE

13 Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, sauf si:

a) la participation est classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;

b) l'exception visée au paragraphe 10 d'IAS 27, qui autorise une société mère détenant également une participation dans une entreprise associée à ne pas présenter d'états financiers consolidés, est applicable; ou

c) toutes les dispositions suivantes s'appliquent:

i) l'investisseur est une filiale entièrement détenue ou est une filiale partiellement détenue par une autre entité, et ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne sont généralement pas habilités à voter, ont été informés, sans émettre d'objection, que l'investisseur n'applique pas la méthode de la mise en équivalence;

ii) les instruments de dette ou de capitaux propres de l'investisseur ne sont pas négociés sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux);

iii) l'investisseur n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public; et

iv) la société mère ultime ou une société mère intermédiaire de l'investisseur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes internationales d'information financière.

14 Les participations décrites au paragraphe 13a) doivent être comptabilisées selon IFRS 5.

15 Lorsqu'une participation dans une entreprise associée, classée auparavant comme étant détenue en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de ce classement, elle doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de son classement comme détenue en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis le classement comme détenue en vue de la vente doivent être modifiés en conséquence.

16 [Supprimé]

17 La comptabilisation du résultat sur la base des distributions reçues peut ne pas constituer une mesure adéquate du résultat revenant à un investisseur du fait de sa participation dans une entreprise associée, parce que les distributions reçues peuvent n'avoir que peu de rapport avec la performance de l'entreprise associée. Parce que l'investisseur exerce une influence notable sur l'entreprise associée, il a une part d'intérêt dans la performance de l'entreprise associée et, en conséquence, dans la rentabilité de sa participation. L'investisseur comptabilise cette participation en élargissant le périmètre de ses états financiers pour y inclure sa quote-part dans le résultat de cette entreprise associée. En conséquence, l'application de la méthode de la mise en équivalence fournit une meilleure information sur l'actif net et sur le résultat de l'investisseur.

▼M11

18 Un investisseur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date où il cesse de détenir une influence notable sur une entreprise associée; il doit comptabiliser cette participation selon IAS 39 à compter de cette date, à condition que l'entreprise associée ne devienne pas une filiale ou une coentreprise telle que définie dans IAS 31. Lors de la perte d'une influence notable, l'investisseur doit évaluer à la juste valeur tout investissement qu'il conserve dans l'ancienne entreprise associée. L'investisseur doit comptabiliser en résultat toute différence entre:

(a) la juste valeur de tout investissement conservé et de tout produit lié à la sortie de la fraction de participation dans l'entreprise associée; et

(b) la valeur comptable de l'investissement à la date de la perte de l'influence notable.

19 Lorsqu'un investissement cesse d'être une entreprise associée et est dès lors comptabilisé selon IAS 39, la juste valeur de l'investissement à la date où il cesse d'être une entreprise associée doit être considérée comme sa juste valeur lors de la comptabilisation initiale en tant qu'actif financier selon IAS 39.

19A Si un investisseur perd son influence notable sur une entreprise associée, il doit comptabiliser tous les montants comptabilisés en autres éléments du résultat global relatifs à cette entreprise associée sur la même base que celle qui s'appliquerait si l'entreprise associée avait directement sorti les actifs ou passifs correspondants. Ainsi, si un profit ou une perte comptabilisé(e) antérieurement en autres éléments du résultat global par une entreprise associée doit être reclassé(e) en résultat lors de la sortie des actifs ou des passifs correspondants, l'investisseur reclasse le profit ou la perte de capitaux propres en résultat (en tant qu'ajustement de reclassement) lorsqu'il perd son influence notable sur la filiale. Par exemple, si une entreprise associée dispose d'actifs financiers disponibles à la vente et que l'investisseur perd son influence notable sur l'entreprise associée, il doit reclasser en résultat le profit ou la perte antérieurement comptabilisé en autres éléments de résultat global relatifs à ces actifs. Si la part d'intérêt d'un investisseur dans une entreprise associée est réduite, mais que l'investissement reste une entreprise associée, l'investisseur ne doit reclasser en résultat qu'une fraction proportionnelle du profit ou de la perte antérieurement comptabilisés en autres éléments du résultat global.

▼B

20 De nombreuses modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation décrites dans IAS 27. En outre, les concepts sous-jacents aux modalités utilisées pour comptabiliser l'acquisition d'une filiale sont également adoptés pour comptabiliser l'acquisition d'une participation dans une entreprise associée.

21 La part d'un groupe dans une entreprise associée est l'agrégation des participations dans cette entreprise associée détenues par la société mère et ses filiales. Pour cet objectif, les participations détenues par les autres entreprises associées ou coentreprises du groupe sont ignorées. Lorsqu'une entreprise associée a des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises, le résultat et l'actif net pris en considération pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont ceux comptabilisés dans les états financiers de l'entreprise associée (y compris sa quote-part dans le résultat et l'actif net de ses entreprises associées et coentreprises), après les ajustements nécessaires pour uniformiser les méthodes comptables (voir paragraphes 26 et 27).

▼B

22 Le résultat provenant de transactions «ascendantes» et «descendantes» entre un investisseur (y compris ses filiales consolidées) et une entreprise associée n'est comptabilisé dans les états financiers de l'investisseur qu'à concurrence des parts d'intérêt des investisseurs non liés à cette entreprise associée. Les transactions «ascendantes» sont, par exemple, des ventes d'actifs par une entreprise associée à l'investisseur. Les transactions «descendantes» sont, par exemple, des ventes d'actifs par un investisseur à une entreprise associée. La quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise associée résultant de ces transactions est éliminée.

▼M12

23 Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle l'entité devient une entreprise associée. Lors de l'acquisition de la participation, toute différence entre le coût de la participation et la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs et des passifs identifiables de l'entreprise associée est comptabilisée comme suit:

a) le goodwill lié à une entreprise associée est inclus dans la valeur comptable de la participation. Un amortissement de ce goodwill n'est pas autorisé.

b) tout excédent de la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de l'entreprise associée sur le coût de la participation est inclus comme produit dans la détermination de la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise associée de la période au cours de laquelle la participation est acquise.

▼B

Des ajustements appropriés sont également apportés à la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise associée postérieurs à l'acquisition pour tenir compte, par exemple, de l'amortissement des actifs amortissables, sur la base de leur juste valeur respective à la date d'acquisition. De même, des ajustements appropriés de la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise associée postérieurs à l'acquisition sont effectués au titre des pertes de valeur comptabilisées par l'entreprise associée, telles que pour le *goodwill* ou les immobilisations corporelles.

24 Lorsqu'il applique la méthode de la mise en équivalence, l'investisseur utilise les derniers états financiers disponibles de l'entreprise associée. ►M5 Lorsque la fin de la période de reporting de l'investisseur et de l'entreprise associée sont différentes, l'entité associée prépare, pour les besoins de l'investisseur, des états financiers à la même date que les états financiers de l'investisseur, sauf si cela se révèle impraticable. ◄

25 Quand, selon le paragraphe 24, ►M5 les états financiers d'une entreprise associée utilisés pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont établis à une date différente de celle de l'investisseur, ◄ des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions ou événements significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de l'investisseur. ►M5 En aucun cas, l'écart entre la fin de la période de reporting de l'entreprise associée et celle de l'investisseur ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes de reporting et toute différence entre la fin des périodes de reporting doivent être identiques d'une période à l'autre. ◄

26 Les états financiers de l'investisseur doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires.

▼B

27 Si une entreprise associée utilise des méthodes comptables autres que celles de l'investisseur pour des transactions et événements similaires se produisant dans des circonstances similaires, des ajustements sont apportés pour rendre les méthodes comptables de l'entreprise associée conformes à celles de l'investisseur lorsque celui-ci utilise les états financiers de l'entreprise associée pour appliquer la méthode de la mise en équivalence.

28 Si une entreprise associée a des actions préférentielles cumulatives en circulation détenues par des parties autres que l'investisseur et classées en capitaux propres, l'investisseur calcule sa quote-part du résultat après ajustements pour tenir compte des dividendes sur ces actions, que ceux-ci aient été décidés ou non.

29 Si la quote-part de l'investisseur dans les pertes d'une entreprise associée est égale ou supérieure à sa participation dans celle-ci, l'investisseur cesse de comptabiliser sa quote-part dans les pertes à venir. La participation dans une entreprise associée est la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée selon la méthode de la mise en équivalence ainsi que toute part d'intérêt à long terme qui, en substance, constitue une part de la participation nette de l'investisseur dans l'entreprise associée. Par exemple, un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une extension de la participation nette de l'investisseur dans cette entreprise associée. De tels éléments peuvent comprendre des actions préférentielles et des créances ou des prêts à long terme, mais pas des créances et dettes commerciales ou des créances à long terme adossées à des sûretés adéquates, telles que des prêts garantis. Les pertes, comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, qui excèdent la participation de l'investisseur en actions ordinaires sont imputées aux autres composantes de la quote-part de l'investisseur d'une entreprise associée dans l'ordre inverse de leur rang (c'est-à-dire de leur ordre de priorité en cas de liquidation).

30 Lorsque la quote-part de l'investisseur est ramenée à zéro, les pertes supplémentaires font l'objet d'une provision, et un passif est comptabilisé, seulement dans la mesure où l'investisseur a encouru une obligation légale ou implicite ou a effectué des paiements au nom de l'entreprise associée. Si l'entreprise associée enregistre ultérieurement des bénéfices, l'investisseur ne recommence à comptabiliser sa quote-part dans ces bénéfices qu'après avoir dépassé sa quote-part de pertes nettes non comptabilisées.

Pertes de valeur

31 Après l'application de la méthode de la mise en équivalence, y compris la comptabilisation des pertes de l'entreprise associée selon le paragraphe 29, l'investisseur applique les dispositions d'IAS 39 pour déterminer s'il est nécessaire de comptabiliser une perte de valeur additionnelle au titre de la participation nette de l'investisseur dans l'entreprise associée.

32 L'investisseur applique également les dispositions d'IAS 39 pour déterminer si une perte de valeur additionnelle est comptabilisée pour sa participation dans l'entreprise associée qui ne constitue pas une part de la participation nette, ainsi que le montant de cette perte de valeur.

▼M8

33 Puisque le goodwill qui fait partie de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée n'est pas comptabilisé individuellement, il n'est pas soumis au test de dépréciation séparément en appliquant les dispositions relatives au test de dépréciation du goodwill selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. À la place, la valeur comptable totale de la participation est soumise au test de dépréciation selon IAS 36 en tant qu'actif unique, en comparant sa valeur recouvrable (à savoir la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et la juste valeur diminuée des coûts de la vente) avec sa valeur comptable, dès lors que l'application des dispositions de IAS 39 indiquent que la participation risque d'être dépréciée. Une perte de valeur comptabilisée dans ces circonstances n'est attribuée à aucun actif, goodwill compris, faisant partie de la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée. De même, toute reprise de cette perte de valeur est comptabilisée selon IAS 36 dans la mesure où la valeur recouvrable de la participation augmente par la suite. Pour déterminer la valeur d'utilité de la participation, l'entité estime:

▼B

a) sa quote-part de la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'entreprise associée, y compris les flux de trésorerie générés par les activités de l'entreprise associée et les produits liés à la sortie in fine de la participation; ou

b) la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus des dividendes à recevoir de la participation et de sa sortie in fine.

En retenant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat.

34 La valeur recouvrable d'une participation dans une entreprise associée est appréciée pour chaque entreprise associée, à moins que cette dernière ne génère pas d'entrées de trésorerie par son utilisation continue, largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs de l'entité.

ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS

35 Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée dans les états financiers individuels de l'investisseur selon les paragraphes 37 à 42 d'IAS 27.

36 La présente norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public.

INFORMATIONS À FOURNIR

37 Les informations suivantes doivent être fournies:

a) la juste valeur des participations dans des entreprises associées pour lesquelles il existe des prix cotés publiés;

b) les informations financières résumées des entreprises associées, comprenant les montants agrégés des actifs, passifs, du chiffre d'affaires et du résultat;

c) les raisons pour lesquelles la présomption d'absence d'influence notable d'un investisseur est infirmée, si l'investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiales, moins de 20 % des droits de vote ou des droits de vote potentiels dans l'entreprise détenue mais conclut cependant que cette influence existe;

▼B

d) les raisons pour lesquelles la présomption d'influence notable d'un investisseur est infirmée, si l'investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiales, 20 % ou davantage des droits de vote ou des droits de vote potentiels dans l'entreprise détenue mais conclut cependant que cette influence n'existe pas;

▼M5

e) la fin de la période de reporting des états financiers d'une entreprise associée, lorsque ces états financiers sont utilisés en appliquant la méthode de la mise en équivalence et qu'ils sont établis à une date ou pour une période différente de celle de l'investisseur, ainsi que la raison de l'utilisation de dates ou de périodes différentes;

▼B

f) la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple de contrats d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité des entreprises associées de transférer des fonds à l'investisseur sous la forme de dividendes en espèces, ou de remboursements de prêts ou d'avances;

g) la quote-part non comptabilisée dans les pertes d'une entreprise associée, tant pour la période que cumulée, si un investisseur a cessé de comptabiliser sa quote-part des pertes d'une entreprise associée;

h) le fait qu'une entreprise associée ne soit pas comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence conformément au paragraphe 13; et

i) les informations financières résumées des entreprises associées, individuellement ou en groupe, qui ne sont pas comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, et incluant les montants du total de l'actif, du passif, du chiffre d'affaires et du résultat.

38 Les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence doivent être classées en actifs non courants. La quote-part de l'investisseur dans le résultat de ces participations et la valeur comptable de ces participations doivent être présentées séparément. La quote-part de l'investisseur dans toutes les activités abandonnées de ces entreprises associées doit également être présentée séparément.

▼M5

39 L'investisseur doit comptabiliser en autres éléments du résultat global sa quote-part dans les changements comptabilisés en autres éléments du résultat global par l'entreprise associée.

▼B

40 Selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, l'investisseur doit indiquer:

a) sa quote-part des passifs éventuels d'une entreprise associée encourus en commun avec d'autres investisseurs; et

b) les passifs éventuels qui proviennent du fait que l'investisseur est solidairement responsable de tout ou partie des passifs de l'entreprise associée.

▼M8

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

▼B

41 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼**M5**

41A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié les paragraphes 11 et 39. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M11**

41B IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 18 à 19 et inséré le paragraphe 19A. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M8**

41C Les paragraphes 1 et 33 ont été modifiés par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer pour cette période antérieure les amendements du paragraphe 3 de IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*, du paragraphe 1 de IAS 31 et du paragraphe 4 de IAS 32 *Instruments financiers: présentation*, publiés en mai 2008. Une entité est autorisée à appliquer les amendements à titre prospectif.

▼**B**

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

42 La présente norme annule et remplace IAS 28 *Comptabilisation des participations dans des entreprises associées* (révisée en 2000).

43 La présente norme annule et remplace les interprétations suivantes:

a) SIC-3 *Élimination des profits et pertes latents sur des transactions avec des entreprises associées;*

b) SIC-20 *Méthode de la mise en équivalence — comptabilisation des pertes*; et

c) SIC-33 *Consolidation et méthode de la mise en équivalence — droits de vote potentiels et répartition des parts d'intérêt.*

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 29

Information financière dans les économies hyperinflationnistes

CHAMP D'APPLICATION ►M8 [1] ◄

1 La présente norme s'applique aux états financiers individuels, y compris les états financiers consolidés, de toute entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste.

2 Dans une économie hyperinflationniste, la présentation en monnaie locale, sans retraitement, des résultats opérationnels et de la situation financière est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant la même période comptable, est trompeuse.

3 La présente norme n'établit pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. C'est le jugement qui permet de savoir si un retraitement des états financiers selon la présente norme devient nécessaire. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants:

a) la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat;

b) la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie;

c) les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue pendant la durée du crédit, même si cette période est courte;

d) les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix; et

e) le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

4 Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent leurs états financiers dans la monnaie de la même économie hyperinflationniste appliquent la présente norme à partir de la même date. Cependant, la présente norme s'applique aux états financiers de toute entité dès le début de la période de reporting où elle identifie l'existence de l'hyperinflation dans le pays dans la monnaie duquel elle les présente.

LE RETRAITEMENT DES ÉTATS FINANCIERS

5 Les prix changent au cours du temps du fait de diverses influences spécifiques ou générales d'ordre politique, économique et social. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des influences générales peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.

[1] Dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008, le Board a modifié la terminologie utilisée dans IAS 29 dans un souci de cohérence avec d'autres IFRS, comme suit: (a) «valeur de marché» devient «juste valeur» et (b) «résultats» et «résultat net» deviennent «résultat».

▼M8

6 Les entités qui préparent des états financiers sur la base du coût historique le font sans tenir compte ni de l'évolution du niveau général des prix, ni de l'accroissement des prix spécifiques des actifs ou passifs comptabilisés. Les exceptions à cette règle sont représentées par les actifs et passifs qu'une entité doit évaluer ou choisit d'évaluer à la juste valeur. Les immobilisations corporelles peuvent par exemple être réévaluées à la juste valeur et il est généralement exigé que les actifs biologiques soient évalués à la juste valeur. Toutefois, certaines entités présentent des états financiers basés sur une approche au coût actuel qui reflète les effets des variations des prix spécifiques des actifs détenus.

▼B

7 Dans une économie hyperinflationniste, les états financiers, qu'ils soient établis selon la convention du coût historique ou du coût actuel, ne sont utiles que s'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Il en résulte que la présente norme s'applique aux états financiers d'entités qui présentent leurs états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. La présentation de l'information imposée par la présente norme sous forme de supplément à des états financiers non retraités n'est pas autorisée. En outre, la présentation séparée des états financiers avant retraitement est déconseillée.

▼M8

8 Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, qu'ils soient établis selon la convention du coût historique ou du coût actuel, doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la fin de la période de reporting. Les chiffres correspondants de la période précédente imposés par IAS 1, *Présentation des états financiers* (révisée en 2007), ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la fin de la période de reporting. Aux fins de la présentation de valeurs comparatives dans une monnaie de présentation différente, les paragraphes 42(b) et 43 de IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères s'appliquent*.

▼B

9 Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat net et doit être indiqué séparément.

10 Le retraitement des états financiers selon la présente norme impose à la fois l'application de certaines procédures et l'exercice du jugement. La cohérence et la permanence de la mise en œuvre de procédures et de jugement d'une période à l'autre est plus importante que l'exacte précision des montants qui en résultent dans les états financiers retraités.

États financiers au coût historique

▼M5

Etat de situation financière

▼B

11 Les montants figurant ►M5 dans l'état de situation financière ◄ et qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ sont retraités à l'aide d'un indice général des prix.

12 Les éléments monétaires ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Les éléments monétaires sont l'argent détenu et les éléments à recevoir ou à payer en argent.

▼B

13 Les actifs et les passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, tels que les prêts et les obligations indexés, sont ajustés selon ces accords afin d'établir le solde à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Ces éléments sont comptabilisés pour les montants ajustés dans ►M5 l'état de situation financière ◄ retraité.

▼M8

14 Tous les autres actifs et passifs sont non monétaires. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants courants à la fin de la période de reporting, tels que la valeur nette de réalisation et la juste valeur; ils ne sont donc pas retraités. Tous les autres actifs et passifs non monétaires sont retraités.

15 La plupart des éléments non monétaires sont comptabilisés au coût ou au coût diminué de l'amortissement; ils sont donc exprimés pour des montants en vigueur à la date de leur acquisition. Le coût retraité, ou coût diminué de l'amortissement, de chaque élément est déterminé en appliquant à son coût historique et au cumul des amortissements la variation d'un indice général des prix entre la date d'acquisition et la fin de la période de reporting. Par exemple, les immobilisations corporelles, les stocks de matières premières et de marchandises, les goodwills, les brevets, les marques et autres actifs similaires sont retraités à compter de la date de leur acquisition. Les stocks de produits semi-finis et finis sont retraités à compter des dates où les coûts d'achat et de transformation ont été encourus.

▼B

16 Les enregistrements détaillés des dates d'acquisition des immobilisations corporelles peuvent être indisponibles ou impossibles à estimer. Dans ces rares cas, il peut être nécessaire, pour la première période d'application de la présente norme, d'utiliser une évaluation des éléments, faite par un professionnel indépendant, comme base de leur retraitement.

17 Un indice général des prix peut ne pas être disponible pour les périodes dont un retraitement des immobilisations corporelles est imposé par la présente norme. Dans ce cas, il peut être nécessaire d'utiliser une estimation fondée, par exemple, sur les mouvements des taux de change entre la monnaie fonctionnelle et une monnaie étrangère relativement stable.

18 Quelques éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants qui étaient actuels à une date autre que celle de l'acquisition ou celle de clôture, par exemple les immobilisations corporelles qui ont été réévaluées à une date antérieure. Dans de tels cas, les valeurs comptables sont retraitées à compter de la date de réévaluation.

▼M8

19 Le montant retraité d'un élément non monétaire est diminué, selon les normes internationales d'information financière IFRS appropriées, lorsqu'il excède sa valeur recouvrable. Par exemple, les montants retraités des immobilisations corporelles, des goodwills, des brevets et des marques sont ramenés à la valeur recouvrable, et les montants retraités des stocks sont ramenés à la valeur nette de réalisation.

20 Une entreprise détenue comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence peut présenter ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. L'état de situation financière et l'état du résultat global d'une telle participation sont retraités selon la présente Norme, afin de calculer la quote-part de l'investisseur dans l'actif net et le résultat. Lorsque les états financiers retraités de la participation sont exprimés dans une monnaie étrangère, ils sont convertis au taux de clôture.

▼B

21 L'effet de l'inflation est généralement comptabilisé en coûts d'emprunts. Il ne convient pas de procéder à la fois au retraitement de l'investissement financé par emprunt et d'inscrire à l'actif la partie des coûts d'emprunt qui compense l'inflation pendant la même période. Cette partie des coûts d'emprunt est comptabilisée en charges au cours de la période où les coûts sont encourus.

22 Une entité peut acquérir des actifs en application d'un contrat qui permet de différer le paiement sans encourir une charge d'intérêt explicite. Lorsqu'il est impraticable d'imputer le montant de l'intérêt, de tels actifs sont retraités à compter de la date de paiement et non de la date d'acquisition.

23 [Supprimé]

24 À l'ouverture de la première période de l'application de la présente norme, les éléments composant les capitaux propres, à l'exception des résultats non distribués et des écarts de réévaluation, sont retraités par application d'un indice général des prix à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Tout écart de réévaluation qui a pris naissance au cours des périodes précédentes est éliminé. Les résultats non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants ►M5 de l'état de situation financière retraitée ◄.

25 À la fin de la première période et au cours de périodes ultérieures, tous les éléments composant les capitaux propres sont retraités par application d'un indice général des prix à compter du début de la période ou de la date d'apport, si elle est ultérieure. Les mouvements des capitaux propres au cours de la période sont indiqués selon IAS 1.

▼M5

Etat du résultat global

▼B

26 La présente norme impose que tous les éléments ►M5 de l'état du résultat global ◄ soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Par conséquent, tous les montants doivent être retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des éléments de produits et de charges dans les états financiers.

Profit ou perte sur la situation monétaire nette

27 En période d'inflation, une entité qui détient davantage d'actifs monétaires que de passifs monétaires perd du pouvoir d'achat, et une entité dont les passifs monétaires dépassent les actifs monétaires gagne du pouvoir d'achat, dans la mesure où les actifs et passifs ne sont pas liés à un niveau de prix. Ce profit ou cette perte sur la situation monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des capitaux propres et des éléments ►M5 de l'état su résultat global ◄ ainsi que de l'ajustement des actifs et passifs indexés. Le profit ou la perte peut être estimé en appliquant la variation d'un indice général des prix à la moyenne pondérée pour la période de la différence entre les actifs monétaires et les passifs monétaires.

▼M8

28 Le profit ou la perte sur la position monétaire nette est inclus dans le résultat. L'ajustement des actifs et des passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, effectué selon le paragraphe 13, est compensé avec le profit ou la perte sur la position monétaire nette. D'autres éléments de produits et de charges, tels que les produits et charges financières, et les écarts de change liés à des fonds investis ou empruntés, sont également associés à la position monétaire nette. Bien que ces éléments soient indiqués séparément, il peut être utile de les présenter avec le profit ou la perte sur la position monétaire nette dans l'état du résultat global.

▼B

États financiers au coût actuel

▼M5

Etat de situation financière

▼B

29 Les éléments évalués au coût actuel ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Les autres éléments ►M5 de l'état de situation financière ◄ sont retraités selon les paragraphes 11 à 25.

▼M5

Etat du résultat global

▼B

30 ►M5 L'état du résultat global ◄ au coût actuel, avant retraitement, présente généralement les coûts en vigueur au moment où se sont produits les transactions ou événements sous-jacents. Le coût des ventes et l'amortissement sont enregistrés aux coûts qui étaient actuels au moment de la consommation; les ventes et les autres charges sont enregistrées pour leur montant en argent quand elles sont encourues. Aussi tous les montants doivent-ils être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, par application d'un indice général des prix.

Profit ou perte sur la situation monétaire nette

31 Le profit ou la perte sur la position monétaire nette est comptabilisé selon les paragraphes 27 et 28.

Impôts

32 Le retraitement des états financiers selon la présente norme peut donner naissance à des différences entre la valeur comptable des actifs et passifs individuels ►M5 dans l'état de situation financière ◄ et leur base fiscale respective. Ces différences sont comptabilisées selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

▼M5

Etat des flux de trésorerie

▼B

33 La présente norme impose que tous les éléments ►M5 de l'état des flux de trésorerie ◄ soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

▼B

Chiffres comparatifs

▼M8

34 Les chiffres correspondants de la période précédente, qu'ils aient été établis selon la convention du coût historique ou selon celle du coût actuel, sont retraités par application d'un indice général des prix, de façon que les états financiers comparés soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting. L'information qui est fournie en ce qui concerne des périodes précédentes est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting. Aux fins de la présentation de valeurs comparatives dans une monnaie de présentation différente, les paragraphes 42(b) et 43 de IAS 21 s'appliquent.

▼B

États financiers consolidés

35 Une société mère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des filiales qui présentent également leurs états financiers dans la monnaie d'économies hyperinflationnistes. Les états financiers de ces filiales doivent être retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel ses états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur société mère. Lorsqu'une telle filiale est une filiale étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture. Les états financiers des filiales qui ne présentent pas leurs comptes dans la devise d'une économie hyperinflationniste sont traités selon IAS 21.

36 Si des états financiers ayant des ►M5 fins de périodes de reporting ◄ différentes sont consolidés, tous les éléments, monétaires et non monétaires, doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

Sélection et utilisation de l'indice général des prix

37 Le retraitement des états financiers selon la présente norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.

ÉCONOMIES CESSANT D'ÊTRE HYPERINFLATIONNISTES

38 Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon la présente norme, elle doit prendre les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la fin de la période de reporting précédente comme base de la valeur comptable dans ses états financiers ultérieurs.

INFORMATIONS À FOURNIR

39 Les informations suivantes doivent être fournies:

a) le fait que les états financiers et les chiffres correspondants des périodes précédentes ont été retraités pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle, et qu'en conséquence, ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

▼B

b) la convention de base — coût historique ou coût actuel — utilisée pour établir les états financiers; et

c) la désignation et le niveau de l'indice des prix à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et l'évolution de cet indice au cours des périodes de reporting actuelle et précédente.

40 Les informations à fournir imposées par la présente norme sont nécessaires pour décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'inflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1990.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 31

Participation dans des coentreprises

CHAMP D'APPLICATION

▼M8

1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et charges de coentreprises dans les états financiers de coentrepreneurs et d'investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise. Toutefois, elle ne s'applique pas aux participations de coentrepreneurs dans des entités contrôlées conjointement détenues par:

(a) des organismes de capital-risque; ou

(b) des fonds de placement, des formes de trust et des entités semblables telles que des fonds d'assurance liés à des participations

qui, lors de leur comptabilisation initiale, sont désignés comme étant à leur juste valeur avec variation en résultat, ou sont classés en actifs détenus à des fins de transaction et comptabilisés conformément à IAS 39 I*nstruments financiers: comptabilisation et évaluation*. De telles participations doivent être évaluées à leur juste valeur conformément à IAS 39, et les variations de juste valeur comptabilisées en résultat pendant la période au cours de laquelle la variation se produit. Un coentrepreneur qui détient une telle participation doit fournir les informations requises par les paragraphes 55 et 56.

▼B

2 Un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement est exempté des dispositions des paragraphes 30 (intégration proportionnelle) et 38 (méthode de la mise en équivalence) s'il remplit les conditions suivantes:

a) la participation est classée comme détenue en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;

b) l'exception du paragraphe 10 d'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels,* qui autorise une société mère détenant également une participation dans une entité contrôlée conjointement à ne pas présenter d'états financiers consolidés est applicable; ou

c) toutes les dispositions suivantes s'appliquent:

i) le coentrepreneur est une filiale entièrement détenue, ou encore une filiale partiellement détenue par une autre entité; et ses propriétaires, y compris ceux qui ne sont par ailleurs pas habilités à voter, ont été informés, sans émettre d'objection, que le coentrepreneur n'appliquait pas la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence;

ii) les instruments de dette ou de capitaux propres du coentrepreneur ne sont pas négociés sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux);

iii) le coentrepreneur n'a pas déposé ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public, ou n'est pas sur le point de le faire; et

▼B

iv) la société mère ultime ou une société mère intermédiaire du coentrepreneur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes internationales d'information financière.

DÉFINITIONS

3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Le *contrôle* est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une activité économique afin d'en obtenir des avantages.

La *méthode de la mise en équivalence* est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation dans une entité contrôlée conjointement est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du coentrepreneur dans l'actif net de l'entité contrôlée conjointement. Le résultat du coentrepreneur comprend sa quote-part du résultat de l'entité contrôlée conjointement.

Un *investisseur dans une coentreprise* est un participant à une coentreprise et n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Le *contrôle commun* est le partage du contrôle d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les coentrepreneurs).

Une *coentreprise* est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

L'*intégration proportionnelle* est une méthode de comptabilisation selon laquelle la quote-part d'un coentrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du coentrepreneur ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du coentrepreneur.

Les *états financiers individuels* sont ceux que présentent une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans les capitaux propres plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.

L'*influence notable* est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une activité économique, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

Un *coentrepreneur* est un participant à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.

4 Les états financiers dans lesquels on applique la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence ne sont pas des états financiers individuels, ni même des états financiers d'une entité qui ne détient pas de filiale, d'entreprise associée ou de participation de coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement.

▼B

5 Les états financiers individuels sont ceux qui sont présentés en complément des états financiers consolidés, états financiers dans lesquels les participations sont comptabilisées en appliquant la méthode de la mise en équivalence, et états financiers dans lesquels les participations des coentrepreneurs sont consolidées proportionnellement. Les états financiers individuels n'ont pas à être joints à ces états financiers, ni à les accompagner.

6 Les entités qui sont exemptées, en vertu du paragraphe 10 d'IAS 27, de l'application de la méthode de la mise en équivalence selon le paragraphe 13c) d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* ou de l'application de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence en vertu du paragraphe 2 de la présente norme peuvent présenter des états financiers individuels comme seuls états financiers.

Formes de coentreprises

7 Les coentreprises revêtent diverses formes et structures. La présente norme identifie trois grandes catégories — les activités contrôlées conjointement, les actifs contrôlés conjointement et les entités contrôlées conjointement — qui sont généralement connues sous le nom de coentreprises et répondent à leur définition. Toutes les coentreprises partagent les caractéristiques suivantes:

a) deux coentrepreneurs ou plus sont liés par un accord contractuel; et

b) l'accord contractuel établit un contrôle conjoint.

Contrôle commun

8 Le contrôle commun peut être écarté lorsqu'une entreprise détenue est en restructuration légale ou en faillite, ou lorsqu'elle est soumise à des restrictions sévères et durables qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds au coentrepreneur. Si le contrôle conjoint se poursuit, ces événements ne sont pas suffisants, par eux-mêmes, pour justifier de ne pas comptabiliser les coentreprises selon la présente norme.

Accord contractuel

9 L'existence d'un accord contractuel permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entreprises associées sur lesquelles l'investisseur exerce une influence notable (voir IAS 28). Aux fins de la présente norme, les activités qui ne font pas l'objet d'un accord contractuel pour établir un contrôle conjoint ne sont pas des coentreprises.

10 La preuve de l'accord contractuel peut être apportée de différentes façons, par exemple par un contrat conclu entre les coentrepreneurs ou le procès-verbal de leurs discussions. Dans certains cas, l'accord est incorporé dans les statuts ou dans les règlements de la coentreprise. Quelle qu'en soit la forme, l'accord contractuel est généralement constaté par écrit et traite de questions telles que:

a) l'activité, la durée et les obligations de communication financière de la coentreprise;

b) la désignation des membres du conseil d'administration ou d'un autre organe de direction similaire de la coentreprise et les droits de vote des coentrepreneurs;

c) les apports en capital des coentrepreneurs; et

d) le partage entre les coentrepreneurs de la production, des produits, charges ou résultats de la coentreprise.

▼B

11 L'accord contractuel établit le contrôle conjoint sur la coentreprise. Une telle disposition assure qu'aucun des coentrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité.

12 L'accord contractuel peut identifier l'un des coentrepreneurs comme le gestionnaire ou le gérant de la coentreprise. Le gestionnaire ne contrôle pas la coentreprise mais agit, en vertu des pouvoirs qui lui ont été délégués, conformément aux politiques financières et opérationnelles dont sont convenus les coentrepreneurs selon l'accord contractuel. Si le gestionnaire a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'activité économique, il contrôle la coentreprise, et celle-ci est alors une filiale du gestionnaire et non une coentreprise.

ACTIVITÉS CONTRÔLÉES EN COMMUN

13 L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et d'autres ressources des coentrepreneurs, plutôt que la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité, ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur utilise ses propres immobilisations corporelles et ses propres stocks. Il assume également ses propres charges et ses propres passifs et lève ses propres financements, qui représentent des obligations qui lui sont propres. Les activités de la coentreprise peuvent être réalisées par le personnel du coentrepreneur parallèlement aux activités similaires du coentrepreneur. L'accord de coentreprise prévoit généralement un mode de partage, entre les coentrepreneurs, des produits tirés de la vente de la production conjointe et de toute charge encourue en commun.

14 Un exemple d'activité contrôlée conjointement est celui où deux coentrepreneurs ou plus regroupent leurs activités, ressources et compétences pour produire, commercialiser et distribuer conjointement un produit particulier, tel qu'un avion. Chacun des coentrepreneurs est chargé d'une partie du processus de fabrication. Chacun assume ses propres coûts et obtient une quote-part du produit de la vente de l'avion, quote-part déterminée selon l'accord contractuel.

15 En ce qui concerne sa participation dans des activités contrôlées conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers:

a) les actifs dont il a le contrôle et les passifs qu'il encourt; et

b) les charges qu'il encourt et sa quote-part des produits qu'il retire de la vente des biens ou des services de la coentreprise.

16 Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont comptabilisés dans les états financiers du coentrepreneur, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.

17 Une comptabilité distincte peut ne pas être imposée à la coentreprise, et des états financiers peuvent ne pas être préparés par celle-ci. Toutefois, les coentrepreneurs peuvent préparer des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

▼B

ACTIFS CONTRÔLÉS EN COMMUN

18 Certaines coentreprises impliquent le contrôle conjoint, et souvent la copropriété, par les coentrepreneurs d'un ou plusieurs actifs apportés ou acquis aux fins de la coentreprise et qui lui sont dévolus à ces fins. Les actifs servent à procurer des avantages aux coentrepreneurs. Chaque coentrepreneur peut prendre sa quote-part de la production générée par les actifs et assume une part convenue des charges encourues.

19 Ces coentreprises n'impliquent pas la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur exerce, par le moyen de sa quote-part dans l'actif contrôlé en commun, un contrôle sur sa part dans les avantages économiques futurs.

20 De nombreuses activités du secteur du pétrole, du gaz et de l'extraction de minéraux impliquent des actifs contrôlés conjointement. Par exemple, un certain nombre de sociétés de production de pétrole peuvent contrôler et exploiter conjointement un oléoduc. Chaque coentrepreneur utilise l'oléoduc pour transporter son propre produit, en contrepartie de quoi il assume une part convenue des charges liées à l'activité de l'oléoduc. Un autre exemple d'actif contrôlé en commun est celui de deux entités contrôlant conjointement un bien immobilier, chacune d'elles touchant une part des loyers perçus et assumant une part des charges.

21 En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers:

a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs;

b) tout passif qu'il encourt;

c) sa quote-part de tout passif qu'il encourt conjointement avec les autres coentrepreneurs de la coentreprise;

d) tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentreprise; et

e) toute charge encourue au titre de sa participation dans la coentreprise.

22 En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur inclut dans sa comptabilité et comptabilise dans ses états financiers:

a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs et non comme une participation. Par exemple, la quote-part dans un oléoduc contrôlé en commun est classée en tant qu'immobilisation corporelle;

b) des passifs qu'il encourt, par exemple ceux qu'il a encourus pour financer sa quote-part des actifs;

c) sa quote-part de tout passif encouru conjointement avec les autres coentrepreneurs relativement à la coentreprise;

d) tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentreprise;

▼B

e) toute charge qu'il a encourue relativement à sa participation dans la coentreprise, par exemple celles qui sont liées au financement de sa participation dans les actifs et à la vente de sa quote-part de la production.

Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont comptabilisés dans les états financiers du coentrepreneur, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.

23 Le traitement des actifs contrôlés conjointement rend compte de la substance, de la réalité économique et, généralement, de la forme juridique de la coentreprise. La comptabilité distincte de la coentreprise peut se limiter aux charges qui sont encourues en commun par les coentrepreneurs et qui seront assumées in fine par ceux-ci en proportion des parts convenues. Il est possible de ne pas préparer d'états financiers pour la coentreprise, même si les coentrepreneurs préparent des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

ENTITÉS CONTRÔLÉES EN COMMUN

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

25 L'entité contrôlée conjointement contrôle les actifs de la coentreprise, encourt des passifs et des charges et réalise des produits. Elle peut passer des contrats en son nom propre et lever le financement nécessaire à l'activité de la coentreprise. Chaque coentrepreneur a droit à une quote-part dans les bénéfices de l'entité contrôlée conjointement, même si certaines entités contrôlées conjointement prévoient également le partage de la production de la coentreprise.

26 Un exemple courant d'entité contrôlée conjointement est celui de deux entités qui regroupent leurs activités dans un métier donné en transférant les actifs et passifs appropriés à une entité contrôlée conjointement. Un autre exemple est celui d'une entité qui débute une activité dans un pays étranger conjointement avec l'État ou un organisme public de ce pays, en établissant une entité distincte contrôlée conjointement par l'entité et l'État ou l'organisme public.

27 De nombreuses entités contrôlées conjointement sont en substance similaires aux coentreprises définies comme des activités contrôlées conjointement ou des actifs contrôlés conjointement. À titre d'exemple, les coentrepreneurs peuvent, pour des raisons fiscales ou autres, transférer un actif contrôlé en commun, comme un oléoduc, à une entité contrôlée conjointement. De même, les coentrepreneurs peuvent apporter dans une entité contrôlée conjointement des actifs qui seront exploités conjointement. Certaines activités contrôlées conjointement impliquent également l'établissement d'une entité contrôlée conjointement pour traiter certains aspects de l'activité, par exemple la conception, la commercialisation, la distribution ou le service après-vente du produit.

▼B

28 Une entité contrôlée conjointement tient sa propre comptabilité et prépare et présente des états financiers de la même manière que les autres entités, en conformité aux normes internationales d'information financière.

29 Généralement, chaque coentrepreneur apporte de la trésorerie ou autres ressources à l'entité contrôlée conjointement. Ces apports sont compris dans la comptabilité du coentrepreneur et comptabilisés dans ses états financiers comme une participation dans l'entité contrôlée conjointement.

États financiers d'un coentrepreneur

Consolidation proportionnelle

30 Un coentrepreneur doit comptabiliser sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la consolidation proportionnelle ou la méthode alternative décrite au paragraphe 38. En cas de recours à la consolidation proportionnelle, un des deux formats de présentation décrits ci-après doit être utilisé.

31 Un investisseur comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant un des deux formats de présentation pour la consolidation proportionnelle, qu'elle ait ou non des participations dans des filiales ou qu'elle présente ses états financiers comme des états financiers consolidés.

32 Lorsqu'il comptabilise une participation dans une entité contrôlée conjointement, il est essentiel qu'un coentrepreneur rende compte de la substance et de la réalité économique de l'accord, plutôt que de la structure ou de la forme particulière de la coentreprise. Dans une entité contrôlée conjointement, un coentrepreneur contrôle sa part des avantages économiques futurs par le biais de sa quote-part des actifs et passifs de la coentreprise. Cette substance et cette réalité économique sont traduites dans les états financiers consolidés du coentrepreneur, lorsque le coentrepreneur comptabilise sa participation dans les actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement en utilisant l'un des deux formats de présentation de la consolidation proportionnelle décrits au paragraphe 34.

33 L'application de la consolidation proportionnelle signifie que ►**M5** l'état de situation financière ◄ du coentrepreneur inclut sa quote-part des actifs contrôlés conjointement et sa quote-part des passifs dont il est conjointement responsable. ►**M5** L'état du résultat global ◄ du coentrepreneur comprend sa quote-part des produits et charges de l'entité contrôlée conjointement. De nombreuses procédures qui conviennent à l'application de la consolidation proportionnelle sont similaires aux procédures utilisées pour la consolidation des participations dans des filiales, lesquelles sont exposées dans IAS 27.

▼B

34 Différents formats de présentation peuvent être utilisés pour la consolidation proportionnelle. Le coentrepreneur peut regrouper sa quote-part de chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments similaires, ligne par ligne, dans ses états financiers. Par exemple, il peut regrouper sa quote-part des stocks de l'entité contrôlée conjointement avec ses stocks et regrouper sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement avec ses immobilisations corporelles. Ou bien, le coentrepreneur peut inclure dans ses états financiers des postes distincts pour sa quote-part des actifs, passifs, charges et produits de l'entité contrôlée conjointement. Par exemple, il peut faire apparaître de façon séparée sa quote-part d'un actif courant de l'entité contrôlée conjointement parmi ses actifs courants; il peut présenter de façon séparée sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement parmi ses immobilisations corporelles. Ces deux formats de présentation aboutissent à la présentation de montants identiques de résultat et de chaque grande catégorie d'actifs, passifs, produits et charges. Les deux formats sont acceptables aux fins de la présente norme.

35 Quel que soit le format retenu pour la consolidation proportionnelle, il ne convient pas de compenser des actifs ou des passifs en déduisant d'autres passifs ou actifs ou des produits ou des charges en déduisant d'autres charges ou produits, à moins qu'un droit légal de compensation n'existe et que la compensation ne représente la réalisation attendue de l'actif ou le règlement attendu du passif.

36 Un coentrepreneur doit cesser d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir le contrôle conjoint d'une entité contrôlée conjointement.

37 Le coentrepreneur cesse d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse de partager le contrôle conjoint de l'entité. Cela peut se produire, par exemple, lorsque le coentrepreneur cède sa participation ou lorsque l'entité contrôlée conjointement se voit imposer des restrictions externes telles que le coentrepreneur n'a plus le contrôle conjoint.

Méthode de la mise en équivalence

38 Au lieu d'employer la consolidation proportionnelle décrite au paragraphe 30, un coentrepreneur doit comptabiliser sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence.

39 Un coentrepreneur comptabilise sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence, qu'il ait ou non des participations dans des filiales, qu'il présente ou non ses états financiers comme des états financiers consolidés.

▼B

40 Certains coentrepreneurs comptabilisent leurs participations dans des entités contrôlées conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence, décrite dans IAS 28. L'utilisation de la méthode de la mise en équivalence est préconisée par ceux qui font valoir qu'il est inapproprié de regrouper des éléments contrôlés avec des éléments contrôlés conjointement, et par ceux qui estiment que les coentrepreneurs exercent une influence notable, et non un contrôle conjoint, sur une entité contrôlée conjointement. La présente norme ne recommande pas d'utiliser la méthode de la mise en équivalence parce que la consolidation proportionnelle rend mieux compte de la substance et de la réalité économique de la participation d'un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, c'est-à-dire du contrôle du coentrepreneur sur sa quote-part des avantages économiques futurs. Néanmoins, la présente norme permet l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence comme autre traitement autorisé lors de la comptabilisation de participations dans des entités contrôlées conjointement.

41 Le coentrepreneur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir un contrôle conjoint, ou d'exercer une influence notable, sur l'entité contrôlée conjointement.

Exceptions à la consolidation proportionnelle et à la méthode de la mise en équivalence

42 Les participations dans des entités contrôlées conjointement qui sont classées comme détenues en vue de la vente selon IFRS 5 doivent être comptabilisées selon cette norme.

43 Lorsqu'une participation dans une entité contrôlée conjointement, classée auparavant comme détenue en vue de la vente, ne satisfait plus aux critères de cette classification, elle doit être comptabilisée selon la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de sa classification comme détenue en vue de la vente. Les états financiers au titre des périodes depuis le classement comme détenue en vue de la vente doivent être modifiés en conséquence.

44 [Supprimé]

▼M11

45 Lorsqu’un investisseur cesse de disposer d’un contrôle conjoint sur une entité, il doit comptabiliser tout investissement résiduel selon IAS 39 à compter de cette date, pour autant que l’ancienne entité contrôlée conjointement ne devienne pas une filiale ou une entreprise associée. À compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une filiale d’un investisseur, celui-ci doit comptabiliser sa part d’intérêt selon IAS 27 et IFRS 3 *Regroupements d’entreprises* (révisée par l’International Accounting Standards Board en 2008). À compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une entreprise associée d’un investisseur, celui-ci doit comptabiliser sa participation selon IAS 28. Lors de la perte du contrôle conjoint, l'investisseur doit évaluer à la juste valeur tout investissement qu'il conserve dans l'ancienne entité contrôlée conjointement. L’investisseur doit comptabiliser en résultat toute différence entre:

(a) la juste valeur de tout investissement conservé et de tout produit lié à la sortie de la fraction de participation dans l’entité contrôlée conjointement; et

(b) la valeur comptable de l’investissement à la date de la perte du contrôle conjoint.

45A Lorsqu’un investissement cesse d’être une entité contrôlée conjointement et est dès lors comptabilisé selon IAS 39, la juste valeur de l’investissement à la date où il cesse d’être une entité contrôlée conjointement doit être considérée comme sa juste valeur lors de la comptabilisation initiale en tant qu’actif financier selon IAS 39.

▼M11

45B Si un investisseur perd le contrôle conjoint sur une entité, il doit comptabiliser tous les montants comptabilisés en autres éléments du résultat global relatifs à cette entité sur la même base que celle qui s'appliquerait si l'entité avait directement sorti les actifs ou passifs correspondants. Ainsi, si un profit ou une perte comptabilisé(e) antérieurement en autres éléments du résultat global doit être reclassé(e) en résultat lors de la sortie des actifs ou des passifs correspondants, l'investisseur reclasse le profit ou la perte de capitaux propres en résultat (en tant qu'ajustement de reclassement) lorsqu'il perd le contrôle conjoint de l'entité. Par exemple, si une entité contrôlée conjointement dispose d'actifs financiers disponibles à la vente et que l'investisseur perd son contrôle conjoint sur l'entité, il doit reclasser en résultat le profit ou la perte antérieurement comptabilisé en autres éléments de résultat global relatifs à ces actifs. Si la part d'intérêt d'un investisseur dans une entité contrôlée conjointement est réduite, mais que l'investissement reste une entité contrôlée conjointement, l'investisseur ne doit reclasser en résultat qu'une fraction proportionnelle du profit ou de la perte antérieurement comptabilisé(e) en autres éléments du résultat global.

▼B

États financiers individuels d'un coentrepreneur

46 Une participation dans une entité contrôlée conjointement doit être comptabilisée dans les états financiers individuels d'un coentrepreneur selon les paragraphes 37 à 42 d'IAS 27.

47 La présente norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public.

TRANSACTIONS ENTRE UN COENTREPRENEUR ET UNE COENTREPRISE

48 Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation d'un profit ou d'une perte quelconque découlant de la transaction doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentreprise conserve les actifs, et à la condition que le coentrepreneur ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété, le coentrepreneur doit comptabiliser uniquement la partie du profit ou de la perte qui est attribuable aux participations des autres coentrepreneurs ([1]). Le coentrepreneur doit comptabiliser le montant intégral de toute perte lorsque l'apport ou la vente révèle une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.

49 Lorsqu'un coentrepreneur achète des actifs à une coentreprise, le coentrepreneur ne doit pas comptabiliser la quote-part des profits de la coentreprise dans la transaction avant d'avoir revendu les actifs à un tiers indépendant. Un coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des pertes découlant de ces transactions de la même façon que les profits, si ce n'est que les pertes doivent être comptabilisées immédiatement lorsqu'elles représentent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.

([1]) Voir également SIC-13 *Entités contrôlées conjointement — apports non monétaires par des coentrepreneurs.*

▼B

50 Pour apprécier si une transaction entre un coentrepreneur et une coentreprise donne une indication de la dépréciation d'un actif, le coentrepreneur détermine la valeur recouvrable de l'actif selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Afin de déterminer la valeur d'utilité, le coentrepreneur estime les flux de trésorerie futurs attendus de l'actif sur la base de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession in fine par la coentreprise.

PRÉSENTATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS D'UN INVESTISSEUR DE SA PARTICIPATION DANS UNE COENTREPRISE

51 Un investisseur qui détient une participation dans une coentreprise sans la contrôler conjointement doit comptabiliser cette participation selon IAS 39 ou, s'il exerce une influence notable dans la coentreprise, selon IAS 28.

GESTIONNAIRES DE COENTREPRISES

52 Les gestionnaires ou les gérants d'une coentreprise doivent comptabiliser leurs rémunérations selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.

53 Un ou plusieurs coentrepreneurs peuvent agir à titre de gestionnaire ou de gérant d'une coentreprise. Les gestionnaires reçoivent généralement des rémunérations de gestion pour de telles fonctions. Les rémunérations sont comptabilisées en charges par la coentreprise.

INFORMATIONS À FOURNIR

54 Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant déterminé pour les autres passifs éventuels, le montant global déterminé pour les passifs éventuels suivants, à moins que la probabilité de perte ne soit très faible:

a) tout passif éventuel encouru par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part de chacun des passifs éventuels encourus conjointement avec d'autres coentrepreneurs;

b) sa quote-part des passifs éventuels des coentreprises elles-mêmes, dont il pourrait être éventuellement responsable; et

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

55 Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant des autres engagements, le montant global des engagements suivants au titre de ses participations dans des coentreprises:

a) tout engagement en capital pris par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans les engagements en capital pris conjointement avec d'autres coentrepreneurs; et

b) sa quote-part dans les engagements en capital pris par les coentreprises elles-mêmes.

56 Un coentrepreneur doit fournir la liste et la description de ses participations dans des coentreprises importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement. Un coentrepreneur qui comptabilise ses participations dans des entités contrôlées conjointement en ayant recours soit à la consolidation proportionnelle par regroupement des éléments ligne par ligne, soit à la méthode de la mise en équivalence, doit indiquer les montants globaux respectifs des actifs courants, actifs non courants, passifs courants, passifs non courants, produits et charges se rapportant à ses participations dans des coentreprises.

57 Un coentrepreneur doit indiquer la méthode qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement.

▼**M8**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

▼**B**

58 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼**M11**

58A IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 45 et inséré les paragraphes 45A et 45B. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M8**

58B Le paragraphe 1 a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique ledit amendement au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer pour cette période antérieure les amendements du paragraphe 3 de IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*, du paragraphe 1 de IAS 28 et du paragraphe 4 de IAS 32 *Instruments financiers: présentation*, publiés en mai 2008. Une entité est autorisée à appliquer cet amendement à titre prospectif.

▼**B**

RETRAIT D'IAS 31 (RÉVISÉE EN 2000)

59 La présente norme annule et remplace IAS 31 *Information financière relative aux participations dans des coentreprises* (révisée en 2000).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 32

Instruments financiers: présentation

OBJECTIF

1 [Supprimé]

2 L'objectif de la présente norme est d'établir des principes régissant la présentation des instruments financiers comme passifs ou comme capitaux propres ainsi que la compensation des actifs financiers et passifs financiers. Elle traite du classement des instruments financiers, du point de vue de l'émetteur, en actifs financiers, en passifs financiers et en instruments de capitaux propres, du classement des intérêts, dividendes, profits et pertes y relatifs, et des circonstances dans lesquelles des actifs et des passifs financiers doivent être compensés.

3 Les principes exposés dans la présente norme complètent les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers, énoncés dans IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, ainsi que les principes régissant l'information à fournir énoncés dans IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*.

CHAMP D'APPLICATION

4 La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté:

▼M8

a) les participations dans des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises comptabilisées selon IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* ou IAS 31 *Participations dans des coentreprises*. Toutefois, dans certains cas, IAS 27, IAS 28 ou IAS 31 permettent à une entité de comptabiliser une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise conformément à IAS 39; dans ces cas, les entités doivent appliquer les dispositions de la présente Norme. Les entités doivent également appliquer la présente Norme à tous les instruments dérivés liés aux participations dans des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises;

▼B

b) les droits et obligations des employeurs, découlant de plans d'avantages au personnel auxquels s'applique IAS 19 *Avantages du personnel*;

▼M12

_____

▼B

d) les contrats d'assurance tels que définis dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*. Toutefois, la présente norme s'applique aux produits dérivés qui sont incorporés dans les contrats d'assurance si IAS 39 impose à l'entité de les comptabiliser séparément. En outre, un émetteur doit appliquer la présente norme aux contrats de garantie financière s'il applique IAS 39 pour comptabiliser et évaluer les contrats, mais doit appliquer IFRS 4 s'il choisit, conformément au paragraphe 4d) d'IFRS 4, d'appliquer IFRS 4 pour les comptabiliser et pour les évaluer;

▼B

e) les instruments financiers qui sont dans le champ d'application d'IFRS 4 car ils contiennent un élément de participation discrétionnaire. L'émetteur de ces instruments est exempt d'appliquer à ces éléments les paragraphes 15 à 32 et AG25 à AG35 de la présente norme concernant la distinction entre passifs financiers et instruments de capitaux propres. Toutefois, ces instruments sont soumis à toutes les autres dispositions de la présente norme. De plus, la présente norme s'applique aux dérivés qui sont incorporés dans ces instruments (voir IAS 39);

f) les instruments financiers, les contrats et les obligations relevant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions auxquels s'applique la norme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*, sauf pour:

i) les contrats entrant dans le champ d'application des paragraphes 8 à 10 de la présente norme, auxquels celle-ci s'applique;

ii) les paragraphes 33 et 34 de la présente norme, qui doivent être appliqués aux actions propres acquises, vendues, émises ou annulées dans le cadre de plans d'options sur action réservés aux membres du personnel, de plans d'achat d'actions réservés aux membres du personnel et de tous autres accords de paiement fondés sur des actions.

5-7 [Supprimé]

8 La présente norme s'applique aux contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier, ou par l'échange d'instruments financiers, comme si les contrats étaient des instruments financiers, à l'exception des contrats conclus et maintenus en vue de la réception ou de la livraison d'un élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation.

9 Il existe plusieurs façons de procéder au règlement net d'un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier en trésorerie, en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers. Celles-ci comprennent:

a) lorsque les termes du contrat permettent à l'une ou l'autre partie de régler le montant net en trésorerie, par un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers;

b) lorsque la capacité à régler le montant net en trésorerie, à l'aide d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers n'est pas explicite dans les termes du contrat, mais que l'entité a pour pratique de régler les montants nets de contrats similaires en trésorerie, à l'aide d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers (que ce soit avec la contrepartie, par le biais de contrats de compensation ou par la vente du contrat avant son exercice ou son échéance);

c) lorsque, pour des contrats similaires, l'entité a pour pratique de prendre livraison du sous-jacent et de le vendre dans un bref délai après la livraison, dans le but de dégager un bénéfice des fluctuations à court terme du prix ou de la marge de l'arbitragiste; et

d) lorsque l'élément non financier qui constitue l'objet du contrat est immédiatement convertible en trésorerie.

▼B

Un contrat auquel s'appliquent les points b) ou c) n'est pas conclu pour la réception ou la livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation et, par conséquent, entre dans le champ d'application de la présente norme. Les autres contrats auxquels s'applique le paragraphe 8 sont évalués pour déterminer s'ils ont été conclus et s'ils sont maintenus en vue de la réception ou de la livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation et, par conséquent, s'ils entrent dans le champ d'application de la présente norme.

10 Une option vendue d'achat ou de vente d'un élément non financier dont le montant net peut être réglé en trésorerie ou en un autre instrument financier, ou par l'échange d'instruments financiers selon les paragraphes 9a) ou d) entre dans le champ d'application de la présente norme. Un tel contrat ne peut être conclu pour la réception ou la livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation.

DÉFINITIONS (VOIR AUSSI PARAGRAPHES AG3 À AG23)

11 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un *instrument financier* est tout contrat qui donne lieu à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Est un *actif financier* tout actif qui est:

a) de la trésorerie;

b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité;

c) un droit contractuel:

i) de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier; ou

ii) d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables à l'entité; ou

d) un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est:

i) un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou pourrait être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même; ou

▼M6

ii) un instrument dérivé qui sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cette fin, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B, les instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation, et qui sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16C et 16D, ou encore les instruments constituant des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

▼M6

Est un *passif financier* tout passif qui est:

(a) une obligation contractuelle:

(i) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier; ou

(ii) d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'entité; ou

(b) un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est:

(i) un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou pourrait être tenue de livrer un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même; ou

(ii) ►M21 un instrument dérivé qui sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cette fin, les droits, les options et les warrants donnant le droit d'acquérir un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité contre un montant fixé de n'importe quelle monnaie sont des instruments de capitaux propres si l'entité propose ces droits, options et warrants en proportion à tous les détenteurs existants de la même catégorie de ses instruments de capitaux propres non dérivés. À cette fin également, les instruments de capitaux propres de l'entité ◄ n'incluent pas les instruments financiers remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B, les instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation, et qui sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16C et 16D, ou encore les instruments constituant des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

À titre exceptionnel, un instrument qui répond à la définition d'un passif financier est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D.

▼B

Un *instrument de capitaux propres* est tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

▼M6

Un *instrument remboursable au gré du porteur* est un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier, ou qui est automatiquement restitué à l'émetteur en cas d'événement futur incertain ou en cas de décès ou de retrait du porteur de l'instrument.

▼B

12 Les termes suivants sont définis au paragraphe 9 d'IAS 39 et sont utilisés dans la présente norme avec la signification précisée dans IAS 39.

— coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier

▼B

— actifs financiers disponibles à la vente

— décomptabilisation

— dérivé

— méthode du taux d'intérêt effectif

— actif financier ou passif financier à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄

— contrat de garantie financière

— engagement ferme

— transaction prévue

— efficacité de la couverture

— élément couvert

— instrument de couverture

— placements détenus jusqu'à leur échéance

— prêts et créances

— achat ou vente normalisés

— coûts de transaction.

13 Dans la présente norme, les termes «contrat» et «contractuel» font référence à un accord entre deux ou plusieurs parties et ayant des conséquences économiques évidentes, auxquelles les parties ne peuvent que difficilement se soustraire, si tant est qu'elles en aient la possibilité, du fait qu'en général, l'accord est juridiquement exécutoire. Les contrats et donc les instruments financiers peuvent se présenter sous des formes diverses et ne sont pas nécessairement écrits.

14 Dans la présente norme, le terme «entité» inclut les particuliers, les sociétés de personnes, les sociétés, les fiducies et les organismes publics.

PRÉSENTATION

▼M6

Passifs et capitaux propres (voir aussi paragraphes AG13 à AG14J et AG25 à AG29A)

▼B

15 L'émetteur d'un instrument financier doit, lors de sa comptabilisation initiale, classer l'instrument ou ses différentes composantes en tant que passif financier, actif financier ou instrument de capitaux propres selon la substance de l'accord contractuel et selon les définitions d'un passif financier, d'un actif financier et d'un instrument de capitaux propres.

16 Lorsqu'un émetteur applique les définitions du paragraphe 11 pour déterminer si un instrument financier est un instrument de capitaux propres plutôt qu'un passif financier, cet instrument est un instrument de capitaux propres si et seulement si les deux conditions a) et b) ci-dessous sont réunies.

a) L'instrument n'inclut aucune obligation contractuelle:

i) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier; ou

ii) d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'émetteur.

▼**M21**

b) Dans le cas d'un instrument qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même, il s'agit :

i) d'un instrument non dérivé qui n'inclut pour l'émetteur aucune obligation contractuelle de livrer un nombre variable d'instruments représentatifs de ses capitaux propres ; ou

ii) d'un dérivé qui ne sera réglé qu'au moyen d'un échange, par l'émetteur, d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même. À cette fin, les droits, les options et les warrants donnant le droit d'acquérir un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité contre un montant fixé de n'importe quelle monnaie sont des instruments de capitaux propres si l'entité propose ces droits, options et warrants en proportion à tous les détenteurs existants de la même catégorie de ses instruments de capitaux propres non dérivés. À cette fin également, les instruments de capitaux propres de l'émetteur n'incluent pas les instruments présentant toutes les caractéristiques et respectant toutes les conditions décrites aux paragraphes 16A et 16B ou 16C et 16D, ni les instruments constituant des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'émetteur.

▼**M6**

Une obligation contractuelle, y compris celle qui naîtrait d'un instrument financier dérivé, qui aura ou pourra avoir pour résultat la réception ou la livraison futures d'instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même, mais qui ne remplit pas les conditions (a) et (b) ci-dessus, n'est pas un instrument de capitaux propres. À titre exceptionnel, un instrument qui répond à la définition d'un passif financier est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D.

Instruments remboursables au gré du porteur

16A Un instrument financier remboursable au gré du porteur inclut une obligation contractuelle pour l'émetteur de racheter ou de rembourser cet instrument contre de la trésorerie ou un autre actif financier lors de l'exercice de l'option de restitution. À titre d'exception par rapport à la définition d'un passif financier, un instrument qui inclut une telle obligation est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques suivantes:

(a) Il accorde au porteur le droit à une quote-part des actifs nets de l'entité en cas de liquidation de l'entité. Les actifs nets de l'entité sont les actifs qui restent après déduction de toutes les autres créances sur ses actifs. Une quote-part est déterminée:

(i) en divisant les actifs nets de l'entité au moment de la liquidation en unités d'un montant égal; et

(ii) en multipliant ce montant par le nombre d'unités détenues par le porteur de l'instrument financier.

(b) L'instrument est classé dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments. Pour figurer dans une telle catégorie, l'instrument:

(i) n'a pas la priorité sur les autres créances sur les actifs de l'entité au moment de la liquidation, et

(ii) n'a pas besoin d'être converti en un autre instrument avant d'entrer dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments.

▼**M6**

(c) Tous les instruments financiers de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments possèdent des caractéristiques identiques. Par exemple, ils doivent tous être remboursables au gré du porteur, et la formule ou autre méthode utilisée pour calculer le prix de rachat ou de remboursement est la même pour tous les instruments de cette catégorie.

(d) À l'exception de l'obligation contractuelle pour l'émetteur de racheter ou de rembourser l'instrument contre de la trésorerie ou un autre actif financier, l'instrument n'inclut pas d'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier à une autre entité, ni d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement défavorables à l'entité; il ne s'agit pas non plus d'un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même, comme indiqué au point (b) de la définition d'un passif financier.

(e) Le total attendu des flux de trésorerie attribuables à l'instrument sur sa durée de vie est basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité sur la durée de vie de l'instrument (à l'exclusion de tout effet quelconque de l'instrument).

16B Pour qu'un instrument soit classé comme instrument de capitaux propres, outre le fait que l'instrument possède toutes les caractéristiques énoncées ci-dessus, l'émetteur ne doit avoir aucun autre instrument financier ou contrat qui:

(a) présente un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité (à l'exclusion de tout effet quelconque d'un tel instrument ou contrat); et

(b) a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle la contrepartie résiduelle aux porteurs de l'instrument remboursable au gré du porteur.

Aux fins de l'application de cette condition, l'entité ne doit pas tenir compte des contrats non financiers avec un porteur d'un instrument visé au paragraphe 16A, qui présente des termes et conditions contractuels similaires aux termes et conditions contractuels d'un contrat équivalent qui pourrait survenir entre un non porteur d'instrument et l'entité émettrice. Lorsque l'entité ne peut déterminer si cette condition est remplie, elle ne doit pas classer l'instrument remboursable au gré du porteur comme instrument de capitaux propres.

Instruments, ou composantes d'instruments, qui imposent à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation

16C Certains instruments financiers incluent une obligation contractuelle pour l'entité émettrice de remettre à une autre partie une quote-part de ses actifs nets uniquement lors de la liquidation. Une telle obligation survient soit parce qu'il est certain que la liquidation va se produire, et ce en dehors du contrôle de l'entité (par exemple une entité à durée de vie limitée), soit parce qu'il n'est pas certain que la liquidation va se produire, mais qu'il s'agit d'une option du porteur de l'instrument. À titre d'exception par rapport à la définition d'un passif financier, un instrument qui inclut une telle obligation est classé comme un instrument de capitaux propres s'il possède toutes les caractéristiques suivantes:

▼**M6**

(a) Il accorde au porteur le droit à une quote-part des actifs nets de l'entité en cas de liquidation de l'entité. Les actifs nets de l'entité sont les actifs qui restent après déduction de toutes les autres créances sur ses actifs. Une quote-part est déterminée:

(i) en divisant les actifs nets de l'entité au moment de la liquidation en unités d'un montant égal; et

(ii) en multipliant ce montant par le nombre d'unités détenues par le porteur de l'instrument financier.

(b) L'instrument est classé dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments. Pour figurer dans une telle catégorie, l'instrument:

(i) n'a pas la priorité sur les autres créances sur les actifs de l'entité au moment de la liquidation, et

(ii) n'a pas besoin d'être converti en un autre instrument avant d'entrer dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments.

(c) Tous les instruments financiers de la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories d'instruments doivent avoir une obligation contractuelle identique pour l'entité émettrice de remettre une quote-part de ses actifs nets lors de la liquidation.

16D Pour qu'un instrument soit classé comme instrument de capitaux propres, outre le fait que l'instrument possède toutes les caractéristiques énoncées ci-dessus, l'émetteur ne doit avoir aucun autre instrument financier ou contrat qui:

(a) présente un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité (à l'exclusion de tout effet quelconque d'un tel instrument ou contrat); et

(b) a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle la contrepartie résiduelle aux porteurs de l'instrument.

Aux fins de l'application de cette condition, l'entité ne doit pas tenir compte des contrats non financiers avec un porteur d'un instrument visé au paragraphe 16C, qui présente des termes et conditions contractuels similaires aux termes et conditions contractuels d'un contrat équivalent qui pourrait survenir entre un non porteur d'instrument et l'entité émettrice. Lorsque l'entité ne peut déterminer si cette condition est remplie, elle ne doit pas classer l'instrument comme instrument de capitaux propres.

▼M6

Reclassement des instruments remboursables au gré du porteur et des instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation

16E Une entité doit classer un instrument financier comme instrument de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D à compter de la date à laquelle l'instrument possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées dans lesdits paragraphes. Une entité doit reclasser un instrument financier à compter de la date à laquelle l'instrument cesse de présenter toutes les caractéristiques ou de remplir toutes les conditions énoncées dans lesdits paragraphes. Par exemple, si une entité rembourse tous les instruments non remboursables au gré du porteur qu'elle a émis et tout instrument remboursable au gré du porteur restant en circulation, possédant toutes les caractéristiques et remplissant toutes les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B, l'entité doit reclasser les instruments remboursables au gré du porteur comme instruments de capitaux propres à compter de la date à laquelle elle rembourse les instruments non remboursables au gré du porteur.

16F Une entité doit comptabiliser comme suit le reclassement d'un instrument selon le paragraphe 16E:

(a) Elle doit reclasser un instrument de capitaux propres comme passif financier à compter de la date à laquelle l'instrument cesse de posséder toutes les caractéristiques ou de remplir les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. Le passif financier doit être évalué à la juste valeur de l'instrument à la date du reclassement. L'entité doit comptabiliser en capitaux propres toute différence entre la valeur comptable de l'instrument de capitaux propres et la juste valeur du passif financier à la date du reclassement.

(b) Elle doit reclasser un passif financier comme instrument de capitaux propres à compter de la date à laquelle l'instrument possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. Un instrument de capitaux propres doit être évalué à la valeur comptable du passif financier à la date du reclassement.

▼B

Pas d'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier [paragraphe 16a)]

►M6 17 À l'exception des circonstances décrites aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D, pour distinguer un passif financier d'un instrument de capitaux propres, une caractéristique essentielle est l'existence d'une obligation contractuelle pour l'une des parties à l'instrument financier (l'émetteur) soit de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier à l'autre partie (le porteur) soit d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec le porteur dans des conditions potentiellement défavorables pour l'émetteur. ◄ Même si le porteur d'un instrument de capitaux propres peut avoir droit à une part proportionnelle des dividendes ou autres distributions de capitaux propres, l'émetteur n'a pas d'obligation contractuelle d'effectuer de telles distributions car il ne peut être tenu de livrer de la trésorerie ou un autre actif financier à une autre partie.

▼M6

18 C'est la substance d'un instrument financier, plutôt que sa forme juridique, qui détermine son classement dans l'état de situation financière de l'entité. La substance et la forme juridique sont généralement cohérentes, mais ce n'est pas toujours le cas. Certains instruments financiers ont la forme juridique de capitaux propres, mais sont en substance des passifs, et d'autres peuvent combiner des caractéristiques propres aux instruments de capitaux propres et des caractéristiques propres aux passifs financiers. Par exemple:

▼M6

(a) une action préférentielle qui prévoit un rachat obligatoire par l'émetteur, à un montant fixe ou déterminable et à une date future fixe ou déterminable, ou qui confère au porteur le droit d'exiger de l'émetteur le rachat de l'instrument à compter d'une date déterminée, à un montant déterminé ou déterminable, est un passif financier;

(b) un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier (un «instrument remboursable au gré du porteur») est un passif financier, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. L'instrument financier est un passif financier même lorsque le montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers est déterminé d'après un indice ou un autre élément susceptible d'augmenter ou de diminuer. L'existence d'une option permettant au porteur de restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier signifie que l'instrument remboursable au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. Ainsi, les fonds communs à capital variable, les formes de trust, les sociétés de personnes et certaines entités coopératives peuvent accorder à leurs porteurs de parts ou à leurs membres le droit de présenter au rachat leurs participations dans l'émetteur à tout moment contre de la trésorerie, ce qui a pour effet que les participations des porteurs de parts ou des membres sont classées comme passifs financiers, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. Toutefois, le classement en tant que passif financier n'interdit pas l'utilisation d'expressions telles que «valeur nette de l'actif attribuable aux détenteurs de parts» et «variation de la valeur nette de l'actif attribuable aux détenteurs de parts» dans les états financiers d'une entité dénuée de capital apporté (comme certains fonds communs et certaines formes de trust, voir exemple d'application 7) ou l'utilisation d'informations complémentaires pour montrer que les participations totales des membres comprennent des éléments tels que des réserves, qui répondent à la définition des capitaux propres, et des instruments remboursables au gré du porteur, qui n'y répondent pas (voir exemple d'application 8).

19 Si une entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de se soustraire à la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier en règlement d'une obligation contractuelle, l'obligation répond à la définition d'un passif financier, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. Par exemple:

▼B

a) une restriction sur la capacité d'une entité à exécuter une obligation contractuelle, telle que le manque d'accès à la monnaie étrangère ou la nécessité d'obtenir l'approbation d'un paiement par une autorité réglementaire, ne remet pas en cause l'obligation contractuelle de l'entité ou le droit contractuel du porteur en vertu dudit instrument;

b) une obligation contractuelle subordonnée à l'exercice par une contrepartie de son droit de rachat est un passif financier, car l'entité ne dispose pas du droit inconditionnel de se soustraire à la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.

▼B

20 Un instrument financier qui n'établit pas expressément une obligation contractuelle de régler en trésorerie ou en un autre instrument financier peut créer une obligation indirectement par le biais de ses modalités. Par exemple:

a) un instrument financier peut contenir une obligation non financière qui doit être réglée si et seulement si l'entité n'effectue pas de distribution ou ne rembourse pas l'instrument. Si l'entité ne peut se soustraire au transfert de trésorerie ou d'un autre actif financier que par le règlement de l'obligation non financière, l'instrument financier est un passif financier.

b) un instrument financier est un passif financier si ses modalités prévoient que, lors du règlement, l'entité livrera:

i) soit de la trésorerie ou un autre actif financier;

ii) soit ses propres actions, dont la valeur est déterminée comme dépassant sensiblement la valeur du montant de trésorerie ou de l'autre actif financier.

Même si l'entité n'est pas explicitement tenue à une obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier, la valeur du mode de règlement en actions est telle que l'entité effectuera le règlement en trésorerie. En tout état de cause, le porteur dispose, en substance, d'une garantie de réception d'un montant supérieur ou égal à l'option de règlement en trésorerie (voir paragraphe 21).

Règlement en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même [paragraphe 16b)]

21 Un contrat n'est pas un instrument de capitaux propres par le seul fait qu'il peut avoir pour résultat la réception ou la livraison d'instruments de capitaux propres de l'entité. Une entité peut avoir un droit ou une obligation contractuels de recevoir ou de livrer un certain nombre de ses propres actions ou d'autres instruments de capitaux propres qui varie de telle sorte que la juste valeur des instruments de capitaux propres de l'entité, à recevoir ou à livrer, soit égale au montant du droit ou de l'obligation contractuels. Un tel droit ou une telle obligation contractuels peuvent porter sur un montant fixe ou un montant variant, en tout ou en partie, en fonction des fluctuations d'une variable autre que le cours du marché des instruments de capitaux propres de l'entité (par exemple, un taux d'intérêt, le prix d'une marchandise ou le cours d'un instrument financier). C'est le cas, par exemple: a) d'un contrat prévoyant la livraison d'un nombre d'instruments de capitaux propres de l'entité d'une valeur égale à 100 UM ([1]); et b) d'un contrat prévoyant la livraison d'un nombre d'instruments de capitaux propres de l'entité d'une valeur égale à la valeur de 100 onces d'or. Un tel contrat est un passif financier de l'entité, même si l'entité doit ou peut le régler par livraison de ses propres instruments de capitaux propres. Ce n'est pas un instrument de capitaux propres parce que l'entité utilise un nombre variable de ses instruments de capitaux propres pour régler le contrat. En conséquence, le contrat ne fait pas apparaître un intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.

([1]) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

▼B

►M6 22 Sauf dans les cas visés au paragraphe 22A, un contrat qui sera réglé par (réception ou) livraison par l'entité d'un nombre fixe de ses instruments de capitaux propres en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier est un instrument de capitaux propres. Par exemple, ◄ une option sur action émise qui confère à la contrepartie le droit d'acheter un nombre fixe d'actions de l'entité soit à un prix fixe, soit en échange d'un montant en principal fixe d'une obligation est un instrument de capitaux propres. Les variations de la juste valeur d'un contrat résultant de variations de taux d'intérêt du marché qui n'ont pas d'effet sur le montant en trésorerie ou en autres actifs financiers à payer ou à recevoir, ni sur le nombre d'instruments de capitaux propres à recevoir ou à livrer lors du règlement du contrat n'empêchent pas le contrat d'être un instrument de capitaux propres. Toute contrepartie reçue (telle que la prime reçue au titre d'une option ou d'un bon de souscription d'action émis sur les actions de l'entité) est ajoutée directement aux capitaux propres. Toute contrepartie payée (telle que la prime payée au titre d'une option acquise) est déduite directement des capitaux propres. Les variations de la juste valeur d'un instrument de capitaux propres ne sont pas comptabilisées dans les états financiers.

▼M6

22A Si les instruments de capitaux propres de l'entité à recevoir ou à remettre par l'entité au moment du règlement d'un contrat sont des instruments financiers remboursables au gré du porteur, possédant toutes les caractéristiques et remplissant les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B, ou des instruments qui imposent à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation, possédant toutes les caractéristiques et remplissant les conditions énoncées aux paragraphes 16C et 16D, le contrat est un actif financier ou un passif financier. Cette définition inclut un contrat qui sera réglé par réception ou livraison par l'entité d'un nombre fixe de tels instruments en échange d'un montant fixe de trésorerie ou d'un autre actif financier.

▼B

►M6 23 À l'exception des circonstances décrites aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D, un contrat imposant à une entité d'acheter ses propres instruments de capitaux propres en contrepartie de trésorerie ou d'un autre actif financier, crée un passif financier à hauteur de la valeur actuelle du montant du rachat (par exemple, à hauteur de la valeur actuelle du prix de rachat à terme, du prix d'exercice de l'option ou d'un autre montant de rachat). C'est le cas même si le contrat lui-même est un instrument de capitaux propres. Un exemple ◄ en est l'obligation faite à une entité, en vertu d'un contrat à terme, de racheter ses instruments de capitaux propres contre de la trésorerie. Lors de la comptabilisation initiale du passif financier selon IAS 39, sa juste valeur (la valeur actuelle du montant de rachat) est reclassée, en déduction des capitaux propres. Par la suite, le passif est évalué selon IAS 39. Si le contrat arrive à expiration sans livraison, la valeur comptable du passif financier est reclassée en capitaux propres. L'obligation contractuelle imposant à une entité d'acquérir ses instruments de capitaux propres crée un passif financier à hauteur de la valeur actuelle du montant de rachat, même si l'obligation d'achat est soumise à une condition d'exercice d'un droit de présentation au rachat par la contrepartie (par exemple, une option de vente émise qui confère à la contrepartie le droit de vendre les instruments de capitaux propres d'une entité à celle-ci, à un prix fixe).

▼B

24 Un contrat qui sera réglé par la livraison ou la réception par l'entité d'un nombre fixe de ses instruments de capitaux propres en échange d'un montant variable de trésorerie ou d'un autre actif financier est un actif ou un passif financier. C'est le cas, par exemple, d'un contrat de livraison par l'entité de cent instruments de capitaux propres de l'entité en échange d'un montant en trésorerie calculé de manière à être égal à la valeur de 100 onces d'or.

Clauses conditionnelles de règlement

▼M6

25 Un instrument financier peut imposer à l'entité de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier ou encore de le régler de telle sorte qu'il constitue un passif financier en cas de survenance ou de non-survenance d'événements futurs incertains (ou d'après le résultat de circonstances incertaines) qui échappent au contrôle de l'émetteur et du porteur de l'instrument, comme une variation d'un indice boursier, d'un indice des prix à la consommation, de taux d'intérêt ou d'obligations fiscales ou encore du chiffre d'affaires, du résultat net ou du ratio de dettes sur capitaux propres futurs de l'émetteur. L'émetteur d'un tel instrument ne dispose pas du droit inconditionnel d'éviter de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier (ou de le régler autrement de telle sorte qu'il constitue un passif financier). Il s'agit donc d'un passif financier de l'émetteur, sauf si:

(a) la partie de la clause conditionnelle de règlement susceptible d'imposer un règlement en trésorerie ou en un autre actif financier (ou autrement de telle sorte qu'il constitue un passif financier) n'est pas réelle;

(b) l'émetteur peut être tenu de ne régler l'obligation en trésorerie ou en un autre actif financier (ou autrement, de telle sorte qu'elle constitue un passif financier) qu'en cas de liquidation de l'émetteur; ou

(c) l'instrument possède toutes les caractéristiques et remplit les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B.

▼B

Options de règlement

26 Lorsqu'un instrument financier dérivé confère à une partie le choix du mode de règlement (par exemple, lorsque l'émetteur ou le porteur peut choisir d'effectuer un règlement net en trésorerie ou par l'échange d'actions contre de la trésorerie), cet instrument est un actif financier ou un passif financier, sauf si tous les modes de règlement possibles en font un instrument de capitaux propres.

27 Un exemple d'instrument financier dérivé assorti d'une option de règlement répondant à la définition d'un passif financier est l'option sur action que l'émetteur peut décider de régler par un paiement net en trésorerie ou par l'échange de ses propres actions contre de la trésorerie. De même, certains contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier en échange d'instruments de capitaux propres de l'entité entrent dans le champ d'application de la présente norme car ils peuvent être réglés soit par la remise de l'élément non financier, soit par un paiement net en trésorerie ou en un autre instrument financier (voir paragraphes 8 à 10). De tels contrats sont des actifs financiers ou des passifs financiers et non des instruments de capitaux propres.

▼B

Instruments financiers composés (voir aussi paragraphes AG30 à AG35 et exemples 9 à 12)

28 L'émetteur d'un instrument financier non dérivé doit évaluer les termes de l'instrument financier afin de déterminer s'il contient à la fois une composante de passif et une composante de capitaux propres. Ces composantes doivent être classées séparément en passifs financiers, en actifs financiers ou en instruments de capitaux propres selon le paragraphe 15.

29 Une entité comptabilise séparément les composantes d'un instrument financier qui: a) crée un passif financier de l'entité; et b) confère au porteur de l'instrument une option de conversion de l'instrument financier en instrument de capitaux propres de l'entité. Par exemple, une obligation ou un instrument analogue, convertible par le porteur en un nombre fixe d'actions ordinaires de l'entité est un instrument financier composé. Du point de vue de l'entité, un tel instrument comprend deux composantes: un passif financier (l'engagement contractuel de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier) et un instrument de capitaux propres (une option d'achat que le porteur a le droit, pendant une durée déterminée, de convertir en un nombre fixe d'actions ordinaires de l'entité). Sur le plan économique, l'émission d'un tel instrument a essentiellement le même effet que l'émission d'un titre d'emprunt assorti d'une clause de remboursement anticipé et de bons de souscription d'actions ordinaires ou que l'émission d'un titre d'emprunt avec bons de souscription d'actions détachables. Dans tous les cas, l'entité présente donc les composantes de passif et de capitaux propres séparément dans son ►M5 état de situation financière ◄.

30 Le classement des éléments de passif et de capitaux propres d'un instrument convertible n'est pas revu du fait de l'évolution de la probabilité qu'une option de conversion sera exercée, même si la levée de l'option peut apparaître comme économiquement avantageuse pour certains porteurs. Il se peut que les porteurs n'agissent pas toujours comme prévu parce que, par exemple, les conséquences fiscales de la conversion peuvent varier d'un porteur à l'autre. De plus, la probabilité de conversion évoluera dans le temps. L'obligation contractuelle de l'entité de pourvoir aux paiements futurs demeure jusqu'à ce qu'elle s'éteigne à travers la conversion, l'échéance de l'instrument ou toute autre transaction.

31 IAS 39 traite de l'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers. Les instruments de capitaux propres sont des instruments mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. Par conséquent, lorsque la valeur comptable initiale d'un instrument financier composé est ventilée en composantes capitaux propres et passif, il convient d'affecter à la composante capitaux propres le montant résiduel obtenu après avoir déduit de la juste valeur de l'instrument considéré dans son ensemble le montant déterminé séparément pour la composante passif. La valeur de toute composante dérivée (comme une option d'achat) incorporée à l'instrument financier composé, à l'exclusion de la composante capitaux propres (comme une option de conversion en capitaux propres), est incluse dans la composante passif. La somme des valeurs comptables attribuées aux composantes de passif et de capitaux propres lors de la comptabilisation initiale est toujours égale à la juste valeur qui serait attribuée à l'instrument dans sa globalité. La séparation des composantes de l'instrument ne peut donner lieu à un profit ou à une perte du fait de sa comptabilisation.

▼B

32 Selon l'approche décrite au paragraphe 31, l'émetteur d'une obligation convertible en actions ordinaires détermine d'abord la valeur comptable de la composante passif en évaluant la juste valeur d'un passif analogue (y compris les composantes dérivées n'ayant pas la qualité de capitaux propres) non assorti d'une composante capitaux propres associée. La valeur comptable de l'instrument de capitaux propres représenté par l'option de conversion de l'instrument en actions ordinaires est ensuite déterminée en déduisant la juste valeur du passif financier de la juste valeur de l'instrument financier composé pris dans son ensemble.

Actions propres (voir aussi paragraphe AG36)

33 Si une entité rachète ses propres instruments de capitaux propres, ceux-ci (les «actions propres») doivent être déduits des capitaux propres. Aucun profit ou perte ne doit être comptabilisé dans le résultat lors de l'achat, de la vente, de l'émission ou de l'annulation d'instruments de capitaux propres de l'entité. De telles actions propres peuvent être acquises et détenues par l'entité ou par d'autres membres du groupe consolidé. La contrepartie versée ou reçue doit être comptabilisée directement en capitaux propres.

34 Le montant d'actions propres détenues est indiqué séparément, soit ►M5 dans l'état de situation financière ◄, soit dans les notes, selon IAS 1 *Présentation des états financiers*. Une entité fournit des informations selon IAS 24 *Information relative aux parties liées* si l'entité rachète ses instruments de capitaux propres à des parties liées.

Intérêts, dividendes, profits et pertes (voir aussi paragraphe AG37)

35 Les intérêts, dividendes, profits et pertes liés à un instrument financier ou une composante constituant un passif financier doivent être comptabilisés en produit ou en charge ►M5 dans l'état du résultat global ◄. L'entité doit imputer directement au débit des capitaux propres, nettes de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent, les distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres. Les coûts de transaction d'une transaction sur capitaux propres doivent être comptabilisés en déduction des capitaux propres, nets de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent.

36 Le classement d'un instrument financier en passif financier ou en instrument de capitaux propres détermine si les intérêts, dividendes, profits et pertes liés à cet instrument sont comptabilisés en charges ou en produits ►M5 dans l'état du résultat global ◄. Ainsi, les dividendes versés sur des actions qui sont intégralement comptabilisés en tant que passifs sont comptabilisés en charges de la même manière que les intérêts sur une obligation. De même, les profits et les pertes associés à des remboursements ou à des refinancements de passifs financiers sont comptabilisés ►M5 dans l'état du résultat global ◄, alors que les remboursements ou les refinancements d'instruments de capitaux propres sont comptabilisés en variations de capitaux propres. Les variations de la juste valeur d'un instrument de capitaux propres ne sont pas comptabilisées dans les états financiers.

37 Lorsqu'elle émet ou acquiert elle-même ses instruments de capitaux propres, une entité encourt habituellement différents coûts. Ces coûts peuvent inclure les droits d'enregistrement et autres droits acquittés aux autorités de réglementation, les sommes versées à des conseils juridiques, comptables et autres conseils professionnels, les coûts d'impression et les droits de timbre. Les coûts de transaction d'une transaction portant sur les capitaux propres sont portés en déduction des capitaux propres (nets de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent) dans la mesure où il s'agit de coûts marginaux directement attribuables à la transaction portant sur les capitaux propres et qui auraient été évités autrement. Les coûts d'une transaction portant sur les capitaux propres qui est abandonnée sont comptabilisés comme une charge.

▼B

38 Les coûts de transaction liés à l'émission d'un instrument financier composé sont affectés aux composantes passif et capitaux propres de l'instrument au prorata de la répartition du produit de l'émission. Les coûts de transaction qui sont communs à plusieurs transactions, par exemple les coûts liés à un placement simultané de certaines actions et à l'admission à la cote d'autres actions, doivent être répartis entre ces transactions sur une base d'imputation rationnelle et cohérente avec des transactions similaires.

39 Le montant des coûts de transaction comptabilisés en déduction des capitaux propres au cours de la période est indiqué séparément selon IAS 1. Le montant correspondant de l'impôt sur le résultat comptabilisé directement en capitaux propres est inclus dans le montant total d'impôt courant et différé porté au crédit ou au débit des capitaux propres présenté selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

40 Les dividendes classés en charges peuvent être présentés dans ►**M5** l'état du résultat global ou compte de résultat séparé (s'il est présenté) ◄ soit avec les intérêts liés à d'autres passifs, soit comme un élément distinct. Outre les dispositions de la présente norme, les informations à fournir sur les intérêts et les dividendes doivent se conformer aux dispositions d'IAS 1 et d'IFRS 7. Dans certaines circonstances, compte tenu des différences entre les intérêts et les dividendes, notamment en ce qui concerne leur déductibilité fiscale, il est souhaitable de les présenter séparément dans ►**M5** l'état du résultat global ou compte de résultat séparé (s'il est présenté) ◄. Les informations à fournir sur les incidences fiscales sont indiquées selon IAS 12.

41 Les profits et pertes liés aux variations de la valeur comptable d'un passif financier sont comptabilisés en profit ou en perte comme des variations du résultat, même s'ils se rapportent à un instrument qui inclut un droit à l'intérêt résiduel sur les actifs de l'entité en échange de trésorerie ou d'un autre actif financier [voir paragraphe 18b)]. Selon IAS 1, l'entité présente séparément ►**M5** dans l'état du résultat global ◄ tout profit ou perte résultant de la réévaluation d'un tel instrument lorsque cela s'avère pertinent pour expliquer la performance de l'entité.

Compensation d'un actif financier et d'un passif financier (voir aussi paragraphes AG38 et AG39)

42 Un actif financier et un passif financier doivent être compensés et le solde net doit être présenté ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ si et seulement si une entité:

a) a actuellement un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés; et

b) a l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Pour comptabiliser un transfert d'un actif financier ne répondant pas aux conditions requises pour une décomptabilisation, l'entité ne doit pas compenser l'actif transféré et le passif associé (voir IAS 39, paragraphe 36).

▼B

43 La présente norme impose la présentation d'actifs et passifs financiers sur une base nette lorsque ceci reflète les flux de trésorerie futurs attendus par une entité associés au règlement de deux ou plusieurs instruments financiers séparés. Lorsqu'une entité a le droit de recevoir ou de payer un montant net unique et qu'elle a l'intention de le faire, elle n'a, en fait, qu'un seul actif ou passif financier. Dans d'autres circonstances, les actifs et passifs financiers sont présentés séparément les uns des autres en accord avec leurs caractéristiques en tant que ressources ou obligations de l'entité.

44 La compensation d'un actif financier comptabilisé et d'un passif financier comptabilisé et la présentation ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ du montant net se distingue de la décomptabilisation d'un actif financier ou d'un passif financier. Bien que la compensation n'entraîne pas la comptabilisation d'un profit ou d'une perte, la décomptabilisation d'un instrument financier implique non seulement la suppression ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ de l'élément précédemment comptabilisé, mais elle peut aussi entraîner la comptabilisation d'un profit ou d'une perte.

45 Le droit à compensation est un droit, établi par contrat ou autrement, en vertu duquel un débiteur peut régler ou éliminer de toute autre façon, en totalité ou en partie, un montant dû à un créancier en imputant sur ce montant un montant dû par le créancier. Dans des circonstances particulières, un débiteur peut avoir le droit d'imputer un montant dû par un tiers sur le montant dû à un créancier, à condition qu'il existe un accord entre les trois parties qui établisse clairement le droit à compensation du débiteur. Parce que le droit à compensation est un droit établi d'après la loi, ses conditions d'existence peuvent varier d'une juridiction à l'autre et il convient d'étudier les règles de droit régissant les relations entre les parties.

46 L'existence d'un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif financier affecte les droits et obligations liés à un actif et un passif financier et peut affecter l'exposition d'une entité aux risques de crédit et de liquidité. Toutefois, l'existence du droit n'est pas, en soi, une base suffisante pour opérer une compensation. En l'absence d'intention d'exercer le droit ou d'opérer encaissement et règlement simultanément, le montant et l'échéancement des flux de trésorerie futurs d'une entité ne sont pas affectés. Lorsqu'une entité entend exercer ce droit ou entend régler et encaisser simultanément, la présentation de l'actif et du passif sur une base nette reflète de manière plus appropriée les montants et l'échéancement des flux de trésorerie futurs attendus ainsi que les risques auxquels sont exposés ces flux de trésorerie. Le fait qu'une partie, ou les deux, ait l'intention de procéder au règlement sur la base du montant net sans qu'un droit ne l'autorise ne suffit pas pour justifier la compensation, puisque les droits et obligations associés à chaque actif et passif financier individuel restent inchangés.

47 Les intentions d'une entité concernant le règlement d'actifs et de passifs particuliers peuvent être influencées par ses pratiques commerciales habituelles, les exigences des marchés financiers et d'autres circonstances susceptibles de limiter sa capacité à régler un montant net ou à régler et encaisser simultanément. Lorsqu'une entité a un droit à compensation mais n'a pas l'intention de régler le montant net ou d'opérer simultanément la réalisation de l'actif et le règlement du passif, l'effet de ce droit sur l'exposition de l'entité au risque de crédit est indiqué selon le paragraphe 36 d'IFRS 7.

▼B

48 Le règlement simultané de deux instruments financiers peut se produire, par exemple, via une chambre de compensation sur un marché financier organisé ou via une transaction de gré à gré. Dans de telles circonstances, les flux de trésorerie sont en fait équivalents au montant net unique et il n'y a pas d'exposition au risque de crédit ou de liquidité. Dans d'autres circonstances, une entité peut régler deux instruments en recevant et payant des montants distincts, s'exposant ainsi au risque de crédit pour le montant total de l'actif ou au risque de liquidité pour le montant total du passif. L'exposition à de tels risques peut être significative, même si elle est relativement brève. Ainsi, la réalisation d'un actif financier et le règlement d'un passif financier sont traités comme étant simultanés uniquement lorsque les transactions surviennent en même temps.

49 En général, les conditions énumérées au paragraphe 42 ne sont pas remplies et une compensation n'est pas appropriée lorsque:

a) plusieurs instruments financiers différents sont utilisés pour reproduire les caractéristiques d'un instrument financier unique (un «instrument synthétique»);

b) des actifs et des passifs financiers découlent d'instruments financiers exposés au même risque primaire (par exemple, des actifs et des passifs dans un portefeuille de contrats à terme de gré à gré, ou d'autres instruments dérivés), mais concernent des contreparties différentes;

c) des actifs financiers ou d'autres actifs sont donnés en garantie de passifs financiers sans recours;

d) des actifs financiers sont isolés dans un *trust* par un débiteur afin de se décharger d'une obligation sans que ces actifs aient été acceptés par le créancier en règlement de l'obligation (par exemple, un accord de fonds d'amortissement); ou

e) on s'attend à ce que des obligations provenant d'événements qui ont donné lieu à des pertes soient couvertes par un tiers à la suite d'une réclamation faite dans le cadre d'un contrat d'assurance.

50 Une entité qui effectue avec une contrepartie unique plusieurs transactions sur instruments financiers peut passer un accord de compensation globale avec cette contrepartie. Un tel accord prévoit de régler sur une base nette tous les instruments financiers couverts par l'accord en cas de défaillance ou d'arrêt d'un seul contrat. Ces accords sont fréquemment utilisés par les institutions financières afin de se protéger contre les pertes dans les cas de faillite ou d'autres circonstances qui mettraient l'une des parties dans l'incapacité d'exécuter ses obligations. Un accord de compensation globale crée habituellement un droit à compensation qui ne devient exécutoire et qui n'affecte la réalisation ou le règlement des actifs et passifs financiers individuels qu'à la suite d'une défaillance ou d'autres circonstances qui ne sont pas susceptibles de se produire dans le cadre d'une activité normale. Un accord de compensation globale ne constitue une base de compensation que si les deux critères énumérés au paragraphe 42 sont respectés. Lorsque les actifs et passifs financiers soumis à un accord-cadre de compensation ne sont pas compensés, l'incidence de l'accord sur l'exposition d'une entité au risque de crédit est indiquée selon le paragraphe 36 d'IFRS 7.

▼B

INFORMATIONS À FOURNIR

51-95 [Supprimé]

▼M8

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

▼B

96 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est autorisée. Une entité ne doit pas appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes avant le 1er janvier 2005 si elle n'applique pas également IAS 39 (publiée en décembre 2003), y compris les amendements émis en mars 2004. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼M6

96A Le document *Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation* (Amendements de IAS 32 et IAS 1), publié en février 2008, dispose que les instruments financiers qui possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D doivent être classés comme instruments de capitaux propres, modifie les paragraphes 11, 16, 17 à 19, 22, 23, 25, AG13, AG14 et AG27, et ajoute les paragraphes 16A à 16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A à AG14J et AG29A. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les changements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements de IAS 1, IAS 39, IFRS 7 et IFRIC 2 qui y sont liés.

96B Le document *Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation* a introduit une exception au champ d'application limité; par conséquent, une entité ne doit pas appliquer l'exception par analogie.

96C Le classement des instruments en vertu de cette exception doit être réservé à la comptabilisation d'un tel instrument selon IAS 1, IAS 32, IAS 39 et IFRS 7. L'instrument ne doit pas être considéré comme un instrument de capitaux propres en vertu d'autres guides d'application, par exemple IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

▼B

97 La présente norme s'applique de manière rétrospective.

▼M5

97A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 40. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M12

97B IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a supprimé le paragraphe 4(c). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.

▼M6

97C Lors de l'application des amendements visés au paragraphe 96A, une entité est tenue de ventiler en composantes distinctes de passif et de capitaux propres un instrument financier composé comportant une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation. Si la composante passif s'est dénouée, l'application rétrospective de ces amendements de IAS 32 impliquerait la distinction de deux composantes de capitaux propres. La première composante figurerait dans les résultats non distribués et représenterait les intérêts cumulés capitalisés sur la composante passif. L'autre composante correspondrait à la composante initiale de capitaux propres. Par conséquent, une entité n'est pas tenue de distinguer ces deux composantes si la composante passif s'est dénouée à la date de l'application des amendements.

▼M8

97D Le paragraphe 4 a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique cet amendement au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer pour cette période antérieure les amendements du paragraphe 3 de IFRS 7, du paragraphe 1 de IAS 28 et du paragraphe 1 de IAS 31, publiés en mai 2008. Une entité est autorisée à appliquer cet amendement à titre prospectif.

▼M21

97E Les paragraphes 11 et 16 ont été modifiés par *Classement des émissions de droits* publié en octobre 2009. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er février 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

▼B

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

98 La présente norme annule et remplace IAS 32 *Instruments financiers: information et présentation*, révisée en 2000 ([1]).

99 La présente norme annule et remplace les interprétations suivantes:

a) SIC-5 *Classification des instruments financiers — clauses conditionnelles de règlement*;

b) SIC-16 *Capital social — propres instruments de capitaux propres rachetés (actions propres)*

c) SIC-17 *Capitaux propres — coûts de transaction*.

100 La présente norme retire le projet d'interprétation SIC D34 *Instruments financiers — instruments ou droits remboursables par le porteur*.

Appendice

GUIDE D'APPLICATION

IAS 32 Instruments financiers: présentation

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

AG1 Le présent commentaire de mise en œuvre explique l'application d'aspects particuliers de la norme.

([1]) En août 2005, l'IASB a déplacé toutes les dispositions concernant les informations à fournir sur les instruments financiers vers IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*.

▼B

AG2 La présente norme ne traite pas de la comptabilisation et de l'évaluation des instruments financiers. Les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation d'actifs et de passifs financiers sont énoncées dans IAS 39.

DÉFINITIONS (PARAGRAPHES 11 À 14)

Actifs financiers et passifs financiers

AG3 Une monnaie (de la trésorerie) est un actif financier parce qu'elle représente le moyen d'échange et qu'elle constitue par conséquent l'étalon à partir duquel toutes les transactions sont évaluées et comptabilisées dans les états financiers. Un dépôt de trésorerie dans une banque ou dans un établissement financier similaire constitue un actif financier parce qu'il représente le droit contractuel pour le déposant d'obtenir de l'établissement de la trésorerie ou de tirer un chèque ou un instrument similaire contre le solde en faveur d'un créancier en paiement d'un passif financier.

AG4 Parmi les actifs financiers qui représentent un droit contractuel à recevoir de la trésorerie à une date future et parmi les passifs financiers correspondants qui représentent une obligation contractuelle de livrer de la trésorerie à une date future, on peut citer:

a) les créances clients et les dettes fournisseurs;

b) les effets à recevoir et les effets à payer;

c) les prêts et les emprunts; et

d) les créances obligataires et les dettes obligataires.

Dans chacun de ces exemples, le droit contractuel, pour une partie, de recevoir (ou l'obligation de payer) de la trésorerie est contrebalancée par l'obligation correspondante, pour une autre partie, de payer (ou le droit de recevoir).

AG5 Il existe un autre type d'instrument financier pour lequel l'avantage économique à recevoir ou à donner en échange est un actif financier autre que de la trésorerie. Par exemple, un effet à payer en obligations d'État confère à son porteur le droit contractuel de recevoir et à son émetteur l'obligation contractuelle de livrer des obligations d'État et non de la trésorerie. Ces obligations sont des actifs financiers parce qu'elles représentent l'obligation pour le gouvernement émetteur de payer de la trésorerie. L'effet est donc un actif financier pour le porteur de l'effet et un passif financier pour l'émetteur de l'effet.

AG6 Les instruments d'emprunt «perpétuels» (tels que les obligations «perpétuelles» et les effets de dette et de capital) confèrent normalement à leur porteur le droit contractuel de recevoir des paiements au titre d'intérêts à dates fixes jusqu'à une date future indéterminée, assortis soit d'aucun droit de percevoir un remboursement du principal, soit assortis d'un droit de percevoir un remboursement du principal selon des termes qui le rendent très improbable ou très lointain. Une entité peut, par exemple, émettre un instrument financier qui lui impose de procéder à des paiements annuels à perpétuité équivalents à un taux d'intérêt fixé de 8 % appliqué sur une valeur au pair ou à un montant en principal de 1 000 UM ([1]). En supposant que 8 % soit le taux d'intérêt du marché pour l'instrument à la date de son émission, l'émetteur assume l'obligation contractuelle de procéder à un flux de paiements futurs d'intérêts d'une juste valeur (valeur actualisée) de 1 000 UM. Le porteur et l'émetteur de l'instrument détiennent respectivement un actif financier et un passif financier.

([1]) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

▼B

AG7 Un droit ou une obligation contractuels de recevoir, de livrer ou d'échanger des instruments financiers est, en soi, un instrument financier. Une chaîne de droits ou d'obligations de nature contractuelle répond à la définition d'un instrument financier si elle conduit au bout du compte à recevoir ou à verser un montant en trésorerie ou à acquérir ou à émettre un instrument de capitaux propres.

AG8 La faculté d'exercer un droit contractuel ou l'exigence d'honorer une obligation contractuelle peut être absolue ou dépendre de la survenance d'un événement futur. Par exemple, une garantie financière est un droit contractuel pour le prêteur de recevoir de la trésorerie du garant, et une obligation contractuelle correspondante pour le garant de payer le prêteur en cas de défaillance de l'emprunteur. Le droit et l'obligation contractuels existent en raison d'une transaction ou d'un fait passés (acceptation de la garantie), même si le prêteur ne peut exercer son droit, et le garant ne doit s'exécuter que dans l'éventualité d'un futur défaut de paiement de l'emprunteur. Un droit et une obligation éventuels répondent à la définition d'un actif et d'un passif financier, même si ces actifs et passifs ne sont pas toujours comptabilisés dans les états financiers. Certains de ces droits et obligations éventuels peuvent être des contrats dans le champ d'application d'IFRS 4.

AG9 Selon IAS 17 *Contrats de location* un contrat de location-financement est considéré avant tout comme un droit pour le bailleur de recevoir, et une obligation pour le preneur d'effectuer une série de paiements semblables pour l'essentiel à ceux qu'exigerait le remboursement d'un emprunt, principal et intérêts confondus. Le bailleur comptabilise son investissement dans le montant à recevoir en vertu du contrat de location plutôt que dans l'actif loué lui-même. En revanche, une location simple est considérée avant tout comme un contrat incomplet obligeant le bailleur à permettre l'utilisation d'un actif au cours d'une période future en échange d'une contrepartie assimilable à des honoraires versés au titre de services. Le bailleur continue de comptabiliser l'actif loué plutôt qu'un montant à recevoir dans l'avenir en vertu du contrat. Par conséquent, le contrat de location-financement est considéré comme un instrument financier, alors qu'une location simple n'est pas considérée comme un instrument financier (sauf en ce qui concerne les paiements individuels échus et exigibles).

AG10 Les actifs physiques, tels que les stocks, les immobilisations corporelles, les actifs loués, et les actifs incorporels (tels que des brevets et des marques) ne sont pas des actifs financiers. Le contrôle de tels actifs physiques et incorporels fournit une opportunité de générer une entrée de trésorerie ou d'autres actifs, mais il ne donne pas naissance à un droit actuel de recevoir de la trésorerie ou d'autres actifs financiers.

AG11 Des actifs (comme les charges payées d'avance) pour lesquels l'avantage économique futur est la réception de biens ou de services plutôt que le droit de recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier ne sont pas des actifs financiers. De même, des éléments tels que des produits différés et la plupart des obligations découlant de garanties ne sont pas des passifs financiers parce que la sortie d'avantages économiques qui leur est associée est la fourniture de biens et de services, plutôt qu'une obligation contractuelle de remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.

▼B

AG12 Les passifs ou les actifs qui ne sont pas contractuels (comme les impôts sur le résultat qui résultent d'obligations légales imposées par les pouvoirs publics) ne sont pas des passifs financiers ou des actifs financiers. IAS 12 traite de la comptabilisation des impôts sur le résultat. De même, les obligations implicites définies dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ne résultent pas de contrats et ne constituent pas des passifs financiers.

Instruments de capitaux propres

▼M6

AG13 Les actions ordinaires non remboursables au gré du porteur, certains instruments remboursables au gré du porteur (voir paragraphes 16A et 16B), certains instruments imposant à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation (voir paragraphes 16C et 16D), certains types d'actions préférentielles (voir paragraphes AG25 et AG26) et les bons ou options de souscription ou d'acquisition d'actions permettant au porteur de souscrire ou d'acquérir un nombre déterminé d'actions ordinaires de l'entité émettrice, non remboursables au gré du porteur, en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier, constituent des exemples d'instruments de capitaux propres. L'obligation faite à une entité d'émettre ou d'acheter un nombre déterminé de ses instruments de capitaux propres en échange d'un montant déterminé de trésorerie ou d'un autre actif financier constitue un instrument de capitaux propres de l'entité (sauf dans les cas visés au paragraphe 22A). Cependant, si un tel contrat contient pour l'entité une obligation d'effectuer un paiement en trésorerie ou en un autre actif financier (autre qu'un contrat classé en capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B ou selon les paragraphes 16C et 16D), il donne également lieu à un passif à hauteur de la valeur actualisée du montant de remboursement (voir paragraphe AG27(a)). L'émetteur d'actions ordinaires non remboursables au gré du porteur assume un passif lorsqu'il procède officiellement à une distribution et devient légalement obligé vis-à-vis des actionnaires d'agir ainsi. Le cas peut se produire après une décision de distribution de dividendes ou lorsque l'entité est en liquidation et que des actifs restant après le règlement des dettes deviennent distribuables aux actionnaires.

AG14 Un contrat d'option d'achat acquise ou un contrat analogue acquis par une entité, qui lui confère le droit de racheter un nombre déterminé de ses instruments de capitaux propres en échange de la remise d'un montant déterminé de trésorerie ou un autre actif financier, n'est pas un actif financier de l'entité (sauf dans les cas visés au paragraphe 22A). Au contraire, toute contrepartie versée pour un tel contrat est déduite des capitaux propres.

La catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories (paragraphes 16A(b) et 16C(b))

AG14A L'une des caractéristiques énoncées aux paragraphes 16A et 16C est que l'instrument financier est classé dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories.

AG14B Pour déterminer si un instrument figure dans la catégorie subordonnée, une entité évalue la créance portant sur l'instrument lors de la liquidation, comme si elle devait procéder à la liquidation à la date à laquelle elle classe l'instrument. Une entité doit réévaluer le classement si un changement intervient dans des circonstances pertinentes. Par exemple, si l'entité émet ou rembourse un autre instrument financier, cela peut avoir une influence sur le classement de l'instrument en question dans la catégorie d'instruments subordonnée à toutes les autres catégories.

▼**M6**

AG14C Un instrument disposant d'un droit préférentiel lors de la liquidation de l'entité n'est pas un instrument donnant droit à une quote-part des actifs nets de l'entité. Par exemple, un instrument dispose d'un droit préférentiel lors de la liquidation s'il accorde au porteur un dividende déterminé lors de la liquidation, en plus d'une part des actifs nets de l'entité, tandis que d'autres instruments de la catégorie subordonnée avec un droit à une quote-part des actifs nets de l'entité n'ont pas le même droit lors de la liquidation.

AG14D Si une entité n'a qu'une seule catégorie d'instruments financiers, cette catégorie doit être traitée comme si elle était subordonnée à toutes les autres catégories.

Total attendu des flux de trésorerie attribuables à l'instrument sur sa durée de vie (paragraphe 16A(e))

AG14E Le total attendu des flux de trésorerie de l'instrument sur la durée de vie de l'instrument doit être basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité sur la durée de vie de l'instrument. Le résultat et la variation des actifs nets comptabilisés doivent être évalués selon les IFRS correspondantes.

Transactions conclues par le porteur d'un instrument autre que le propriétaire de l'entité (paragraphes 16A et 16C)

AG14F Le porteur d'un instrument financier remboursable au gré du porteur ou d'un instrument qui impose à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part des actifs nets de l'entité uniquement lors de la liquidation peut conclure des transactions avec l'entité s'il ne tient pas le rôle de propriétaire. Par exemple, le porteur d'un instrument peut aussi être un employé de l'entité. Seuls les flux de trésorerie et les termes et conditions contractuels de l'instrument liés au porteur de l'instrument en tant que propriétaire de l'entité doivent être pris en considération pour déterminer si l'instrument devrait être classé en capitaux propres selon le paragraphe 16A ou 16C.

AG14G Il peut s'agir par exemple d'une société de personnes limitée, avec des associés limités et généraux. Certains associés généraux peuvent apporter une garantie à l'entité et peuvent être rémunérés pour cela. Dans de telles situations, la garantie et les flux de trésorerie correspondants sont liés aux porteurs de l'instrument dans leur rôle en tant que garants, et non dans leur rôle en tant que propriétaires de l'entité. Par conséquent, une telle garantie et les flux de trésorerie correspondants n'auraient pas pour effet que les associés généraux soient considérés comme subordonnés aux associés limités, et seraient ignorés lorsqu'il s'agirait de déterminer si les termes contractuels des instruments de la société de personnes limitée et des instruments de la société de personnes générale sont identiques.

AG14H Un autre exemple en est un accord de partage du résultat, qui attribue le résultat aux porteurs de l'instrument sur la base des services rendus ou des activités générées durant l'exercice en cours et les exercices précédents. De tels accords sont des transactions conclues avec les porteurs de l'instrument dans leur rôle en tant que non propriétaires et ne devraient pas être pris en compte lors de l'évaluation des caractéristiques énoncées au paragraphe 16A ou au paragraphe 16C. Toutefois, les accords de partage du résultat qui attribuent le résultat aux porteurs d'instruments sur la base du montant nominal de leurs instruments par rapport aux autres de la catégorie représentent des transactions conclues avec les porteurs d'instruments dans leur rôle en tant que propriétaires et devraient être pris en compte lors de l'évaluation des caractéristiques énoncées au paragraphe 16A ou au paragraphe 16C.

▼M6

AG14I Les flux de trésorerie et les termes et conditions contractuels d'une transaction entre le porteur de l'instrument (en tant que non propriétaire) et l'entité émettrice doivent être similaires à une transaction équivalente qui pourrait se produire entre un non porteur d'instrument et l'entité émettrice.

Pas d'autre instrument financier ni contrat avec un total des flux de trésorerie qui fixe ou restreint de manière substantielle la contrepartie résiduelle au porteur de l'instrument (paragraphes 16B et 16D)

AG14J L'une des conditions du classement en capitaux propres d'un instrument financier qui répond sur les autres aspects aux critères du paragraphe 16A ou du paragraphe 16C est que l'entité n'ait pas d'autre instrument financier ou contrat qui (a) présente un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur le résultat, la variation des actifs nets comptabilisés ou la variation de la juste valeur des actifs nets comptabilisés et non comptabilisés de l'entité et (b) a pour effet de restreindre ou de fixer de manière substantielle la contrepartie résiduelle. Les instruments suivants, lorsqu'ils sont conclus selon des conditions commerciales normales avec des parties non liées, sont peu susceptibles d'empêcher des instruments qui répondent sur les autres aspects aux critères du paragraphe 16A ou du paragraphe 16C d'être classés en capitaux propres:

(a) instruments avec un total des flux de trésorerie basé essentiellement sur des actifs spécifiques de l'entité;

(b) instruments avec un total des flux de trésorerie basé sur un pourcentage du produit des activités ordinaires;

(c) contrats conçus pour récompenser des employés individuellement pour des services rendus à l'entité;

(d) contrats requérant le paiement d'un pourcentage infime du bénéfice pour des services rendus ou des biens fournis.

▼B

Instruments financiers dérivés

AG15 Les instruments financiers comprennent des instruments primaires (tels que les créances, les dettes et les instruments de capitaux propres) ainsi que des instruments financiers dérivés (tels que les options financières), les contrats à terme (de gré à gré ou normalisés), et les *swaps* de taux d'intérêt et de devises. Les instruments financiers dérivés répondent à la définition d'un instrument financier et, par conséquent, entrent dans le champ d'application de la présente norme.

AG16 Les instruments financiers dérivés engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent. À leur création, les instruments financiers dérivés confèrent à une partie un droit contractuel d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre partie à des conditions potentiellement favorables, ou une obligation contractuelle d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre partie à des conditions potentiellement défavorables. Toutefois, ils ne donnent habituellement [1] pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat. Certains instruments comportent à la fois un droit et une obligation de procéder à un échange. Du fait que les termes de l'échange sont déterminés dès la création des instruments dérivés, ils peuvent devenir favorables ou défavorables au fur et à mesure que les prix évoluent sur les marchés financiers.

[1] Ceci est vrai pour la plupart des instruments dérivés, mais pas tous. Par exemple, dans certains *swaps* de taux d'intérêt entre devises, le montant en principal est échangé à l'origine (et rééchangé à l'échéance).

▼B

AG17 Une option d'achat ou de vente portant sur l'échange d'actifs ou de passifs financiers (à savoir des instruments financiers autres que les instruments de capitaux propres de l'entité) donne à son porteur un droit d'obtenir des avantages économiques futurs potentiels associés aux variations de juste valeur de l'instrument financier sous-jacent au contrat. Inversement, le souscripteur d'une option assume une obligation de renoncer aux avantages économiques futurs potentiels ou de supporter des pertes potentielles d'avantages économiques associés aux variations de juste valeur de l'instrument financier sous-jacent. Le droit contractuel du porteur et l'obligation du souscripteur répondent respectivement à la définition d'un actif financier et d'un passif financier. L'instrument financier sous-jacent à un contrat d'option peut être n'importe quel actif financier, y compris des actions d'autres entités et des instruments portant intérêt. Une option peut imposer au souscripteur l'émission d'un instrument de dette plutôt que le transfert d'un actif financier, mais si l'option était exercée, l'instrument sous-jacent constituerait un actif financier du porteur. Le droit du porteur de l'option d'échanger l'actif financier à des conditions potentiellement favorables et l'obligation de l'émetteur d'échanger les actifs à des conditions potentiellement défavorables sont distincts de l'actif sous-jacent devant être échangé lors de l'exercice de l'option. La nature du droit du porteur et de l'obligation du souscripteur n'est en rien affectée par la probabilité d'exercice de l'option.

AG18 Un contrat à terme de gré à gré devant être réglé dans un délai de six mois et dans lequel l'une des parties (l'acheteur) s'engage à remettre 1 000 000 UM en trésorerie en échange d'obligations d'État à taux fixe d'une valeur nominale de 1 000 000 UM, et l'autre partie (le vendeur) s'engage à remettre des obligations d'État à taux fixe d'une valeur nominale de 1 000 000 UM en échange d'un montant en trésorerie de 1 000 000 UM est un autre exemple d'instrument financier dérivé. Pendant les six mois, les deux parties ont un droit contractuel et une obligation contractuelle d'échanger des instruments financiers. Si le prix de marché des obligations d'État monte à plus de 1 000 000 UM, les conditions seront favorables pour l'acheteur et défavorables pour le vendeur; s'il tombe en dessous de 1 000 000 UM, l'effet sera contraire. L'acheteur a un droit contractuel (un actif financier) similaire au droit d'une option d'achat et une obligation contractuelle (un passif financier) similaire à l'obligation d'une option de vente souscrite; le vendeur a un droit contractuel (un actif financier) similaire au droit d'une option de vente détenue et une obligation contractuelle (un passif financier) similaire à une option d'achat émise. Comme pour les options, ces droits et obligations contractuels constituent des actifs financiers et des passifs financiers séparés et distincts des instruments financiers sous-jacents (les obligations et la trésorerie devant être échangés). Les deux parties d'un contrat à terme de gré à gré ont une obligation à exécuter au moment convenu, alors que dans un contrat d'option, l'exécution n'intervient que si et au moment où le porteur de l'option choisit de l'exercer.

AG19 De nombreux autres types d'instruments dérivés comportent un droit ou une obligation de procéder à un échange futur; notamment des *swaps* de taux d'intérêt et des *swaps* de devises, des taux plafond, des tunnels (collars) et des taux plancher, des engagements de prêts des facilités d'émission d'effets et des lettres de crédit. Un contrat de *swap* de taux d'intérêt peut être considéré comme la variante d'un

▼B

contrat à terme de gré à gré dans lequel les parties s'engagent à effectuer une série d'échanges futurs de montants en trésorerie, l'un des montants étant calculé par rapport à un taux d'intérêt variable et l'autre par rapport à un taux fixe. Les contrats à terme normalisés constituent une autre variante des contrats à terme de gré à gré dont ils diffèrent essentiellement par le fait que ce sont des contrats normalisés et négociés en Bourse.

Contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier (paragraphes 8 à 10)

AG20 Les contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers ne répondent pas à la définition d'un instrument financier parce que le droit contractuel d'une partie à recevoir un actif non financier ou un service et l'obligation correspondante de l'autre partie ne créent ni pour l'une ni pour l'autre un droit ou une obligation actuels de recevoir, de livrer ou d'échanger un actif financier. Par exemple, les contrats prévoyant un règlement uniquement par réception ou livraison d'un élément non financier (par exemple, une option, un contrat à terme de gré à gré ou normalisé portant sur de l'argent métal) ne sont pas des instruments financiers. La plupart des contrats de marchandises sont des contrats de ce type. Certains sont normalisés et négociés sur des marchés organisés plus ou moins de la même façon que des instruments financiers dérivés. Ainsi, un contrat à terme normalisé de marchandises peut être immédiatement acheté et vendu pour de la trésorerie parce qu'il est coté en Bourse et qu'il peut changer plusieurs fois de mains. Cependant, les parties qui achètent et vendent le contrat négocient en réalité la marchandise sous-jacente. La faculté d'acheter ou de vendre un contrat de marchandises pour de la trésorerie, la facilité avec laquelle celui-ci peut être acheté ou vendu et la possibilité de négocier un règlement en trésorerie de l'obligation de recevoir ou de livrer la marchandise ne modifient pas la caractéristique fondamentale du contrat dans un sens qui créerait un instrument financier. Néanmoins, certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers qui peuvent faire l'objet d'un règlement net ou par échange d'instruments financiers, ou dans lesquels l'élément non financier est facilement convertible en trésorerie, entrent dans le champ d'application de la norme comme s'ils constituaient des instruments financiers (voir paragraphe 8).

AG21 Un contrat qui implique la réception ou la livraison d'actifs physiques ne génère pas un actif financier pour une partie et un passif financier pour l'autre partie, à moins que le paiement correspondant ne soit différé au-delà de la date à laquelle les actifs physiques sont transférés. C'est le cas pour l'achat ou la vente de biens à crédit.

AG22 Certains contrats sont liés à des marchandises mais n'impliquent pas un règlement par réception ou livraison d'une marchandise. Ils spécifient un règlement par versements de trésorerie qui sont calculés selon une formule prévue au contrat plutôt que par des paiements de montants fixes. Ainsi, le montant en principal d'une obligation peut être calculé en appliquant à une quantité fixe de pétrole le prix de marché du pétrole prévalant à l'échéance de l'obligation. Le principal est indexé par référence au prix d'une marchandise, mais il est réglé uniquement en trésorerie. Un contrat de ce type constitue un instrument financier.

AG23 La définition d'un instrument financier englobe également un contrat donnant lieu à un actif ou un passif non financier en plus d'un actif ou d'un passif financier. Bien souvent, ce type d'instrument financier donne à une partie la possibilité d'échanger un actif financier contre un actif non financier. Ainsi, une obligation liée au pétrole peut

▼B

donner à son porteur le droit de recevoir un flux de paiements d'intérêts selon une périodicité fixe et un montant fixe de trésorerie à l'échéance, avec l'option d'échanger le montant en principal contre une quantité fixée de pétrole. Les chances d'exercice de cette option varieront dans le temps en fonction de la comparaison entre la juste valeur du pétrole et le ratio d'échange trésorerie/pétrole (le prix d'échange) inhérent à l'obligation. Les intentions du porteur de l'obligation quant à l'exercice de l'option n'affectent pas la substance des actifs qui la composent. L'actif financier du porteur et le passif financier de l'émetteur font de l'obligation un instrument financier, indépendamment des autres types d'actifs et de passifs également créés.

AG24 [Supprimé]

PRÉSENTATION

Passifs et capitaux propres (paragraphes 15 à 27)

Pas d'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre actif financier (paragraphes 17 à 20)

AG25 Les actions préférentielles peuvent être émises avec différents droits. Pour établir si une action préférentielle est un passif financier ou un instrument de capitaux propres, un émetteur apprécie les droits particuliers attachés à l'action pour déterminer s'ils montrent la caractéristique fondamentale d'un passif financier. Ainsi, une action préférentielle qui prévoit une date de rachat spécifique ou au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier parce que l'émetteur a l'obligation de transférer des actifs financiers au porteur de l'action. L'incapacité potentielle de l'émetteur de satisfaire à une obligation de rachat d'une action préférentielle quand il est contractuellement tenu de le faire, que ce soit en raison d'une insuffisance de fonds, d'une restriction légale ou de l'insuffisance des bénéfices ou des réserves, ne nie pas l'obligation. Une option de l'émetteur de racheter les actions contre de la trésorerie ne répond pas à la définition d'un passif financier parce que l'émetteur n'a pas l'obligation actuelle de transférer des actifs financiers aux actionnaires. Dans ce cas, le rachat des actions ne s'effectue qu'à la discrétion de l'émetteur. Toutefois, une obligation peut être créée lorsque l'émetteur des actions exerce son option, généralement en notifiant formellement aux actionnaires son intention de racheter les actions.

AG26 Lorsque des actions préférentielles ne sont pas remboursables, le classement approprié est déterminé par les autres droits qui peuvent leur être attachés. Le classement se fonde sur une appréciation de la substance des arrangements contractuels et sur les définitions d'un passif financier et d'un instrument de capitaux propres. Lorsque les distributions aux porteurs d'actions préférentielles, à dividende cumulatif ou non, sont à la discrétion de l'émetteur, les actions sont des instruments de capitaux propres. Le classement d'une action préférentielle en instrument de capitaux propres ou en passif financier n'est pas affecté, par exemple, par:

a) un passé de versements de distributions;

b) une intention de procéder à des distributions à l'avenir;

c) un impact négatif possible sur le cours des actions ordinaires de l'émetteur en l'absence de distribution (en raison de restrictions affectant le versement de dividendes sur les actions ordinaires en cas de non-versement de dividendes sur les actions préférentielles);

d) le montant des réserves de l'émetteur;

▼B

e) l'anticipation par un émetteur d'un bénéfice ou d'une perte pour la période; ou

f) une capacité ou une incapacité de l'émetteur à exercer une influence sur le montant de son résultat pour la période.

Règlement en instruments de capitaux propres de l'entité (paragraphes 21 à 24)

▼M6

AG27 Les exemples suivants illustrent la méthode de classement de différents types de contrats sur les instruments de capitaux propres d'une entité:

a) Un contrat qui sera réglé par la réception ou la livraison par l'entité d'un nombre déterminé de ses propres actions sans contrepartie future ou par l'échange d'un nombre déterminé de ses propres actions contre un montant déterminé de trésorerie ou un autre actif financier est un instrument de capitaux propres (sauf dans les cas visés au paragraphe 22A). En conséquence, toute contrepartie reçue ou versée pour un tel contrat est directement ajoutée aux capitaux propres ou déduite directement de ceux-ci. Un exemple en est une option sur action émise qui confère à la contrepartie le droit d'acheter un nombre déterminé d'actions de l'entité en échange d'un montant de trésorerie déterminé. Toutefois, si le contrat impose à l'entité d'acheter (de rembourser) ses propres actions en trésorerie ou par un autre actif financier à une date fixe ou déterminable ou à vue, l'entité comptabilise également un passif financier pour la valeur actualisée du montant de remboursement (à l'exception des instruments qui possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D). Un exemple en est l'obligation faite à une entité, en vertu d'un contrat à terme, de racheter un nombre déterminé de ses propres actions contre un montant fixe de trésorerie.

b) L'obligation imposée à une entité d'acheter ses propres actions en trésorerie crée un passif financier pour la valeur actualisée du montant de remboursement même si le nombre d'actions que l'entité est tenue de rembourser n'est pas fixé ou si l'obligation est conditionnée par l'exercice, par la contrepartie, d'un droit de remboursement (sauf dans les cas visés aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D). Un exemple d'une obligation conditionnelle est une option émise qui impose à l'entité de rembourser ses propres actions en trésorerie si la contrepartie exerce l'option.

c) Un contrat qui sera réglé en trésorerie ou en un autre actif financier est un actif financier ou un passif financier même si le montant de trésorerie ou l'autre actif financier qui sera reçu ou livré se fonde sur des variations du cours des capitaux propres de l'entité (sauf dans les cas visés aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D). Un exemple en est une option sur action dont le montant net est réglé en trésorerie.

▼B

d) un contrat qui sera réglé en un nombre variable d'actions propres de l'entité dont la valeur est égale à un montant fixe ou à un montant dépendant de variations d'une variable sous-jacente (par exemple, le prix d'une marchandise) est un actif financier ou un passif financier. Un exemple en est une option émise d'achat d'or

▼B

dont le montant net, si elle est exercée, est réglé en instruments de l'entité par livraison, par l'entité, d'un nombre d'instruments égal à la valeur du contrat d'option. Un tel contrat est un actif financier ou un passif financier, même si la variable sous-jacente est le cours de l'action de l'entité plutôt que de l'or. De même, un contrat qui sera réglé en un nombre fixe d'actions propres de l'entité, alors que les droits attachés à ces actions seront modifiés de telle sorte que la valeur de règlement égale un montant fixe ou un montant dépendant des variations d'une variable sous-jacente, est un actif ou un passif financier.

Clauses conditionnelles de règlement (paragraphe 25)

AG28 Le paragraphe 25 impose que, si une partie de la clause conditionnelle de règlement susceptible d'imposer un règlement en trésorerie ou en un autre actif financier (ou d'une autre manière qui ferait de l'instrument un passif financier) n'est pas authentique, la clause de règlement n'affecte pas le classement d'un instrument financier. Ainsi, un contrat qui impose un règlement en trésorerie ou en un nombre variable d'actions propres de l'entité, uniquement lors de la survenance d'un événement extrêmement rare, hautement anormal et dont la survenance est très improbable, est un instrument de capitaux propres. De même, le règlement en un nombre fixe d'actions propres de l'entité peut être exclu par contrat dans des circonstances qui échappent au contrôle de l'entité; mais si ces circonstances ne présentent aucune véritable possibilité de survenance, le classement en instrument de capitaux propres est approprié.

Traitement dans les états financiers consolidés

AG29 Dans les états financiers consolidés, une entité présente les ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄ — c'est-à-dire les intérêts d'autres parties dans les capitaux propres et le résultat de ses filiales — selon IAS 1 et IAS 27. Lors du classement d'un instrument financier (ou d'une composante d'un instrument financier) dans les états financiers consolidés, une entité apprécie toutes les modalités convenues entre les membres du groupe et les porteurs de l'instrument au moment de déterminer si le groupe, dans son ensemble, est tenu de livrer de la trésorerie ou un autre actif financier en relation avec l'instrument, ou de le régler d'une manière qui entraîne une classement en passif. Lorsqu'une filiale d'un groupe émet un instrument financier et qu'une société mère ou une autre entité du groupe convient de conditions supplémentaires directement avec les porteurs de l'instrument (par exemple, une garantie), il est possible que le groupe ne dispose pas d'un pouvoir discrétionnaire sur les distributions ou le remboursement. Bien que la filiale puisse correctement classer l'instrument sans se préoccuper de ces conditions supplémentaires dans ses états financiers individuels, l'effet d'autres accords entre membres du groupe et les porteurs de l'instrument est pris en considération pour s'assurer que les états financiers consolidés reflètent les contrats et transactions conclus par le groupe pris dans son ensemble. Dans la mesure où existe une telle obligation ou clause de règlement, l'instrument (ou sa composante soumise à l'obligation) est classé en passif financier dans les états financiers consolidés.

▼M6

AG29A Certains types d'instruments qui imposent une obligation contractuelle à l'entité sont classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B ou les paragraphes 16C et 16D. Le classement selon ces paragraphes constitue une exception aux principes appliqués dans les autres cas dans la présente Norme au classement des instruments. Cette exception n'est pas étendue au

▼M6

classement des participations ne donnant pas le contrôle dans les états financiers consolidés. Par conséquent, les instruments classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B ou les paragraphes 16C et 16D dans les états financiers individuels ou distincts qui sont des participations ne donnant pas le contrôle sont classés en passifs dans les états financiers consolidés du groupe.

▼B

Instruments financiers composés (paragraphes 28 à 32)

AG30 Le paragraphe 28 ne s'applique qu'aux émetteurs d'instruments financiers composés non dérivés. Le paragraphe 28 ne traite pas des instruments financiers composés du point de vue des porteurs. IAS 39 traite de la séparation des dérivés incorporés du point de vue des porteurs d'instruments financiers composés contenant des éléments de dette et de capitaux propres.

AG31 Un instrument d'emprunt assorti d'une option incorporée de conversion, comme une obligation convertible en actions ordinaires de l'émetteur, et dénué de toute autre composante dérivée incorporée, est une forme courante d'instrument financier composé. Le paragraphe 28 impose que l'émetteur d'un tel instrument financier présente séparément ►M5 dans l'état de situation financière ◄ la composante passif et la composante capitaux propres comme suit:

a) l'obligation de l'émetteur de procéder à des paiements planifiés du principal et des intérêts constitue un passif financier qui existe aussi longtemps que l'instrument n'est pas converti. Lors de la comptabilisation initiale, la juste valeur de la composante passif est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs contractuels actualisés au taux d'intérêt appliqué par le marché à cette date aux instruments ayant des conditions de crédit comparables et offrant pour l'essentiel les mêmes flux de trésorerie, selon les mêmes conditions mais sans l'option de conversion;

b) l'instrument de capitaux propres est une option incorporée de conversion du passif en capitaux propres de l'émetteur. La juste valeur de l'option comprend sa valeur temps et, s'il y a lieu, sa valeur intrinsèque. Cette option a une valeur lors de la comptabilisation initiale, même lorsqu'elle est en dehors du cours.

AG32 Lors de la conversion d'un instrument convertible à l'échéance, l'entité décomptabilise la composante passif et la comptabilise en capitaux propres. La composante capitaux propres initiale reste comptabilisée en capitaux propres (bien qu'elle puisse être transférée d'un poste de capitaux propres à un autre). Aucun profit ni perte n'est généré lors de la conversion à l'échéance.

AG33 Lorsqu'une entité éteint un instrument convertible avant l'échéance par remboursement ou rachat anticipé sans modification des privilèges de conversion initiaux, l'entité alloue la contrepartie payée et tous les coûts de transaction du rachat ou du remboursement aux composantes passif et capitaux propres de l'instrument à la date de la transaction. La méthode utilisée pour affecter la contrepartie payée et les coûts de transaction aux différentes composantes est conforme à celle qui est utilisée pour l'affectation initiale aux différentes composantes des produits reçus par l'entité lors de l'émission de l'instrument convertible, selon les paragraphes 28 à 32.

AG34 Une fois l'affectation de la contrepartie effectuée, tout profit ou perte qui en résulte est traité selon les principes comptables applicables à la composante en question, comme suit:

a) le montant du profit ou de la perte correspondant à la composante passif est comptabilisé au résultat; et

b) le montant de la contrepartie relative à la composante capitaux propres est comptabilisé en capitaux propres.

▼B

AG35 Une entité peut modifier les termes d'un instrument convertible pour induire une conversion anticipée, par exemple en offrant un rapport de conversion plus favorable ou en payant une contrepartie supplémentaire en cas de conversion avant une date déterminée. La différence, à la date de modification des termes, entre la juste valeur de la contrepartie reçue par le porteur lors de la conversion de l'instrument selon les termes modifiés et la juste valeur de la contrepartie que le porteur aurait reçue selon les termes initiaux est comptabilisée en perte au résultat.

Actions propres (paragraphes 33 et 34)

AG36 Les instruments de capitaux propres d'une entité ne sont pas comptabilisés en actif financier, quelle que soit la raison de leur rachat. Le paragraphe 33 impose à une entité qui rachète ses instruments de capitaux propres de les déduire de ses capitaux propres. Toutefois, lorsqu'une entité détient ses capitaux propres pour le compte de tiers, par exemple une institution financière détenant ses capitaux propres pour le compte d'un client, il existe une relation de mandataire et, de ce fait, ces participations ne sont pas incluses dans ►**M5** l'état de situation financière ◄ de l'entité.

Intérêts, dividendes, profits et pertes (paragraphes 35 à 41)

AG37 L'exemple qui suit illustre l'application du paragraphe 35 à un instrument financier composé. Supposons qu'une action préférentielle à dividende non cumulatif soit obligatoirement remboursable en trésorerie dans cinq ans, mais que les dividendes soient payables à la discrétion de l'entité avant la date de remboursement. Un tel instrument est un instrument financier composé dont la composante passif est la valeur actuelle du montant de remboursement. L'effet du passage du temps afférent à cette composante est comptabilisé dans le résultat et classé en charges financières. Tout dividende versé se rapporte à la composante capitaux propres et est comptabilisé, de ce fait, comme une distribution du résultat. Un traitement analogue s'appliquerait si le remboursement n'était pas obligatoire mais au gré du porteur, ou si l'action était obligatoirement convertible en un nombre variable d'actions ordinaires calculé de manière à égaler un montant fixe ou un montant dépendant de variations d'une variable sous-jacente (par exemple, une marchandise). Cependant, si des dividendes impayés sont ajoutés au montant du remboursement, l'instrument tout entier est un passif. Dans ce cas, les dividendes sont classés en charges financières.

Compensation d'un actif financier et d'un passif financier (paragraphes 42 à 50)

AG38 Pour compenser un actif financier et un passif financier, une entité doit posséder un droit juridique exécutoire de compensation des montants comptabilisés. Une entité peut avoir un droit conditionnel de compensation de montants comptabilisés, par exemple dans le cadre d'un accord de compensation global ou de certaines formes d'emprunt sans recours, mais ces droits ne sont exécutoires qu'après la survenance d'un événement futur, généralement une défaillance de la contrepartie. Un tel accord ne remplit donc pas les conditions de compensation.

AG39 La présente norme ne prévoit pas de traitement particulier pour les «instruments dits synthétiques», qui sont des regroupements de divers instruments financiers acquis et conservés pour reproduire les caractéristiques d'un autre instrument. Ainsi, une dette à long terme à taux variable combinée avec un *swap* de taux d'intérêt qui implique de

▼B

recevoir des paiements variables et d'effectuer des paiements fixes synthétise une dette à long terme à taux fixe. Chacun des instruments financiers constituant, ensemble, un «instrument synthétique» représente un droit contractuel ou une obligation contractuelle assorti(e) de ses propres termes et conditions, et chacun peut être transféré ou réglé séparément. Chaque instrument financier est exposé à des risques pouvant être différents des risques auxquels sont exposés d'autres instruments financiers. Par conséquent, lorsque dans un «instrument synthétique», un instrument financier est un actif et qu'un autre est un passif, ils ne sont pas compensés ni présentés ►M5 dans l'état de situation financière ◄ de l'entité à hauteur de leur montant net, sauf s'ils répondent aux critères de compensation décrits au paragraphe 42.

INFORMATIONS À FOURNIR

Actifs et passifs financiers à leur juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ [paragraphe 94f)]

AG40 [Supprimé]

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 33

Résultat par action

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action de manière à améliorer les comparaisons de la performance entre entités différentes pour une même période de reporting et entre périodes de reporting différentes pour la même entité. Même si les données de résultat par action présentent des limites en raison de l'emploi de méthodes comptables différentes pour déterminer le «résultat», le fait qu'un dénominateur soit déterminé de façon cohérente et permanente améliore l'information financière. La présente norme se concentre sur le dénominateur du calcul du résultat par action.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique:

a) aux états financiers individuels ou séparés d'une entité:

i) dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont négociées sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux); ou

ii) qui dépose ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation, aux fins d'émettre des actions ordinaires sur un marché public, ou qui est sur le point de le faire; et

b) aux états financiers consolidés d'un groupe avec une société mère:

i) dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont négociées sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux); ou

ii) qui dépose ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation, aux fins d'émettre des actions ordinaires sur un marché public, ou qui est sur le point de le faire.

3 Une entité qui indique son résultat par action doit le calculer et fournir des informations sur ce résultat par action selon la présente norme.

4 Lorsqu'une entité présente à la fois des états financiers consolidés et des états financiers individuels selon IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, les informations à fournir imposées par la présente norme ne doivent être présentées que sur la base des informations consolidées. Une entité qui choisit de communiquer son résultat par action d'après ses états financiers individuels doit présenter cette information uniquement ►**M5** dans son état du résultat global ◄. Une entité ne doit pas présenter ces informations portant sur le résultat par action dans ses états financiers consolidés.

▼**M5**

4A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007), elle doit présenter le résultat par action uniquement dans cet état séparé.

▼**B**

DÉFINITIONS

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

L'*antidilution* est une augmentation du résultat par action ou une réduction de la perte par action résultant de l'hypothèse de la conversion d'instruments convertibles, de l'exercice d'options ou de bons de souscription d'actions, ou de l'émission d'actions ordinaires si certaines conditions spécifiées sont remplies.

Un *contrat conditionnel relatif à des actions* est un contrat visant à l'émission d'actions sous réserve de la réalisation de conditions spécifiées.

Des *actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle* sont des actions ordinaires qui peuvent être émises en échange d'une contrepartie en trésorerie faible ou nulle, ou d'une autre contrepartie lorsque certaines *conditions*, spécifiées dans un contrat conditionnel relatif à des actions, sont remplies.

La *dilution* est une réduction du résultat par action ou une augmentation de la perte par action résultant de l'hypothèse de conversion d'instruments convertibles, d'exercice d'options ou de bons de souscription d'actions, ou d'émission d'actions ordinaires si certaines conditions spécifiées sont remplies.

Les *options, bons de souscription d'actions et leurs équivalents* sont des instruments financiers qui donnent au porteur le droit d'acheter des actions ordinaires.

Une *action ordinaire* est un instrument de capitaux propres qui est subordonné à toutes les autres catégories d'instruments de capitaux propres.

Une *action ordinaire potentielle* est un instrument financier ou un autre contrat qui peut donner droit au porteur à des actions ordinaires.

Des *options de vente sur actions ordinaires* sont des contrats qui donnent au porteur le droit de vendre des actions ordinaires à un prix spécifié pendant une période donnée.

6 Les actions ordinaires ne participent au résultat de la période qu'après les autres catégories d'actions telles que les actions préférentielles. Une entité peut avoir plus d'une catégorie d'actions ordinaires. Les actions ordinaires de la même catégorie ont les mêmes droits à recevoir des dividendes.

7 Exemples d'actions ordinaires potentielles:

a) les instruments de passifs financiers ou de capitaux propres, y compris les actions préférentielles, qui sont convertibles en actions ordinaires;

b) les options et les bons de souscription d'actions;

c) les actions qui seraient émises si des conditions résultant d'engagements contractuels tels que l'acquisition d'une activité ou d'autres actifs sont remplies.

▼B

8 Sauf mention contraire, les termes définis dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation* sont utilisés dans la présente norme avec la signification précisée au paragraphe 11 d'IAS 32. IAS 32 définit un instrument financier, un actif financier, un passif financier, un instrument de capitaux propres et la juste valeur, et fournit des commentaires sur l'application de ces définitions.

ÉVALUATION

Résultat de base par action

9 Une entité doit calculer le résultat de base par action correspondant au résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère et, s'il est présenté, au résultat des activités ordinaires poursuivies attribuable à ces porteurs de capitaux propres.

10 Le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère (le numérateur) par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation (le dénominateur) au cours de la période.

11 L'objectif de l'information sur le résultat de base par action consiste à fournir une mesure de la quote-part de chaque action ordinaire d'une entité mère dans la performance de l'entité au cours de la période de reporting.

Résultat

12 Pour les besoins du calcul du résultat de base par action, les montants attribuables aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère découlant:

a) du résultat des activités ordinaires poursuivies attribuable à l'entité mère; et

b) du résultat attribuable à l'entité mère

doivent être les montants des points a) et b) ajustés des montants après impôt des dividendes préférentiels, des écarts résultant du règlement des actions préférentielles et d'autres effets similaires d'actions préférentielles classés en capitaux propres.

13 Tous les produits et les charges attribuables aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère qui sont comptabilisés au cours d'une période, y compris la charge d'impôt et les dividendes sur actions préférentielles classées en tant que passifs, interviennent dans la détermination du résultat de la période attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère (voir IAS 1 ►**M5** ———— ◄).

14 Le montant après impôt des dividendes préférentiels qui est déduit du résultat de la période est:

a) le montant après impôt de tout dividende préférentiel sur des actions préférentielles à dividende non cumulatif décidé au titre de la période; et

b) le montant après impôt des dividendes préférentiels dus au titre des actions préférentielles à dividende cumulatif de la période, que ces dividendes aient ou non été décidés. Le montant des dividendes préférentiels pour la période n'inclut pas le montant des dividendes préférentiels revenant aux actions préférentielles à dividende cumulatif, versés ou décidés au cours de la période au titre de périodes antérieures.

▼B

15 Les actions préférentielles assorties d'un dividende initial faible destiné à offrir une compensation à l'entité qui a vendu ces actions préférentielles moyennant une décote, ou assorties d'un dividende supérieur au marché au cours de périodes ultérieures pour offrir une compensation aux investisseurs qui ont acquis des actions préférentielles moyennant une surcote, sont parfois désignées par l'expression «actions préférentielles à taux croissant». Toute décote ou surcote relative à une nouvelle émission d'actions préférentielles à taux croissant fait l'objet d'un amortissement par le résultat non distribué, en appliquant la méthode du taux d'intérêt effectif, et est traitée comme un dividende préférentiel aux fins du calcul du résultat par action.

16 Les actions préférentielles peuvent faire l'objet d'un rachat par voie d'offre publique d'achat aux porteurs, émise par l'entité. L'excédent de la juste valeur de la contrepartie versée aux actionnaires préférentiels sur la valeur comptable des actions préférentielles représente un rendement pour les porteurs des actions préférentielles, et une réduction du résultat non distribué pour l'entité. Ce montant est déduit pour calculer le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère.

17 Une entité peut déclencher la conversion anticipée d'actions préférentielles convertibles en apportant des modifications favorables aux modalités initiales de conversion ou en payant une contrepartie complémentaire. L'excédent de la juste valeur des actions ordinaires ou d'une autre contrepartie payée sur la juste valeur des actions ordinaires susceptibles d'être émises selon les modalités initiales de conversion constitue un rendement pour les actionnaires préférentiels et doit être déduit pour calculer le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère.

18 Tout excédent de la valeur comptable des actions préférentielles sur la juste valeur de la contrepartie payée en règlement de celles-ci est additionné lors du calcul du résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère.

Actions

19 Pour le calcul du résultat de base par action, le nombre d'actions ordinaires doit être le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période.

20 L'utilisation du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période reflète la possibilité d'une variation du montant du capital au cours de la période du fait d'un nombre plus ou moins important d'actions en circulation à tout moment. Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période est le nombre d'actions ordinaires en circulation au début de la période, ajusté du nombre d'actions ordinaires remboursées ou émises au cours de la période, multiplié par un facteur de pondération en fonction du temps. Ce facteur de pondération est égal au nombre de jours où les actions sont en circulation par rapport au nombre total de jours de la période, dans de nombreux cas, une approximation raisonnable de la moyenne pondérée est adéquate.

21 Les actions sont habituellement incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à compter de la date à laquelle la créance est née (qui est le plus souvent la date d'émission), par exemple:

a) les actions ordinaires émises en contrepartie de trésorerie sont incluses lorsque la trésorerie est exigible;

b) les actions ordinaires émises lors du réinvestissement volontaire des dividendes d'actions ordinaires ou préférentielles sont incluses lorsque les dividendes sont réinvestis;

▼B

c) les actions ordinaires résultant de la conversion d'un instrument d'emprunt en actions ordinaires sont incluses à compter de la date à laquelle l'intérêt cesse de courir;

d) les actions ordinaires émises en remplacement de l'intérêt ou du principal sur d'autres instruments financiers sont incluses à compter de la date à laquelle l'intérêt cesse de courir;

e) les actions ordinaires émises en échange du règlement d'un passif de l'entité sont incluses à compter de la date du règlement;

f) les actions ordinaires émises en contrepartie de l'acquisition d'un actif autre que de la trésorerie sont incluses à compter de la date de comptabilisation de l'acquisition; et

g) les actions ordinaires émises pour des services rendus à l'entité sont incluses lorsque ces services sont rendus.

Le moment de l'inclusion des actions ordinaires est déterminé par les modalités de leur émission. Une attention particulière est accordée à la substance de tout contrat associé à l'émission.

▼M12

22 Les actions ordinaires émises comme faisant partie de la contrepartie transférée lors d'un regroupement d'entreprises sont incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à compter de la date d'acquisition. Ceci s'explique car à compter de cette date, l'acquéreur incorpore dans son état du résultat global le résultat de l'entreprise acquise.

▼B

23 Les actions ordinaires qui seront émises lors de la conversion d'un instrument obligatoirement convertible sont incluses dans le calcul du résultat de base par action à compter de la date de la conclusion du contrat.

24 Des actions dont l'émission est conditionnelle ne sont traitées comme étant en circulation et ne sont incluses dans le calcul du résultat de base par action qu'à compter de la date à laquelle toutes les conditions nécessaires sont remplies (c'est-à-dire à laquelle les événements sont survenus). Les actions dont l'émission n'est faite qu'après l'écoulement du temps ne sont pas des actions à émission conditionnelle, du fait que le passage du temps est une certitude. Les actions qui ne peuvent être émises qu'après l'écoulement d'un certain délai ne sont pas des actions dont l'émission est conditionnelle, parce que l'écoulement d'un délai est une certitude.

25 [Supprimé]

26 Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période et pendant toutes les périodes présentées doit être ajusté pour tenir compte d'événements, autres que la conversion d'actions ordinaires potentielles, qui ont changé le nombre d'actions ordinaires en circulation sans changement correspondant des ressources.

27 Des actions ordinaires peuvent être émises, ou le nombre d'actions ordinaires en circulation peut être réduit, sans modification correspondante des ressources. On peut citer, à titre d'exemple:

a) une émission par capitalisation des bénéfices ou une émission d'actions gratuites (parfois appelée dividendes en actions);

b) un élément gratuit dans toute autre émission, par exemple un élément gratuit dans le cadre d'une émission de droits de souscription au profit des actionnaires existants;

c) un fractionnement d'actions; et

d) un fractionnement inversé d'actions (regroupement d'actions).

▼B

28 Dans une capitalisation ou émission d'actions gratuites, ou dans un fractionnement d'actions, des actions ordinaires sont émises au profit des actionnaires existants sans autre contrepartie. Le nombre des actions ordinaires en circulation augmente donc sans augmentation des ressources. Le nombre d'actions ordinaires en circulation avant l'événement est ajusté au prorata de la modification du nombre d'actions ordinaires en circulation comme si l'événement s'était produit à l'ouverture de la première période présentée. Ainsi, lors de l'attribution de deux actions gratuites pour une action existante, le nombre d'actions ordinaires en circulation avant l'émission est multiplié par trois pour obtenir le nouveau nombre total d'actions, ou par deux pour obtenir celui des actions ordinaires nouvelles.

29 Un regroupement d'actions ordinaires réduit généralement le nombre d'actions ordinaires en circulation sans réduction correspondante des ressources. Toutefois, lorsque l'effet global est un rachat d'actions à la juste valeur, la réduction du nombre d'actions ordinaires émises est le résultat d'une réduction correspondante. Un exemple en est un regroupement d'actions combiné à un dividende spécial. Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation pour la période pendant laquelle s'effectue la transaction de regroupement est ajusté pour tenir compte de la réduction du nombre d'actions ordinaires à compter de la date à laquelle le dividende spécial est comptabilisé.

Résultat dilué par action

30 Une entité doit calculer le résultat dilué par action pour le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère et, s'il est présenté, pour le résultat des activités ordinaires poursuivies attribuables à ces mêmes porteurs de capitaux propres.

31 Pour le calcul du résultat dilué par action, une entité doit ajuster le résultat attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère ainsi que le nombre moyen pondéré d'actions en circulation, des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.

32 L'objectif du résultat dilué par action est cohérent avec celui du résultat de base par action — fournir une évaluation de la quote-part de chaque action ordinaire dans la performance d'une entité — tout en tenant compte de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives en circulation au cours de la période. De ce fait:

a) le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère est majoré du montant après impôt des dividendes et des intérêts comptabilisés au cours de la période au titre des actions ordinaires potentielles dilutives, et ajusté pour tenir compte de toute autre variation des produits ou des charges qui résulterait de la conversion des actions ordinaires potentielles dilutives; et

b) le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation est majoré du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires qui auraient été en circulation dans l'hypothèse d'une conversion de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.

▼B

Résultat

33 Pour le calcul du résultat dilué par action, une entité doit ajuster le résultat attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère, calculé conformément au paragraphe 12, à hauteur de l'effet après impôt:

a) de tout dividende ou autre élément au titre des actions ordinaires potentielles dilutives qui a été déduit pour obtenir le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère, calculé selon le paragraphe 12;

b) des intérêts comptabilisés au cours de la période au titre des actions ordinaires potentielles dilutives; et

c) de tout autre changement dans les produits ou charges qui résulterait de la conversion des actions ordinaires potentielles dilutives.

34 Après la conversion des actions ordinaires potentielles en actions ordinaires, les éléments identifiés aux paragraphes 33a) à c) ne seront plus encourus. En revanche, les nouvelles actions ordinaires ont droit à participer au résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère. En conséquence, le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère, calculé conformément au paragraphe 12, est ajusté des éléments identifiés au paragraphe 33a) à c) ainsi que des impôts liés. Les dépenses associées aux actions ordinaires potentielles comprennent les coûts et remises de transaction comptabilisés selon la méthode de l'intérêt effectif (voir paragraphe 9 d'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, telle que révisée en 2003).

35 La conversion d'actions ordinaires potentielles peut entraîner des variations conséquentes du résultat. Par exemple, la réduction de la charge d'intérêt liée aux actions ordinaires potentielles et l'accroissement du bénéfice net ou la réduction de la perte en résultant peut conduire à une augmentation des dépenses liées à un plan d'intéressement non discrétionnaire pour les membres du personnel. Pour le calcul du résultat dilué par action, le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère est ajusté de toutes ces variations conséquentes du résultat.

Actions

36 Pour le calcul du résultat dilué par action, le nombre d'actions ordinaires doit être le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires calculé selon les paragraphes 19 et 26, majoré du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires qui seraient émises lors de la conversion en actions ordinaires de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives. Il faut considérer que les actions ordinaires potentielles dilutives ont été converties en actions ordinaires au début de la période ou à la date d'émission des actions ordinaires potentielles si elle est ultérieure.

37 Les actions ordinaires dilutives potentielles doivent être déterminées de manière indépendante pour chaque période présentée. Le nombre d'actions ordinaires potentielles dilutives incluses depuis le début de la période n'est pas une moyenne pondérée des actions ordinaires potentielles dilutives incluses dans chaque calcul intermédiaire.

▼B

38 Les actions ordinaires potentielles sont pondérées pour la période pendant laquelle elles sont en circulation. Les actions ordinaires potentielles qui ont été annulées ou que l'on a laissé expirer pendant la période ne sont prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action que pour la partie de la période pendant laquelle elles étaient en circulation. Les actions ordinaires potentielles qui sont converties en actions ordinaires pendant la période sont prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action depuis le début de la période jusqu'à la date de leur conversion; à compter de la date de conversion, les actions ordinaires en résultant sont prises en compte à la fois dans le résultat de base par action et dans le résultat dilué par action.

39 Le nombre d'actions ordinaires qui seraient émises lors de la conversion d'actions ordinaires potentielles dilutives est déterminé à partir des caractéristiques des actions ordinaires potentielles. Lorsque plusieurs bases de conversion coexistent, le calcul retient le taux de conversion ou le prix d'exercice le plus avantageux du point de vue du porteur des actions ordinaires potentielles.

40 Une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée peut émettre, au bénéfice de parties autres que la société mère, le coentrepreneur ou l'investisseur, des actions ordinaires potentielles convertibles soit en actions ordinaires de la filiale, coentreprise ou entreprise associée, soit en actions ordinaires de la société mère, du coentrepreneur ou de l'investisseur (l'entité présentant les états financiers). Si ces actions ordinaires potentielles de la filiale, coentreprise ou entreprise associée ont un effet dilutif sur le résultat de base par action de l'entité présentant les états financiers, elles sont prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action.

Actions ordinaires potentielles dilutives

41 Les actions ordinaires potentielles doivent être traitées comme dilutives si, et seulement si, leur conversion en actions ordinaires avait pour effet de réduire le résultat par action ou d'augmenter la perte par action des activités ordinaires poursuivies.

42 Une entité utilise le résultat des activités ordinaires poursuivies attribuables à l'entité mère comme chiffre de référence pour déterminer si des actions ordinaires potentielles sont dilutives ou antidilutives. Le résultat des activités ordinaires poursuivies attribuables à l'entité mère est ajusté selon le paragraphe 12 et exclut les éléments relatifs aux activités abandonnées.

43 Les actions ordinaires potentielles sont antidilutives lorsque leur conversion en actions ordinaires peut avoir pour effet d'augmenter le résultat par action ou de diminuer la perte par action découlant des activités ordinaires poursuivies. Le calcul du résultat dilué par action ne tient pas compte d'hypothèses de conversion, d'exercice, ou d'autres émissions d'actions ordinaires potentielles qui pourraient avoir un effet antidilutif sur le résultat par action.

44 Lorsqu'on détermine l'effet dilutif ou antidilutif des actions ordinaires potentielles, on considère séparément et non globalement chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles. La séquence selon laquelle sont prises en considération les actions ordinaires potentielles peut affecter leur caractère dilutif ou non. Dès lors, pour

▼B

maximiser la dilution du résultat de base par action, chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles est considérée de manière séquentielle depuis la plus dilutive jusqu'à la moins dilutive. En d'autres termes, les actions ordinaires potentielles dilutives assorties du «résultat par action supplémentaire» le plus faible participent au calcul du résultat dilué par action avant celles qui sont assorties du résultat par action supplémentaire le plus élevé. Les options et les bons de souscription d'actions sont habituellement inclus en premier parce qu'ils n'affectent pas le numérateur du calcul.

Options, bons de souscription d'actions et leurs équivalents

45 Pour calculer son résultat dilué par action, une entité doit supposer que les options dilutives et les bons de souscription d'actions dilutifs ont été exercés. Le produit supposé de ces instruments doit être considéré comme ayant été perçu lors de l'émission d'actions ordinaires au cours moyen de marché des actions ordinaires pendant la période. La différence entre le nombre d'actions ordinaires émises et le nombre d'actions ordinaires qui auraient été émises au cours moyen du marché d'actions ordinaires pendant la période doit être traitée comme une émission d'actions ordinaires sans contrepartie.

46 Les options et les bons de souscription d'actions ont un effet dilutif lorsque leur conséquence serait l'émission d'actions ordinaires à un cours inférieur au cours moyen de marché des actions ordinaires pendant la période. Le montant de la dilution est le cours moyen de marché d'actions ordinaires pendant la période, diminué du prix d'émission. Par conséquent, pour calculer le résultat dilué par action, les actions ordinaires potentielles sont considérées comme étant composées à la fois:

a) d'un contrat portant sur l'émission d'un certain nombre d'actions ordinaires à leur cours moyen de marché au cours de la période. De telles actions ordinaires sont supposées être évaluées à leur juste prix, et n'être ni dilutives ni antidilutives. Elles ne sont pas prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action;

b) d'un contrat portant sur l'émission sans contrepartie des actions ordinaires restantes. Ces actions ordinaires ne génèrent aucun produit et n'ont aucun effet sur le résultat attribuable aux actions ordinaires en circulation. Ces actions ont donc un effet dilutif et sont rajoutées au nombre d'actions ordinaires en circulation dans le calcul du résultat dilué par action.

47 Les options et les bons de souscription d'actions n'ont un effet dilutif que lorsque le cours moyen de marché des actions ordinaires pendant la période excède le prix d'exercice des options ou des bons de souscription d'actions (c'est-à-dire qu'elles sont «dans la monnaie»). Le résultat par action présenté antérieurement n'est pas ajusté à titre rétroactif pour refléter les changements des cours des actions ordinaires.

47A Pour les options sur action et les autres accords dont le paiement est fondé sur des actions auxquels s'applique IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*, le prix d'émission visé au paragraphe 46 et le prix d'exercice visé au paragraphe 47 doivent inclure la juste valeur de tout bien ou service à fournir à l'entité dans le futur dans le cadre de plans d'options sur action ou tout autre contrat dont le paiement est fondé sur des actions.

48 Les options sur actions réservées au personnel, selon des modalités fixes ou déterminables, ainsi que les actions ordinaires non acquises, sont traitées comme des options dans le calcul du résultat dilué par action, même si elles peuvent être subordonnées à l'acquisition des droits. Elles sont traitées comme en circulation à la date d'octroi. Les options sur actions accordées aux salariés fondées sur la performance sont traitées comme des actions dont l'émission est conditionnelle parce que leur émission dépend de la satisfaction de conditions spécifiques en plus de l'écoulement d'un délai.

▼B

Instruments convertibles

49 L'effet dilutif des instruments convertibles doit être reflété dans les résultats dilués par action selon les paragraphes 33 et 36.

50 Les actions préférentielles convertibles sont antidilutives lorsque le montant du dividende sur ces actions, décidé pendant ou accumulé pour la période courante par action ordinaire susceptible de résulter de la conversion, est supérieur au résultat de base par action. De même, la dette convertible est antidilutive dès lors que son intérêt (net d'impôt et d'autres variations du résultat) par action ordinaire susceptible de résulter de la conversion excède le résultat de base par action.

51 Le remboursement, ou la conversion induite, d'actions convertibles préférentielles peut n'affecter qu'une portion des actions préférentielles convertibles antérieurement en circulation. Dans de tels cas, tout excédent de contrepartie visé au paragraphe 17 est attribué aux actions qui sont remboursées ou converties aux fins de déterminer si les actions préférentielles en circulation restantes sont dilutives. Les actions remboursées ou converties sont prises en considération séparément des actions qui ne sont pas remboursées ou converties.

Actions dont l'émission est conditionnelle

52 Comme pour le calcul du résultat de base par action, des actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle sont traitées comme étant en circulation et incluses dans le calcul du résultat de base par action si les conditions sont remplies (c'est-à-dire que tous les événements sont survenus). Les actions dont l'émission est conditionnelle sont incluses depuis l'ouverture de la période (ou à compter de la date du contrat conditionnel relatif aux actions si elle est postérieure). Si les conditions n'ont pas été réunies, le nombre d'actions dont l'émission est conditionnelle incluses dans le calcul du résultat dilué par action est fondé sur le nombre d'actions qui seraient à émettre si la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ de la période était la fin de la période d'éventualité. Le retraitement n'est pas autorisé si les conditions ne sont pas remplies à l'expiration de la période d'éventualité.

53 Si la réalisation ou le maintien d'un montant spécifié de résultat pendant une période est la condition de l'émission éventuelle, et si ce montant a été atteint à la fin de la période de reporting, mais doit être maintenu au-delà de la période de reporting pendant une période supplémentaire, alors les actions ordinaires nouvelles sont traitées comme en circulation, si l'effet est dilutif, lors du calcul du résultat dilué par action. Dans ce cas, le calcul du résultat dilué par action se fonde sur le nombre d'actions ordinaires qui seraient émises si le montant du résultat à la fin de la période de reporting était le montant du résultat à la fin de la période d'éventualité. Comme le résultat peut changer à l'avenir, le calcul du résultat de base par action n'inclut pas les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle jusqu'à la fin de la période d'éventualité parce que toutes les conditions nécessaires n'ont pas été satisfaites.

54 Le nombre d'actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle peut dépendre du cours futur de l'action ordinaire. Dans ce cas, si l'effet est dilutif, le calcul du résultat dilué par action se base sur le nombre d'actions ordinaires qui seraient émises si le cours à la fin de la période de reporting était le cours de marché à la fin de la période d'éventualité. Si la condition est fondée sur une moyenne des cours de

▼B

marché, pendant une durée qui s'étend au-delà de la fin de la période de reporting, l'entité utilise la moyenne relative au délai déjà écoulé. Comme le cours peut changer à l'avenir, le calcul du résultat de base par action n'inclut pas les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle jusqu'à la fin de la période d'éventualité parce que toutes les conditions nécessaires n'ont pas été remplies.

55 Le nombre d'actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle peut dépendre du résultat futur et du cours futur de l'action ordinaire. Dans ce cas, le nombre d'actions ordinaires inclus dans le calcul du résultat dilué par action est fondé sur les deux conditions (c'est-à-dire le résultat depuis le début de la période et le cours actuel à la fin de la période de reporting). Les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle ne sont pas incluses dans le calcul du résultat dilué par action tant que les deux conditions ne sont pas réunies.

56 Dans d'autres cas, le nombre d'actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle dépend d'une condition qui n'est pas le résultat ou le cours (par exemple, l'ouverture d'un nombre donné de magasins de détail). Dans de tels cas, en supposant que la situation actuelle de la condition reste inchangée jusqu'à la fin de la période d'éventualité, les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle sont incluses dans le calcul du résultat dilué par action en fonction de la situation à la fin de la période de reporting.

57 Des actions ordinaires potentielles dont l'émission est conditionnelle (sauf celles qui font l'objet d'un contrat conditionnel relatif à des actions, comme des instruments convertibles dont l'émission est conditionnelle) sont incluses dans le calcul du résultat dilué par action comme suit:

a) l'entité détermine si elle peut considérer que les actions potentielles ordinaires peuvent être émises d'après leurs conditions d'émission prévues selon les dispositions relatives aux actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle aux paragraphes 52 à 56; et

b) si ces actions ordinaires potentielles doivent intervenir dans le calcul du résultat dilué par action, l'entité détermine leur impact sur le calcul du résultat dilué par action en appliquant les dispositions relatives aux options et aux bons de souscription aux paragraphes 45 à 48, les dispositions des instruments convertibles aux paragraphes 49 à 51, les dispositions relatives aux contrats qui peuvent être réglés en actions ordinaires ou en numéraire aux paragraphes 58 à 61, ou à d'autres dispositions selon le cas.

Toutefois, l'exercice ou la conversion ne sont pas pris en considération pour le calcul du résultat dilué par action, sauf si l'on suppose l'exercice ou la conversion d'actions similaires ordinaires potentielles en circulation dont l'émission n'est pas conditionnelle.

Contrats pouvant être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie

58 Lorsqu'une entité a émis un contrat qui peut être réglé en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix de l'entité, celle-ci doit présumer que le contrat sera réglé en actions ordinaires, et le nombre correspondant d'actions ordinaires potentielles sera inclus dans le résultat dilué par action si leur effet est dilutif.

59 Lorsqu'un tel contrat est présenté comme un actif ou un passif en termes de comptabilisation, ou s'il présente une composante de capitaux propres et une composante de passif, l'entité doit ajuster le numérateur à hauteur des variations du résultat qui auraient résulté pendant la période si le contrat avait été classé intégralement comme un instrument de capitaux propres. Cet ajustement est semblable aux ajustements imposés par le paragraphe 33.

▼B

60 Pour les contrats pouvant être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix du porteur, la méthode de règlement la plus dilutive (entre le règlement en trésorerie et le règlement en actions) doit être retenue pour le calcul du résultat dilué par action.

61 Un premier exemple de contrat qui peut être réglé en actions ordinaires ou en trésorerie est un instrument d'emprunt qui, à l'échéance, donne à l'entité le droit absolu de régler le montant du principal en trésorerie ou en actions ordinaires propres. Un autre exemple est une option de vente émise qui donne au porteur le choix du règlement en actions ordinaires ou en trésorerie.

Options acquises

62 Les contrats tels que les options de vente acquises et les options d'achat acquises (c'est-à-dire des options détenues par l'entité sur ses propres actions ordinaires) n'interviennent pas dans le calcul du résultat dilué par action, parce que le fait de les inclure serait anti-dilutif. L'option de vente ne serait exercée que pour un prix d'exercice supérieur au cours, et l'option d'achat ne serait exercée que pour un prix d'exercice inférieur au cours du marché.

Options de vente émises

63 Les contrats qui imposent à l'entité de racheter ses propres actions, tels que les options de vente émises et les contrats d'achat à terme de gré à gré interviennent dans le calcul du résultat dilué par action si leur effet est dilutif. Si ces contrats sont «dans la monnaie» pendant la période (c'est-à-dire que le prix d'exercice ou de règlement est supérieur au cours moyen pour cette période), l'effet dilutif potentiel sur le résultat par action doit être calculé comme suit:

a) l'entité doit supposer qu'au début de la période, des actions ordinaires seront émises en nombre suffisant (au cours moyen du marché pendant la période) pour augmenter le produit de manière à honorer le contrat;

b) l'entité doit supposer que le produit de l'émission doit être utilisé pour honorer le contrat (c'est-à-dire pour procéder au rachat d'actions ordinaires); et

c) les actions ordinaires supplémentaires (la différence entre le nombre d'actions ordinaires supposées émises et le nombre d'actions ordinaires reçues lors de l'exécution du contrat) doivent être incluses dans le calcul du résultat dilué par action.

AJUSTEMENTS RÉTROSPECTIFS

64 Si le nombre d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles en circulation augmente à la suite d'une capitalisation ou d'une émission d'actions gratuites, ou d'un fractionnement d'actions, ou diminue à la suite d'un regroupement d'actions, le calcul du résultat par action, de base et dilué, est ajusté de façon rétrospective pour toutes les périodes présentées. Si ces changements interviennent après la ►M5 période de reporting ◄ mais avant celle à laquelle la publication des états financiers est autorisée, les calculs par action pour la période concernée et les périodes précédentes présentées doivent être faits sur la base du nouveau nombre d'actions. Le fait que les calculs par action reflètent de tels changements dans le nombre d'actions doit être indiqué. En outre, le résultat par action de base et dilué de toutes les périodes présentées doit être ajusté pour tenir compte des effets des erreurs et des ajustements résultant de changements de méthodes comptables comptabilisés de manière rétrospective.

▼B

65 Une entité ne retraite pas le résultat par action dilué pour les périodes antérieures présentées à la suite de modifications des hypothèses retenues ou pour la conversion des actions ordinaires potentielles en actions ordinaires.

PRÉSENTATION

66 Une entité doit présenter ►M5 dans l'état du résultat global ◄ le résultat de base et le résultat dilué par action pour le résultat des activités poursuivies attribuables aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère et pour le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère pour la période, pour chaque catégorie d'actions ordinaires assortie d'un droit différent à une quote-part du bénéfice pour la période. Une entité doit présenter les résultats de base par action et dilué par action avec la même importance pour toutes les périodes présentées.

67 Le résultat par action est présenté pour chaque période dont ►M5 l'état du résultat global ◄ est présenté. Si le résultat dilué par action est présenté pour au moins une période, il doit être présenté pour toutes les périodes présentées, même s'il est égal au résultat de base par action. Si le résultat de base et le résultat dilué par action sont égaux, il est possible de les présenter tous les deux en une seule ligne ►M5 de l'état du résultat global. ◄

▼M5

67A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007), elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action, comme décrit aux paragraphes 66 et 67, dans cet état séparé.

▼B

68 Une entité qui présente une activité abandonnée doit indiquer le résultat de base et le résultat dilué par action pour l'activité abandonnée soit dans ►M5 l'état du résultat global ◄, soit dans les notes.

▼M5

68A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007), elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action pour cette activité abandonnée, comme décrit au paragraphe 68, dans cet état séparé ou dans les notes.

▼B

69 Une entité doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action, même si les montants indiqués sont négatifs (c'est-à-dire s'il s'agit d'une perte par action).

INFORMATIONS À FOURNIR

70 Une entité doit présenter les éléments suivants:

a) les montants utilisés aux numérateurs dans le calcul du résultat de base et du résultat dilué par action et un rapprochement de ces montants avec le résultat attribuable à l'entité mère pour la période. Le rapprochement doit comprendre l'effet individuel de chaque catégorie d'instruments qui affecte le résultat par action;

▼B

b) le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires utilisé au dénominateur dans le calcul du résultat de base et du résultat dilué par action et un rapprochement de ces dénominateurs l'un avec l'autre. Le rapprochement doit comprendre l'effet individuel de chaque catégorie d'instruments qui affecte le résultat par action;

c) les instruments (y compris les actions dont l'émission est conditionnelle) qui pourraient diluer le résultat de base par action à l'avenir, mais qui n'étaient pas inclus dans le calcul du résultat dilué par action parce qu'ils sont antidilutifs pour la (les) période (s) présentée(s);

d) une description des transactions sur actions ordinaires ou des transactions sur actions ordinaires potentielles autres que celles comptabilisées conformément au paragraphe 64, qui interviennent après la ►**M5** période de reporting ◄ et qui auraient modifié de manière significative le nombre d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles en circulation à la fin de la période si ces transactions étaient survenues avant la fin de la période de reporting.

71 Voici quelques exemples de transactions visées au paragraphe 70d):

a) l'émission d'actions contre de la trésorerie;

b) l'émission d'actions lorsque le produit de l'émission sert à rembourser des dettes ou des actions préférentielles en circulation à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄;

c) le rachat d'actions ordinaires en circulation;

d) la conversion ou l'exercice d'actions ordinaires potentielles, en circulation à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, en actions ordinaires;

e) l'émission d'options, de bons de souscription d'actions ou de titres convertibles; et

f) la réalisation des conditions autorisant l'émission d'actions dont l'émission est conditionnelle.

Les montants des résultats par action ne sont pas ajustés pour tenir compte de telles transactions survenant après la ►**M5** période de reporting ◄ car ces transactions n'affectent pas le montant du capital utilisé pour générer le résultat de la période.

72 Les instruments financiers et autres contrats générant des actions ordinaires potentielles peuvent comporter des caractéristiques et conditions affectant l'évaluation du résultat de base et du résultat dilué par action. Ces modalités peuvent déterminer si des actions ordinaires potentielles sont ou non dilutives et, si tel est le cas, l'effet sur le nombre moyen pondéré d'actions en circulation et tous ajustements liés sur le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires. La publication des modalités de ces instruments financiers et d'autres contrats est encouragée, et parfois requise (voir IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*).

▼B

73 Si une entité fournit, outre ses résultats de base par action et dilués par action, des montants par action en utilisant une composante présentée ►M5 dans l'état du résultat global ◄ autres que ceux imposés par la présente norme, ces montants doivent être calculés en utilisant le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires déterminé selon la présente norme. Les montants de base et dilués par action relatifs à une telle composante doivent être indiqués avec la même importance et présentés dans les notes. Une entité doit indiquer la base de détermination du (des) numérateur(s), et notamment si les montants par action s'entendent avant impôt ou après impôt. Si l'entité utilise une composante du résultat qui n'est pas présentée comme un poste ►M5 de l'état du résultat global ◄, elle doit fournir un rapprochement de la composante utilisée avec un poste présenté dans ►M5 l'état du résultat global ◄.

▼M5

73A Le paragraphe 73 s'applique également à l'entité qui fournit, outre son résultat de base et son résultat dilué par action, des montants par action en utilisant une composante présentée dans son compte de résultat séparé [comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007)], autre que celle imposée par la présente Norme.

▼B

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

74 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼M5

74A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié les paragraphes 4A, 67A, 68A et 73A. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

75 La présente norme annule et remplace IAS 33 *Résultat par action* (émise en 1997).

76 La présente norme annule et remplace également SIC-24 *Résultat par action — instruments financiers et autres contrats pouvant être réglés en actions*.

▼B

Appendice

GUIDE D'APPLICATION

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

RÉSULTAT ATTRIBUABLE À L'ENTITÉ MÈRE

A1 Aux fins du calcul du résultat par action fondé sur les états financiers consolidés, le résultat attribuable à l'entité mère fait référence au résultat de l'entité consolidée ajusté pour tenir compte des ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄.

ÉMISSION DE DROITS DE SOUSCRIPTION

A2 L'émission d'actions ordinaires au moment de l'exercice ou de la conversion d'actions ordinaires potentielles ne donne habituellement pas naissance à un élément gratuit. C'est essentiellement dû au fait que les actions ordinaires potentielles sont habituellement émises pour leur pleine valeur, ce qui donne lieu à une variation proportionnelle des ressources disponibles pour l'entité. Dans une émission de droits, cependant, le prix d'exercice est souvent inférieur à la juste valeur des actions. Par conséquent, comme indiqué au paragraphe 27b), une telle émission de droits inclut un élément gratuit. Si une émission de droits est offerte à tous les actionnaires existants, le nombre d'actions ordinaires à prendre en compte dans le calcul du résultat de base et dilué par action pour toutes les périodes antérieures à l'émission de droits est le nombre d'actions ordinaires en circulation avant cette émission, multiplié par le facteur suivant:

$$\frac{\text{Juste valeur par action immédiatement avant l'exercice du droit}}{\text{Juste valeur théorique par action hors droits}}$$

On calcule la juste valeur théorique par action hors droits en additionnant la valeur globale de marché des actions immédiatement avant l'exercice des droits avec le produit de l'exercice des droits, puis en divisant par le nombre d'actions en circulation après l'exercice des droits. Lorsque les droits font l'objet d'une cotation distincte de celle des actions avant la date d'exercice, la juste valeur à retenir pour ce calcul est établie à la clôture du dernier jour au cours duquel les actions sont négociées avec les droits.

CHIFFRE DE RÉFÉRENCE

A3 Pour illustrer l'application du chiffre de référence, décrite aux paragraphes 42 et 43, supposons qu'une entité dégage un bénéfice sur activités poursuivies attribuable à l'entité mère de 4 800 UM ([1]), une perte liée aux activités abandonnées attribuables à l'entité mère de 7 200 UM, une perte attribuable à l'entité mère de 2 400 UM, et 2 000 actions ordinaires et 400 actions ordinaires potentielles en circulation. Le résultat de base par action de l'entité s'élève à 2,40 UM pour les activités poursuivies, (3,60) UM pour les activités abandonnées, et (1,20) unité monétaire pour la perte. Les 400 actions ordinaires potentielles sont incluses dans le résultat dilué par action calculé parce que le résultat par action de 2,00 UM est dilutif, dans

([1]) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

▼B

l'hypothèse de l'absence d'impact, sur le résultat, de ces 400 actions ordinaires potentielles. Comme le bénéfice des activités poursuivies attribuable à l'entité mère est le chiffre de référence, l'entité inclut également ces 400 actions ordinaires potentielles dans le calcul des autres montants de résultat par action, même si le résultat correspondant par action est antidilutif par rapport à son résultat de base comparable par action, c'est-à-dire la perte par action est inférieure à [(3,00) UM par action pour la perte découlant des activités abandonnées et (1,00) unité monétaire par action pour la perte].

COURS DE MARCHÉ MOYEN D'ACTIONS ORDINAIRES

A4 Pour le calcul du résultat dilué par action, le cours moyen du marché pour les actions ordinaires supposées émises est calculé sur la base du cours moyen du marché des actions ordinaires au cours de la période. Théoriquement, chaque transaction de marché pour les actions ordinaires d'une entité peut participer à la détermination du cours moyen du marché. En termes pratiques, toutefois, une simple moyenne des cours hebdomadaires ou mensuels suffit.

A5 Généralement, les cours de clôture du marché sont adéquats pour le calcul du cours moyen du marché. Lorsque les cours connaissent des fluctuations amples, toutefois, une moyenne des cours les plus hauts et les plus bas produit généralement un cours plus représentatif. La méthode utilisée pour calculer le cours moyen du marché est utilisée uniformément, sauf si elle n'est plus représentative à cause d'un changement de conditions. Par exemple, une entité qui utilise les cours de clôture du marché pour calculer le cours moyen du marché pendant plusieurs années de cours relativement stables pourrait passer vers une moyenne des cours les plus hauts et les plus bas si les cours commençaient à fluctuer sensiblement et si les cours de clôture ne permettaient plus de produire un cours moyen représentatif.

OPTIONS, BONS DE SOUSCRIPTION D'ACTIONS ET LEURS ÉQUIVALENTS

A6 Les options ou bons de souscription permettant d'acquérir des instruments convertibles sont censés être exercés pour acquérir l'instrument convertible dès que les cours moyens tant de l'instrument convertible que des actions ordinaires résultant de la conversion sont supérieurs au prix d'exercice des options ou des bons de souscription. Toutefois, l'exercice n'est pas pris en considération tant que la conversion d'instruments convertibles similaires en circulation, s'il y en a, n'est pas prise également en considération.

A7 Les options ou les bons de souscription d'actions peuvent permettre ou imposer d'offrir des instruments d'emprunt ou autres de l'entité (ou de sa mère ou d'une filiale) en règlement de tout ou partie du prix d'exercice. Dans le calcul du résultat dilué par action, ces options ou bons de souscription d'actions ont un effet dilutif si: a) le cours de marché moyen des actions ordinaires correspondantes pour la période dépasse le prix d'exercice; ou si b) le prix de vente de l'instrument à offrir est inférieur à celui auquel l'instrument peut être

▼B

offert selon le contrat d'option ou de souscription, et la décote résultante établit un prix d'exercice réel inférieur au cours de marché des actions ordinaires qui peuvent être obtenues au moment de l'exercice. Dans le calcul du résultat dilué par action, ces options ou bons de souscription d'actions sont présumés exercés, et la dette ou les autres instruments sont présumés offerts. S'il est plus avantageux d'offrir de la trésorerie au porteur de l'option ou du bon de souscription d'actions et si le contrat permet d'offrir de la trésorerie, c'est l'offre de trésorerie qui est présumée avoir lieu. Les intérêts (nets d'impôt) de dettes supposées offertes sont réintégrés au calcul sous la forme d'un ajustement du numérateur.

A8 Un traitement semblable doit s'appliquer aux actions préférentielles soumises aux mêmes dispositions ou à d'autres instruments qui sont soumis à des options de conversion qui permettent à l'investisseur de payer en trésorerie pour obtenir un cours de conversion plus favorable.

A9 Les modalités sous-jacentes de certaines options ou de certains bons de souscription d'actions peuvent exiger d'appliquer le produit résultant de l'exercice de ces instruments pour rembourser des emprunts ou d'autres instruments de l'entité (ou de sa mère ou d'une filiale). Dans le calcul du résultat dilué par action, ces options ou bons de souscription d'actions sont supposés être exercés, et le produit, appliqué au remboursement d'emprunts à leur cours moyen de marché plutôt qu'à l'acquisition d'actions ordinaires. Toutefois, le produit excédentaire issu de l'exercice supposé sur le montant utilisé pour l'acquisition supposée d'emprunt est pris en considération (c'est-à-dire, supposé utilisé pour le remboursement d'actions ordinaires) dans le calcul du résultat dilué par action. Les intérêts (nets d'impôt) de dettes supposées acquises sont réintégrés au calcul sous la forme d'un ajustement du numérateur.

OPTIONS DE VENTE ÉMISES

A10 Pour illustrer l'application du paragraphe 63, supposons qu'une entité ait en circulation 120 options de vente émises sur ses actions ordinaires à un prix d'exercice de 35 UM. Le cours moyen de marché de l'action ordinaire pour la période s'élève à 28 UM. Pour calculer le résultat dilué par action, l'entité suppose avoir émis 150 actions à 28 UM par action au début de la période pour satisfaire à son obligation de vente de 4 200 UM. La différence entre les 150 actions ordinaires émises et les 120 actions ordinaires reçues en exécution de l'option de vente (30 actions ordinaires supplémentaires) est ajoutée au dénominateur pour le calcul du résultat dilué par action.

INSTRUMENTS DANS DES FILIALES, DES ENTREPRISES ASSOCIÉES ET DES COENTREPRISES

A11 Les actions ordinaires potentielles d'une filiale, d'une coentreprise ou d'une entreprise associée convertibles soit en actions ordinaires de la filiale, de la coentreprise ou de l'entreprise associée, soit en actions ordinaires de la société mère, du coentrepreneur ou de l'investisseur (l'entité présentant les états financiers) sont incluses dans le calcul du résultat dilué par action, comme suit:

a) les instruments émis par une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée qui permettent à leurs porteurs d'obtenir des actions ordinaires de la filiale, de la coentreprise ou de l'entreprise associée sont inclus dans le calcul des données du résultat dilué par action de la filiale, de la coentreprise ou de l'entreprise associée. Ces résultats par action sont alors inclus dans le calcul du résultat par action de l'entité présentant les états financiers sur la base de la participation de celle-ci dans les instruments de la filiale, de la coentreprise ou de l'entreprise associée;

▼B

b) les instruments d'une filiale, d'une coentreprise ou d'une entreprise associée qui sont convertibles en actions ordinaires de l'entité présentant les états financiers sont considérés comme des actions ordinaires potentielles de l'entité présentant les états financiers aux fins du calcul du résultat dilué par action. De même, les options ou les bons de souscription émis par une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée pour acquérir des actions ordinaires de l'entité présentant les états financiers sont considérés comme des actions ordinaires potentielles de l'entité présentant les états financiers aux fins du calcul du résultat consolidé dilué par action.

A12 Pour déterminer l'effet sur le résultat par action des instruments émis par l'entité présentant les états financiers qui sont convertibles en actions ordinaires d'une filiale, d'une coentreprise ou d'une entreprise associée, les instruments sont supposés convertis et le numérateur (résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère) ajusté comme il sera nécessaire, selon le paragraphe 33. Outre ces ajustements, le numérateur est ajusté de toute variation du résultat enregistré par l'entité présentant les états financiers (comme les dividendes reçus ou la quote-part du résultat selon la méthode de la mise en équivalence) attribuable à une augmentation du nombre d'actions ordinaires de la filiale, de la coentreprise ou de l'entreprise associée, en circulation à la suite de la conversion supposée. Le dénominateur du calcul du résultat dilué par action n'est pas affecté parce que le nombre d'actions ordinaires en circulation de l'entité présentant les états financiers ne changerait pas en cas de conversion supposée.

INSTRUMENTS PARTICIPATIFS DE CAPITAUX PROPRES ET ACTIONS ORDINAIRES À DEUX CATÉGORIES

A13 Les capitaux propres de certaines entités peuvent comprendre:

a) des instruments qui participent aux dividendes avec les actions ordinaires, selon une formule prédéterminée (par exemple, deux pour un) prévoyant parfois un plafonnement de cette participation (par exemple jusqu'à un montant spécifié par action, mais pas au-delà);

b) une catégorie d'actions ordinaires avec un taux de dividende différent de celui d'autres catégories d'actions ordinaires mais non assorties de droits prioritaires ou de rang supérieur.

A14 Pour le calcul du résultat dilué par action, l'entité présume la conversion des instruments décrits au paragraphe A13 qui sont convertibles en actions ordinaires si l'effet est dilutif. Pour les instruments non convertibles en une catégorie d'actions ordinaires, le résultat de la période est attribué aux différentes catégories d'actions et aux instruments participatifs de capitaux propres selon leurs droits au dividende ou aux autres droits de participation aux résultats non distribués. Pour calculer le résultat de base et dilué par action:

a) le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère est ajusté (réduit dans le cas d'un bénéfice et augmenté dans le cas d'une perte) du montant des dividendes décidés pendant la période pour chaque catégorie d'actions et par le montant contractuel des dividendes (ou d'intérêts sur les obligations participatives) qui doit être payé pour la période (par exemple, des dividendes cumulatifs impayés);

▼B

b) le résultat restant est attribué aux actions ordinaires et aux instruments participatifs de capitaux propres dans la mesure où chaque instrument participe au résultat comme si tout le résultat de la période avait été distribué. Le résultat total attribué à chaque catégorie de capitaux propres est déterminé en additionnant le montant alloué pour les dividendes et le montant alloué pour une caractéristique participative;

c) le montant total du résultat attribué à chaque catégorie d'instruments de capitaux propres est divisé par le nombre d'instruments en circulation auxquels le résultat est alloué pour déterminer le résultat par action pour l'instrument.

Pour le calcul du résultat dilué par action, toutes les actions ordinaires potentielles supposées avoir été émises sont incluses dans les actions ordinaires en circulation.

ACTIONS PARTIELLEMENT PAYÉES

A15 Lorsque des actions ordinaires sont émises mais ne sont encore que partiellement libérées, elles sont traitées dans le calcul du résultat de base par action comme une fraction d'une action ordinaire dans la mesure où elles étaient autorisées à participer aux dividendes de la période relatifs à une action ordinaire entièrement libérée.

A16 Dans la mesure où des actions partiellement libérées n'ont pas droit aux dividendes au cours de la période, elles sont considérées comme équivalentes à des bons de souscription d'actions ou à des options pour le calcul du résultat dilué par action. Le solde impayé est supposé représenter le résultat utilisé pour acquérir des actions ordinaires. Le nombre d'actions incluses dans le résultat dilué par action est la différence entre le nombre d'actions souscrites et le nombre d'actions supposées acquises.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 34

Information financière intermédiaire

OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de prescrire le contenu minimal d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états financiers complets ou résumés d'une période intermédiaire. Une information financière intermédiaire rapide et fiable permet aux investisseurs, aux créanciers et autres destinataires de mieux appréhender la capacité de l'entité à générer des bénéfices et des flux de trésorerie, ainsi que sa situation financière et sa liquidité.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme ne précise pas quelles entités doivent publier des rapports financiers intermédiaires; elle n'indique pas non plus selon quelle fréquence ni dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire, ces rapports doivent être établis. Toutefois, les gouvernements, les commissions de valeurs mobilières, les Bourses et les organismes comptables imposent bien souvent aux entités dont les titres d'emprunt ou de capitaux propres sont cotés de publier des rapports financiers intermédiaires. La présente norme s'applique si l'entité est tenue, ou si elle a choisi, de publier un rapport financier intermédiaire selon les normes internationales d'information financière. Le comité des normes comptables internationales ([1]) encourage les entités cotées à publier des rapports financiers intermédiaires se conformant aux principes de comptabilisation, d'évaluation et d'information énoncés dans la présente norme. Il encourage plus précisément ces entités cotées:

a) à établir des rapports financiers intermédiaires au minimum à la fin du premier semestre de leur période annuelle; et

b) à faire en sorte que ces rapports financiers intermédiaires soient disponibles au maximum soixante jours après la fin de la période intermédiaire.

2 La conformité de tout rapport financier, annuel ou intermédiaire, est évaluée par rapport aux normes internationales d'information financière. Le fait qu'une entité ait pu ne pas établir de rapport financier intermédiaire au cours d'une période annuelle particulière ou qu'elle ait pu établir des rapports financiers intermédiaires non conformes aux principes de la présente norme n'empêche pas ses états financiers annuels d'être conformes aux normes internationales d'information financière, s'ils le sont par ailleurs.

3 Si le rapport financier intermédiaire d'une entité est décrit comme conforme aux normes internationales d'information financière, il doit se conformer à toutes les dispositions de la présente norme. Le paragraphe 19 impose à cet égard certaines informations.

DÉFINITIONS

4 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

([1]) Le conseil des normes comptables internationales a succédé au comité des normes comptables internationales, qui est devenu opérationnel en 2001.

▼B

La *période intermédiaire* désigne une période de reporting d'une durée inférieure à celle d'une période annuelle complète.

▼M5

Le *rapport financier intermédiaire* désigne un rapport financier contenant un jeu complet d'états financiers [tel que décrit dans IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)] ou un jeu d'états financiers résumés (tel que décrit dans la présente Norme) pour une période intermédiaire.

▼B

CONTENU D'UN RAPPORT FINANCIER INTERMÉDIAIRE

▼M5

5 Selon la définition de IAS 1 (révisée en 2007), un jeu complet d'états financiers comprend:

(a) un état de situation financière à la fin de la période;

(b) un état du résultat global de la période;

(c) un état des variations de capitaux propres de la période;

(d) un tableau de flux de trésorerie de la période;

(e) des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives; et

(f) un état de situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétrospectif ou effectue un retraitement rétrospectif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

▼B

6 Pour des considérations de rapidité de diffusion de l'information et de coût, et afin d'éviter la répétition d'informations publiées antérieurement, une entité peut être tenue (ou peut choisir) de fournir moins d'informations aux dates intermédiaires que dans ses états financiers annuels. Selon la présente norme, un rapport financier intermédiaire doit se composer au minimum d'états financiers résumés et d'une sélection de notes explicatives. Le rapport financier intermédiaire est destiné à actualiser les informations fournies dans le jeu complet d'états financiers annuels le plus récent. Par conséquent, il s'intéresse essentiellement aux nouveaux événements, activités et circonstances et ne reproduit pas d'informations déjà communiquées précédemment.

7 Rien dans la présente norme ne vise à interdire ou à dissuader une entité de publier dans son rapport financier intermédiaire un jeu complet d'états financiers (tel que décrit dans IAS 1) plutôt que des états financiers résumés et une sélection de notes explicatives. La présente norme n'interdit pas et ne dissuade pas non plus l'entité d'inclure dans ses états financiers intermédiaires résumés d'autres éléments d'information que les postes minimaux ou la sélection de notes explicatives tels qu'indiqués dans la présente norme. Les principes de comptabilisation et d'évaluation de la présente norme s'appliquent également aux états financiers complets d'une période intermédiaire, et ces états doivent comporter toutes les informations à fournir par la présente norme (en particulier la sélection de notes explicatives du paragraphe 16) ainsi que celles imposées par d'autres normes.

▼B

Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire

8 Un rapport financier intermédiaire doit comporter, au minimum, les composantes suivantes:

▼M5

(a) un état résumé de situation financière;

(b) un état résumé du résultat global, présenté sous la forme:

(i) d'un état résumé unique; ou

(ii) d'un compte de résultat résumé séparé et d'un état résumé du résultat global;

(c) un état résumé des variations des capitaux propres;

(d) un état résumé des flux de trésorerie; et

(e) une sélection de notes explicatives.

8A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007), elle présente l'information intermédiaire résumée de cet état séparé.

▼B

Forme et contenu des états financiers intermédiaires

9 Si une entité publie un jeu complet d'états financiers dans son rapport financier intermédiaire, la forme et le contenu de ces états doivent être conformes aux dispositions d'IAS 1 pour un jeu complet d'états financiers.

10 Si une entité publie un jeu d'états financiers résumés dans son rapport financier intermédiaire, ces états financiers résumés doivent comporter au minimum chacune des rubriques et chacun des sous-totaux qui étaient présentés dans ses états financiers annuels les plus récents, ainsi que la sélection de notes explicatives imposée par la présente norme. Ils doivent également présenter les postes ou les notes supplémentaires dont l'omission aurait pour effet de rendre trompeurs les états financiers intermédiaires résumés.

▼M8

11 Dans les états financiers présentant les composantes du compte de résultat pendant une période intermédiaire, une entité doit présenter le résultat par action de base et dilué pour cette période, lorsque l'entité entre dans le champ d'application de IAS 33 *Résultat par action* ([1]).

▼M5

11A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007), elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action dans cet état séparé.

([1]) Ce paragraphe a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008 afin de clarifier le champ d'application de IAS 34.

▼B

►M5 12 IAS 1 (révisée en 2007) fournit des indications sur la structure des états financiers. ◄ Les Commentaires de mise en œuvre d'IAS 1 illustrent comment ►M5 l'état de situation financière ◄, ►M5 l'état du résultat global ◄, l'état des variations des capitaux propres et ►M5 l'état des flux de trésorerie ◄ peuvent être présentés.

▼M5

_____

▼B

14 Un rapport financier intermédiaire est préparé sur une base consolidée si les états financiers annuels les plus récents de l'entité étaient des états consolidés. Les états financiers individuels de la société mère ne sont pas cohérents ou comparables avec les états consolidés du rapport financier annuel le plus récent. Si le rapport financier annuel d'une entité comprend les états financiers individuels de la société mère en plus des états financiers consolidés, la présente norme n'impose ni n'interdit d'inclure les états financiers individuels de la société mère dans le rapport financier intermédiaire de l'entité.

Sélection de notes explicatives

15 Un utilisateur du rapport financier intermédiaire d'une entité aura également accès au rapport financier annuel le plus récent de cette entité. Il est donc inutile que les notes du rapport financier intermédiaire fournissent des mises à jour relativement non significatives d'informations qui figuraient déjà dans les notes du rapport annuel le plus récent. À une date intermédiaire, il est plus utile d'expliquer les événements et les transactions importants pour comprendre l'évolution de la situation financière et des performances de l'entité depuis la ►M5 fin de la dernière période de reporting annuelle ◄.

16 Une entité doit au minimum inclure les informations suivantes dans les notes à ses états financiers intermédiaires, si elles sont significatives et si elles ne sont pas fournies par ailleurs dans son rapport financier intermédiaire. Les informations doivent normalement être présentées sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire. Toutefois, l'entité doit également indiquer tout événement significatif ou toute transaction significative pour la compréhension de la période intermédiaire considérée:

a) une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les états financiers intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les états financiers annuels les plus récents ou, si ces méthodes comptables et modalités de calcul ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur effet;

b) des commentaires expliquant le caractère saisonnier ou cyclique des activités de la période intermédiaire;

c) la nature et le montant des éléments inhabituels du fait de leur nature, de leur importance ou de leur incidence, affectant les actifs, les passifs, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie;

d) la nature et le montant des changements d'estimations de montants présentés lors des précédentes périodes intermédiaires de la période annuelle considérée ou des changements d'estimations de montants présentés lors de périodes annuelles antérieures, si ces changements ont un effet significatif sur la période intermédiaire considérée;

e) les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres;

▼B

f) les dividendes payés (dividende total ou par action) en distinguant ceux versés au titre des actions ordinaires de ceux versés au titre des autres actions;

g) les informations sectorielles suivantes (la présentation d'informations sectorielles n'est requise dans un rapport financier intérimaire d'une entité que si IFRS 8 Secteurs opérationnels impose que l'entité présente des informations sectorielles dans ses états financiers annuels):

i) les produits des activités ordinaires provenant de clients externes, s'ils sont inclus dans l'évaluation du résultat sectoriel examiné par le principal décideur opérationnel ou bien régulièrement fournis au principal décideur opérationnel;

ii) les produits des activités ordinaires inter secteurs, s'ils sont inclus dans l'évaluation du résultat sectoriel examiné par le principal décideur opérationnel ou bien régulièrement fournis au principal décideur opérationnel;

iii) une évaluation du résultat sectoriel;

iv) le total des actifs pour lesquels il y a eu un changement significatif du montant présenté dans les derniers états financiers annuels;

v) une description des différences par rapport aux derniers états financiers annuels dans la base de segmentation ou dans la base d'évaluation du résultat sectoriel;

vi) un rapprochement du total des évaluations de résultat des secteurs à présenter et du résultat de l'entité avant charge d'impôt (produit d'impôt) et activités abandonnées. Cependant, si une entité affecte à des secteurs à présenter des éléments tels que des charges d'impôt (des produits d'impôt), l'entité peut rapprocher le total des évaluations de résultat des secteurs et le résultat après prise en compte de ces éléments. Les éléments de rapprochement significatifs seront identifiés séparément et décrits dans ce rapprochement;

h) les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire qui ne sont pas traduits dans les états financiers de la période intermédiaire;

▼M12

i) l'effet des changements qui ont affecté la composition de l'entité au cours de la période intermédiaire, y compris les regroupements d'entreprises, l'obtention ou la perte de contrôle sur des filiales et des participations à long terme, les restructurations et les activités abandonnées. Dans le cas de regroupements d'entreprises, l'entité doit fournir les informations requises par IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*; et

▼B

j) les changements ayant affecté les passifs éventuels ou les actifs éventuels depuis la ►M5 fin de la dernière période de reporting annuelle ◄.

17 Des exemples de modèles d'informations à fournir telles qu'imposées par le paragraphe 16 sont donnés ci-après. Les différentes ►M5 IFRS ◄ fournissent des commentaires sur les informations à fournir pour la plupart de ces éléments:

a) la dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et la reprise de cette dépréciation;

▼B

b) la comptabilisation d'une perte pour dépréciation des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles ou d'autres actifs, et la reprise de cette perte de valeur;

c) la reprise de toute provision pour restructuration;

d) les acquisitions et cessions d'immobilisations corporelles;

e) les engagements d'achat d'immobilisations corporelles;

f) les règlements de litiges;

g) les corrections d'erreurs d'une période antérieure;

h) [supprimé]

i) tout défaut de paiement sur un prêt ou toute violation d'un contrat de prêt non réparé au plus tard à la ►M5 fin de la période de reporting ◄; et

j) les transactions avec les parties liées.

18 D'autres normes précisent les informations à fournir dans les états financiers. Dans ce contexte, les termes états financiers désignent un jeu complet d'états financiers du type de ceux normalement inclus dans un rapport annuel et compris parfois dans d'autres rapports. Sauf dispositions du paragraphe 16i), les informations imposées par ces autres normes n'ont pas à être fournies si le rapport financier intermédiaire d'une entité contient non pas un jeu complet d'états financiers, mais simplement des comptes résumés et une sélection de notes explicatives.

Information à fournir sur la conformité aux IFRS

19 Si le rapport financier intermédiaire d'une entité est établi selon les principes de la présente norme, ce fait doit être indiqué. Un rapport financier intermédiaire ne doit pas être décrit comme conforme aux normes à moins qu'il ne se conforme à toutes les dispositions des normes internationales d'information financière.

Périodes pour lesquelles des états financiers intermédiaires doivent être présentés

20 Les rapports intermédiaires doivent comporter les états financiers intermédiaires (résumés ou complets) pour les périodes suivantes:

a) ►M5 état de situation financière ◄ à la fin de la période intermédiaire concernée et ►M5 état de situation financière ◄ comparatif à la clôture de l'exercice qui précède immédiatement;

▼M5

(b) états du résultat global de la période intermédiaire et compte de résultat cumulé depuis le début de la période annuelle, ainsi que les états du résultat global comparatifs pour les périodes intermédiaires comparables (période courante et cumul depuis le début de la période annuelle) de l'exercice qui précède immédiatement. Comme l'autorise IAS 1 (révisée en 2007), un rapport intermédiaire peut présenter pour chaque période soit un état unique du résultat global, soit un état présentant les composantes de résultat (compte de résultat séparé) et un deuxième état commençant par le résultat et présentant les autres éléments du résultat global (état du résultat global).

▼B

c) état présentant des variations des capitaux propres depuis le début de la période courante ainsi qu'un état comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice qui précède immédiatement; et

▼B

d) ►M5 état des flux de trésorerie ◄ depuis le début de l'exercice, ainsi que tableau comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice qui précède immédiatement.

21 Dans le cas d'une entité dont l'activité est extrêmement saisonnière, il peut être utile de fournir des informations financières pour la période de douze mois ►M5 jusqu'à la fin de la période intermédiaire ◄, et des informations comparatives pour la période précédente de douze mois. En conséquence, les entités dont l'activité est extrêmement saisonnière sont encouragées à envisager de présenter ce type d'informations, en complément des informations exigées au paragraphe précédent.

22 L'appendice A fournit des exemples de périodes à présenter dans le cas d'une entité communiquant des informations semestrielles et dans le cas d'une entité communiquant des informations trimestrielles.

Importance relative

23 Pour décider comment comptabiliser, évaluer, classer ou fournir une information relative à un élément pour les besoins de l'information financière intermédiaire, l'importance relative s'apprécie par rapport aux données financières de la période intermédiaire. Pour apprécier l'importance relative, il faut tenir compte du fait que les évaluations intermédiaires peuvent reposer sur des estimations dans une plus large mesure que les évaluations de données financières annuelles.

24 IAS 1 et IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* définissent un élément comme significatif si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par des utilisateurs des états financiers. IAS 1 impose de présenter séparément les éléments significatifs, y compris (par exemple) les activités abandonnées, et IAS 8 impose de présenter les changements d'estimations, les erreurs et les changements de méthodes comptables. Les deux normes ne contiennent aucune indication quantifiée en matière d'importance relative.

25 Alors qu'il faut toujours faire appel au jugement pour apprécier l'importance relative, la présente norme fonde la décision de comptabiliser et de fournir une information sur les données de la période intermédiaire prise isolément, pour des raisons de compréhension des chiffres intermédiaires. Ainsi, par exemple, les éléments inhabituels, les changements de méthodes comptables ou d'estimations et les erreurs sont comptabilisés et présentés en fonction de leur importance relative par rapport aux données de la période intermédiaire, afin d'éviter les déductions trompeuses que pourrait entraîner le fait de ne pas les présenter. L'objectif primordial est de faire en sorte qu'un rapport financier intermédiaire contienne toutes les informations pertinentes pour comprendre la situation et la performance financières d'une entité durant la période intermédiaire.

INFORMATIONS À FOURNIR DANS LES ÉTATS FINANCIERS ANNUELS

26 Si l'estimation d'un montant présenté dans une période intermédiaire évolue de façon significative durant la dernière période intermédiaire de l'exercice, mais si cette période intermédiaire ne fait pas l'objet d'un rapport financier distinct, la nature et le montant de ce changement d'estimation doivent être indiqués dans une note aux états financiers annuels de l'exercice concerné.

▼B

27 IAS 8 impose d'indiquer la nature et (dans la mesure du possible) le montant de tout changement d'estimation ayant un impact significatif sur les résultats de la période courante ou dont on pense qu'il aura un impact significatif pour les périodes ultérieures. Le paragraphe 16d) de la présente norme impose de fournir une information similaire dans le cas d'un rapport financier intermédiaire. On peut citer, à titre d'exemple, les changements d'estimation effectués lors de la dernière période intermédiaire au titre de dépréciations de stocks, de restructurations ou de pertes de valeur qui ont été comptabilisées lors d'une période intermédiaire antérieure de la période annuelle. Les informations à fournir imposées par le paragraphe précédent sont comparables à celles requises par IAS 8 et sont destinées à être limitées dans leur champ d'application, se rapportant aux seuls changements d'estimation. Une entité n'est pas tenue de faire figurer dans ses états financiers annuels des informations financières intermédiaires complémentaires.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Utilisation des mêmes méthodes comptables que dans les états financiers annuels

28 Dans ses états financiers intermédiaires, une entité doit appliquer des méthodes comptables identiques à celles utilisées dans ses états financiers annuels, sauf en ce qui concerne les changements de méthodes comptables postérieurs à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ des états financiers annuels les plus récents, lesquels devront être traduits dans les états financiers de la période annuelle suivante. Toutefois, la fréquence (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) des rapports financiers d'une entité ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour parvenir à cet objectif, les évaluations effectuées pour les besoins de l'information intermédiaire doivent être faites sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire.

29 Le fait d'exiger qu'une entité utilise pour ses états financiers intermédiaires les mêmes méthodes comptables que dans ses états financiers annuels peut donner à penser que les évaluations de la période intermédiaire sont établies comme si chaque période intermédiaire était une période de reporting autonome. Toutefois, en stipulant que la fréquence des rapports financiers d'une entité ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels, le paragraphe 28 reconnaît qu'une période intermédiaire n'est qu'une partie d'un exercice plus long. Les évaluations cumulées depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire considérée peuvent entraîner des changements d'estimations de montants présentés pendant des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice en cours. Mais les principes de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges pour les périodes intermédiaires sont identiques à ceux utilisés dans les états financiers annuels.

30 À titre d'illustration:

a) les principes de comptabilisation et d'évaluation des pertes résultant de dépréciations de stocks, de restructurations ou de dépréciations au cours d'une période intermédiaire sont identiques à ceux qu'utiliserait une entité si elle préparait uniquement des états financiers annuels. Toutefois, si ces éléments sont comptabilisés et évalués au titre d'une période intermédiaire et si les montants estimés changent lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice, l'estimation d'origine est modifiée lors de la période intermédiaire ultérieure par constatation d'un montant de perte supplémentaire ou par reprise d'un montant comptabilisé précédemment;

b) un coût qui ne correspond pas à la définition d'un actif à la fin d'une période intermédiaire n'est pas différé ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ dans l'attente d'une information future établissant s'il respecte ou non la définition d'un actif ou pour lisser les résultats sur les périodes intermédiaires d'une période annuelle; et

▼B

c) la charge d'impôt sur le résultat est comptabilisée au titre de chaque période intermédiaire sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour la totalité de la période annuelle. Les montants à payer au titre de l'impôt sur le résultat d'une période intermédiaire peuvent devoir être ajustés lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice si l'estimation relative au taux d'impôt annuel change.

31 Selon le *cadre de préparation et de présentation des états financiers* (le *cadre*), la comptabilisation désigne «le processus consistant à incorporer dans ►**M5** l'état de situation financière ◄ ou dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ un article qui répond à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères de comptabilisation». Les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges sont fondamentales pour la comptabilisation, que ce soit ►**M5** à la fin des périodes de reporting ◄ intermédiaires ou annuelles.

32 Pour les actifs, les mêmes tests concernant les avantages économiques futurs s'appliquent aux dates intermédiaires et à la clôture de la période annuelle d'une entité. Les coûts qui, par leur nature, ne constituent pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constituent pas non plus des actifs à la date de l'information intermédiaire. De même, un passif à la ►**M5** fin d'une période de reporting intermédiaire ◄ doit représenter une obligation existant à cette date, exactement comme dans le cas d'un passif à la ►**M5** fin d'une période de reporting ◄ annuelle.

33 L'une des caractéristiques essentielles des produits (produits des activités ordinaires) et des charges est que les entrées et sorties d'actifs et de passifs correspondants ont déjà eu lieu. Si ces entrées et sorties ont eu lieu, le produit ou la charge correspondant est comptabilisé, sinon il ne l'est pas. Le *cadre* établit que les «charges sont comptabilisées dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ lorsque s'est produit une diminution, pouvant être mesurée de manière fiable, des avantages économiques futurs liés à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif... [Le] *cadre* n'autorise pas la comptabilisation ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ d'éléments ne satisfaisant pas à la définition des actifs ou des passifs».

34 Pour évaluer les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie figurant dans ses états financiers, une entité qui présente ses états financiers uniquement sur une base annuelle a la possibilité de prendre en compte les informations disponibles tout au long de la période annuelle. Les évaluations sont de fait effectuées sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à une date intermédiaire.

35 Une entité qui présente des informations semestrielles utilise les informations dont elle dispose au milieu de la période annuelle ou peu de temps après, pour effectuer les évaluations du premier semestre, et elle utilise les informations disponibles en fin d'exercice ou peu de temps après, pour la période de douze mois. Les évaluations pour une période de douze mois refléteront les éventuels changements d'estimations des montants présentés pour la première période de six mois. Les montants présentés dans le rapport financier intermédiaire pour la première période de six mois ne sont pas retraités de manière rétrospective. Toutefois, les paragraphes 16d) et 26 imposent d'indiquer la nature et le montant de tout changement d'estimations significatif.

▼B

36 Une entité qui communique ses résultats à des intervalles plus rapprochés que le semestre évalue ses produits et ses charges sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle pour chaque période intermédiaire à l'aide des informations dont elle dispose lors de la préparation de chaque jeu d'états financiers. Les montants de produits et de charges présentés lors de la période intermédiaire courante traduiront tout changement d'estimations affectant les périodes intermédiaires antérieures de la période annuelle. Les montants présentés lors de périodes intermédiaires antérieures ne sont pas ajustés de façon rétrospective. Toutefois, les paragraphes 16d) et 26 imposent d'indiquer la nature et le montant de tout changement d'estimations significatif.

Produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

37 Les produits des activités ordinaires qu'une entité perçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant une période annuelle ne doivent être ni anticipés ni différés à une date intermédiaire s'il n'est pas approprié de les anticiper ou de les différer à la fin de la période annuelle de l'entité.

38 C'est le cas, par exemple, des dividendes reçus, des redevances et des subventions gouvernementales. De plus, certaines entités perçoivent de manière constante, au cours de certaines périodes intermédiaires d'un exercice, plus de produits des activités ordinaires que ce qu'elles perçoivent au cours d'autres périodes intermédiaires; c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces produits sont comptabilisés à la date à laquelle ils se produisent.

Coûts encourus de façon inégale au cours de la période annuelle

39 Les coûts qu'une entité encourt de façon inégale durant la période annuelle doivent être anticipés ou différés à une date intermédiaire si, et seulement si, il est approprié d'anticiper ou de différer ce type de coûts à la fin de la période annuelle.

Application des principes de comptabilisation et d'évaluation

40 L'appendice B fournit des exemples d'application des principes généraux de comptabilisation et d'évaluation énoncés aux paragraphes 28 à 39.

Utilisation d'estimations

41 Les procédures d'évaluation à adopter pour l'établissement d'un rapport financier intermédiaire doivent être conçues de telle sorte que les informations en résultant soient fiables et que toutes les informations financières significatives pertinentes pour la compréhension de la situation financière ou de la performance de l'entité soient fournies de manière appropriée. Alors que les évaluations effectuées tant dans les rapports annuels que dans les rapports intermédiaires reposent souvent sur des estimations raisonnables, la préparation des rapports financiers intermédiaires impose en général de recourir davantage à des méthodes d'estimation que celle des rapports financiers annuels.

42 L'appendice C fournit des exemples d'utilisation d'estimations lors de périodes intermédiaires.

▼B

RETRAITEMENT DES PÉRIODES INTERMÉDIAIRES PRÉSENTÉES ANTÉRIEUREMENT

43 Un changement de méthodes comptables, autre qu'un changement pour lequel des dispositions transitoires sont spécifiées par une nouvelle norme ou une nouvelle interprétation, doit être traduit:

a) en retraitant les états financiers de périodes intermédiaires précédentes de la période en cours et les périodes intermédiaires comparables de périodes antérieures qui seront retraitées dans les états financiers annuels selon IAS 8; ou

b) lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer, au début de la période courante, l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, en ajustant les états financiers des périodes intermédiaires précédentes de la période courante et des périodes intermédiaires comparables de périodes annuelles antérieures afin d'appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date possible.

44 L'un des objectifs du principe précédent est de faire en sorte qu'une seule et même méthode comptable soit appliquée à une catégorie donnée de transactions au cours d'une période annuelle complète. Selon IAS 8, un changement de méthodes comptables doit se traduire par une application rétrospective, avec le retraitement des données financières des périodes antérieures, en remontant aussi loin que possible. Toutefois, s'il est impraticable de déterminer le montant cumulé du retraitement relatif aux périodes annuelles antérieures, selon IAS 8, la nouvelle méthode est appliquée de manière prospective à partir de la première date praticable. Le principe énoncé au paragraphe 43 a pour effet d'imposer que tout changement de méthodes comptables survenant au cours de la période courante s'applique de manière rétrospective ou, si ce n'est pas praticable, de manière prospective, au plus tard à partir du début de la période annuelle.

45 Le fait d'autoriser que les changements comptables soient constatés à compter d'une date intermédiaire de la période annuelle permettrait d'appliquer pour une même période annuelle deux méthodes comptables différentes à une catégorie donnée de transactions. Ceci occasionnerait des difficultés d'affectation aux périodes intermédiaires, rendrait plus obscurs les résultats opérationnels et compliquerait l'analyse et la compréhension des informations de la période intermédiaire.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

46 La présente norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1999. Une application anticipée est encouragée.

▼M5

47 IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié les paragraphes 4, 5, 8, 11, 12 et 20, supprimé le paragraphe 13 et inséré les paragraphes 8A et 11A. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M12

48 IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 16(i). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 36

Dépréciation d'actifs

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire les procédures qu'une entité applique pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable. Un actif est comptabilisé pour une valeur qui excède sa valeur recouvrable si sa valeur comptable excède le montant à recouvrer par son utilisation ou sa vente. Si tel est le cas, l'actif est déclaré comme s'étant déprécié et la norme impose que l'entité comptabilise une perte de valeur. La norme spécifie également dans quels cas une entité doit reprendre une perte de valeur et prescrit de fournir certaines informations.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que:

a) les stocks (voir IAS 2 *Stocks*);

b) les actifs générés par des contrats de construction (voir IAS 11 *Contrats de construction*);

c) les actifs d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*);

d) les actifs générés par des avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*);

e) les actifs financiers compris dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*;

f) les immeubles de placement évalués à la juste valeur (voir IAS 40 *Immeubles de placement*);

▼M8

g) les actifs biologiques liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente (voir IAS 41 *Agriculture*);

▼B

h) les coûts d'acquisition différés, et les immobilisations incorporelles, générés par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*; et

i) les actifs non courants (ou groupes destinés à être sortis) classés comme étant détenus en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

3 La présente norme ne s'applique ni aux stocks ni aux actifs générés par des contrats de construction, ni aux actifs d'impôt différé, ni aux actifs résultant d'avantages du personnel, ni aux actifs classés comme étant détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme étant détenu en vue de la vente) car les normes existantes applicables à ces actifs contiennent des dispositions spécifiques concernant leur comptabilisation et évaluation.

▼B

4 La présente norme s'applique aux actifs financiers classés en tant que:

a) filiales, telles que définies dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*;

b) entreprises associées, telles que définies dans IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*; et

c) coentreprises, telles que définies dans IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.

En ce qui concerne la dépréciation d'autres actifs financiers, il faut se référer à IAS 39.

▼M8

5 La présente Norme ne s'applique ni aux actifs financiers dans le champ d'application de IAS 39, ni aux immeubles de placement évalués à la juste valeur selon IAS 40, ni aux actifs biologiques liés à l'activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente selon IAS 41. Toutefois, la présente Norme s'applique aux actifs comptabilisés à un montant réévalué (c'est-à-dire à la juste valeur) selon d'autres IFRS, comme le modèle de réévaluation dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Identifier si un actif réévalué a pu se déprécier dépend de la base utilisée pour déterminer la juste valeur:

▼B

a) si la juste valeur de l'actif est sa valeur de marché, la seule différence entre la juste valeur de l'actif et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente correspond aux coûts marginaux directs de sortie de l'actif:

i) si les coûts de sortie sont négligeables, la valeur recouvrable de l'actif réévalué est nécessairement voisine de ou supérieure à son montant réévalué (c'est-à-dire de sa juste valeur). En un tel cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, il est improbable que l'actif réévalué se soit déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer sa valeur recouvrable;

ii) si les coûts de sortie ne sont pas négligeables, la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'actif réévalué est nécessairement inférieure à sa juste valeur. Par conséquent, l'actif réévalué se sera déprécié si sa valeur d'utilité est inférieure à son montant réévalué (c'est-à-dire sa juste valeur). En un tel cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entité applique la présente norme pour déterminer si l'actif a pu se déprécier;

b) si la juste valeur de l'actif est déterminée sur une base autre que sa valeur de marché, son montant réévalué (c'est-à-dire sa juste valeur) peut être supérieur ou inférieur à sa valeur recouvrable. En conséquence, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entité applique la présente norme pour déterminer si l'actif a pu se déprécier.

▼B

DÉFINITIONS

6 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un *marché actif* est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes:

a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;

b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et

c) les prix sont mis à la disposition du public.

▼M12

_____

▼B

La *valeur comptable* est le montant auquel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents.

Une *unité génératrice de trésorerie* est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Les *actifs de support* sont des actifs, autres que le *goodwill*, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs tant de l'unité génératrice de trésorerie examinée que d'autres unités génératrices de trésorerie.

Les *coûts de sortie* sont des coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

Le *montant amortissable* est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

L'*amortissement* est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité ([1]).

La *juste valeur diminuée des coûts de la vente* est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

Une *perte de valeur* est le montant par lequel la valeur comptable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie excède sa valeur recouvrable.

La *valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie* est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.

La *durée d'utilité* est:

a) la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif; ou

b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

([1]) Dans le cas d'une immobilisation incorporelle, le terme «amortissement» est généralement utilisé à la place de «dépréciation». Les deux termes ont le même sens.

▼B

La valeur d'utilité est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs susceptibles de découler d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie.

IDENTIFICATION D'UN ACTIF QUI A PU PERDRE DE LA VALEUR

7 Les paragraphes 8 à 17 précisent quand la valeur recouvrable doit être déterminée. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. La suite de la présente norme est structurée comme suit:

a) les paragraphes 18 à 57 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie;

b) les paragraphes 58 à 108 énoncent les dispositions concernant la comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur concernant les actifs pris individuellement autres que le *goodwill* sont traitées aux paragraphes 58 à 64. Les paragraphes 65 à 108 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des pertes de valeur relatives aux unités génératrices de trésorerie et aux *goodwill*;

c) les paragraphes 109 à 116 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires concernant un actif pris individuellement sont exposées aux paragraphes 117 à 121, aux paragraphes 122 et 123 concernant une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 124 à 125 relativement au *goodwill*;

d) les paragraphes 126 à 133 précisent les informations à fournir sur les pertes de valeur et les reprises de pertes de valeur concernant les actifs et les unités génératrices de trésorerie. Les paragraphes 134 à 137 identifient des obligations supplémentaires en matière d'informations à fournir concernant les unités génératrices de trésorerie auxquelles le *goodwill* ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ont été affectés pour les besoins de la mise en œuvre de tests de dépréciation.

8 Un actif s'est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable. Les paragraphes 12 à 14 décrivent quelques indices selon lesquels une perte de valeur pourrait être intervenue. Si un de ces indices existe, une entité doit effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable. Sauf de la manière décrite au paragraphe 10, la présente norme n'impose pas à une entité d'effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur.

9 Une entité doit apprécier à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄ s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.

▼B

10 Qu'il y ait un indice de perte de valeur ou non, une entité doit aussi:

a) tester annuellement la dépréciation d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ou une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service, en comparant sa valeur comptable à sa valeur recouvrable. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'une période annuelle, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année. Différentes immobilisations incorporelles peuvent être soumises à des tests de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si une telle immobilisation incorporelle était initialement comptabilisée pendant la période annuelle considérée, cette immobilisation incorporelle doit être testée pour dépréciation avant la fin de cette période annuelle;

b) effectuer un test de dépréciation du *goodwill* acquis dans un regroupement d'entreprises, selon les paragraphes 80 à 99.

11 La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs suffisants pour recouvrer sa valeur comptable est généralement plus incertaine avant que l'actif soit prêt à être mis en service qu'après ce moment. Par conséquent, la présente norme impose à l'entité d'effectuer au moins une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.

12 Pour apprécier s'il existe une quelconque indication qu'un actif a pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indications suivantes:

Sources d'informations externes

a) durant la période, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif;

b) d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;

c) les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant la période et il est probable que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif;

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

Sources d'informations internes

e) il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif;

▼B

f) des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou que l'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée ([1]);

g) un élément probant provenant du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

▼M7

Dividende provenant d'une filiale, d'une entité contrôlée conjointement ou d'une entreprise associée

h) pour une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée, l'investisseur comptabilise un dividende issu de la participation et il existe des preuves montrant que:

i) la valeur comptable de la participation dans les états financiers individuels dépasse les valeurs comptables dans les états financiers consolidés des actifs nets de l'entreprise détenue, y compris le goodwill associé; ou

ii) le dividende dépasse le résultat global total de la filiale, de l'entité contrôlée conjointement ou de l'entreprise associée durant la période où le dividende est déclaré.

▼B

13 La liste du paragraphe 12 n'est pas exhaustive. Une entité peut identifier d'autres indices qu'un actif a pu se déprécier. Ces indices imposeraient également à l'entité de déterminer la valeur recouvrable de l'actif ou, dans le cas du *goodwill*, d'effectuer un test de dépréciation selon les paragraphes 80 à 99.

14 Des indices du système d'information interne montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur incluent l'existence:

a) de flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son activité ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine;

b) de flux de trésorerie nets actualisés ou des résultats opérationnels générés par l'actif sensiblement plus mauvais que ceux budgétés;

c) d'une diminution importante des flux de trésorerie nets budgétés ou du résultat opérationnel budgété, générés par l'actif, ou d'une augmentation importante de la perte budgétée générée par l'actif; ou

d) de pertes opérationnelles ou de sorties nettes de trésorerie pour l'actif lorsqu'on ajoute les chiffres de la période courante aux montants budgétés pour le futur.

([1]) Une fois qu'un actif satisfait aux critères pour être classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe à céder qui est classé comme détenu pour la vente), il est exclu du champ d'application de la présente norme et est comptabilisé selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

▼B

15 Comme indiqué au paragraphe 10, la présente norme impose des tests de dépréciation au moins une fois par an pour une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée, ou qui n'est pas encore prête à être mise en service, et pour les *goodwills*. En dehors des cas où les dispositions du paragraphe 10 sont applicables, le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur recouvrable d'un actif. Par exemple, si des calculs antérieurs montrent que la valeur recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entité n'a pas à réestimer cette valeur recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 12.

16 À titre d'illustration du paragraphe 15, si les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté au cours de la période, une entité n'est pas tenue de procéder à une estimation formalisée de la valeur recouvrable d'un actif dans les cas suivants:

a) s'il est improbable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché. Par exemple, les augmentations des taux d'intérêt à court terme peuvent ne pas avoir un effet significatif sur le taux d'actualisation appliqué à un actif ayant une durée d'utilité restant à courir longue;

b) s'il est probable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché, mais si une analyse antérieure de sensibilité de la valeur recouvrable montre que:

i) il est invraisemblable qu'il y ait une diminution significative de la valeur recouvrable car les flux de trésorerie futurs sont eux aussi susceptibles d'augmenter (par exemple, dans certains cas, une entité peut être en mesure de démontrer qu'elle ajuste les produits de ses activités pour compenser l'augmentation des taux du marché); ou

ii) il est peu probable que la diminution de la valeur recouvrable résulte en une perte de valeur significative.

17 S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à courir, le mode d'amortissement ou la valeur résiduelle de l'actif doivent être revus et ajustés selon la norme qui lui est applicable, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

ÉVALUATION DE LA VALEUR RECOUVRABLE

18 La présente norme définit la valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie comme la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Les paragraphes 19 à 57 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.

19 Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.

▼B

20 Il peut être possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente, même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans un tel cas, l'entité peut utiliser la valeur d'utilité de l'actif comme sa valeur recouvrable.

21 S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif excède d'une façon significative sa juste valeur diminuée des coûts de la vente, on peut utiliser sa juste valeur diminuée des coûts de la vente comme sa valeur recouvrable. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue d'être sorti. Cela tient au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue d'être cédé est constituée principalement des produits nets de sortie, car il est probable que les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif jusqu'à sa sortie seront négligeables.

22 La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement à moins que l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (voir paragraphes 65 à 103), sauf:

a) si la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente est supérieure à sa valeur comptable; ou

b) si la valeur d'utilité de l'actif peut être estimée comme étant proche de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et si cette juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être déterminée.

23 Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente norme pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou la valeur d'utilité d'un actif.

Évaluation de la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée

24 Le paragraphe 10 impose qu'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée subisse annuellement un test de dépréciation en comparant sa valeur comptable à sa valeur recouvrable, qu'il y ait ou non une indication de sa dépréciation potentielle. Toutefois, le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'un tel actif effectué lors d'une période précédente peut être utilisé dans le test de dépréciation pour cet actif au cours de la période courante, à condition qu'il soit satisfait à tous les critères suivants:

a) si l'immobilisation incorporelle ne génère pas d'entrées de trésorerie en provenance de l'utilisation continue, qui soient largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs et est par conséquent testée pour dépréciation dans le cadre de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle elle appartient, les actifs et les passifs constituant cette unité n'ont pas changé de manière notable depuis le calcul de la valeur recouvrable le plus récent;

▼B

b) le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui était substantiellement supérieur à la valeur comptable de l'actif; et

c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et des circonstances qui ont évolué depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination d'une valeur recouvrable actuelle soit inférieure à la valeur comptable de l'actif.

Juste valeur diminuée des coûts de la vente

25 La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.

26 S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable, mais si un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie. Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque les cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.

27 S'il n'existe ni accord de vente irrévocable ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est estimée à partir de la meilleure information disponible pour refléter le montant, net des coûts de sortie, qu'une entité pourrait obtenir, à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Pour déterminer ce montant, l'entité considère le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de la vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.

28 Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Des exemples de coûts de sortie sont les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail (telles que définies dans IAS 19) et les coûts associés à la réduction ou à la restructuration d'une activité à la suite de la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

29 Il arrive parfois que la sortie d'un actif impose à l'acheteur la reprise d'un passif et que l'on dispose seulement d'une juste valeur unique diminuée des coûts de la vente, tant pour l'actif que pour le passif. Le paragraphe 78 indique comment traiter de tels cas.

▼B

Valeur d'utilité

30 Le calcul de la valeur d'utilité d'un actif doit refléter les éléments suivants:

a) une estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif;

b) des attentes relatives à des variations possibles du montant ou de l'échéance de ces flux de trésorerie futurs;

c) la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché;

d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif; et

e) d'autres facteurs, tels que l'illiquidité, que les participants du marché refléteraient dans l'estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

31 L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif implique les étapes suivantes:

a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures devant être générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie in fine; et

b) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

32 Les éléments identifiés au paragraphe 30b), d) et e) peuvent être reflétés soit comme des ajustements des flux de trésorerie futurs, soit comme des ajustements du taux d'actualisation. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour refléter les attentes concernant des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de flux de trésorerie futurs, le résultat doit refléter la valeur actuelle attendue des flux de trésorerie futurs, c'est-à-dire la moyenne pondérée de tous les résultats possibles. L'appendice A fournit un commentaire supplémentaire sur l'utilisation des techniques de la valeur actuelle dans l'évaluation de la valeur d'utilité d'un actif.

Base d'estimation des flux de trésorerie futurs

33 Pour évaluer la valeur d'utilité, une entité doit:

a) établir les projections de flux de trésorerie sur la base d'hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation de la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif restant à courir. Un poids plus important doit être accordé aux indications externes;

b) établir les projections des flux de trésorerie sur la base des prévisions/budgets financiers les plus récents approuvés par la direction, mais en excluant les entrées ou les sorties de trésorerie futures estimées, susceptibles d'être générées par des restructurations futures ou par l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif. Les projections établies sur la base de ces budgets/prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximale de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée;

▼B

c) estimer les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents par extrapolation des projections établies sur la base des budgets/prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années futures, sauf si un taux croissant peut être justifié. Ce taux de croissance ne doit pas excéder le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, les secteurs d'activité ou le(s) pays dans le(s)quel(s) l'entité opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.

34 La direction évalue le caractère raisonnable des hypothèses sur lesquelles ses projections de flux de trésorerie actuels sont fondées en examinant les causes des différences entre les projections de flux de trésorerie passés et les flux de trésorerie réels. La direction doit faire en sorte que les hypothèses sur lesquelles ses projections de flux de trésorerie actuelles sont fondées concordent avec des résultats réels antérieurs, à condition que les effets d'événements ultérieurs ou de circonstances qui n'existaient pas lorsque ces flux de trésorerie réels ont été générés rendent ceci approprié.

35 Des budgets/prévisions financiers de flux de trésorerie détaillés, explicites et fiables n'existent généralement pas au-delà de cinq ans. C'est pourquoi les estimations par la direction des flux de trésorerie futurs sont fondées sur les budgets/prévisions les plus récents sur une période de cinq ans au maximum. La direction peut utiliser des projections de flux de trésorerie fondées sur des budgets/prévisions sur une période supérieure à cinq ans si elle a confiance dans la fiabilité de ces projections et si elle peut, sur la base de son expérience passée, démontrer sa capacité à prévoir les flux de trésorerie avec précision sur cette période plus longue.

36 Les projections de flux de trésorerie jusqu'à la fin de la durée d'utilité d'un actif sont estimées par extrapolation des projections de flux de trésorerie fondées sur les budgets/prévisions financiers en leur appliquant un taux de croissance pour les années futures. Ce taux est stable ou décroissant à moins qu'une augmentation du taux ne concorde avec une information objective quant aux évolutions du cycle de vie d'un produit ou d'un secteur d'activité. Si cela est approprié, le taux de croissance est nul ou négatif.

37 Lorsque les conditions sont favorables, il est probable que des concurrents pénètrent le marché et freinent la croissance. Par conséquent, les entités auront des difficultés à dépasser le taux de croissance historique moyen sur le long terme (vingt ans, par exemple) pour les produits, les secteurs d'activité, ou le(s) pays dans le(s)quel(s) elles opèrent, ou pour le marché au titre duquel l'actif est utilisé.

38 Lorsqu'elle utilise des informations fondées sur des budgets/prévisions financiers, l'entité examine si ces informations reflètent des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

Composition des estimations des flux de trésorerie futurs

39 Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure:

a) les projections des entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation continue de l'actif;

▼B

b) les projections des sorties de trésorerie nécessairement encourues pour générer les entrées de trésorerie relatives à l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente; et

c) les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.

40 Les estimations des flux de trésorerie futurs et le taux d'actualisation reflètent des hypothèses cohérentes quant aux augmentations de prix dues à l'inflation. Par conséquent, si le taux d'actualisation inclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix courants. Si le taux d'actualisation exclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix constants (mais comprennent les augmentations ou diminutions de prix spécifiques futures).

41 Les projections de sorties de trésorerie comprennent les frais de gestion quotidiens de l'actif ainsi que les frais généraux futurs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'utilisation de l'actif.

42 Lorsque la valeur comptable d'un actif ne comprend pas encore toutes les sorties de trésorerie à encourir avant qu'il ne soit prêt à être mis en service ou vendu, l'estimation des sorties de trésorerie futures comprend une estimation des sorties de trésorerie ultérieures que l'on s'attend à encourir avant que l'actif ne soit prêt à être mis en service ou vendu. Tel est le cas, par exemple, pour un immeuble en construction ou pour un projet de développement non encore achevé.

43 Afin d'éviter de les prendre en compte deux fois, les estimations de flux de trésorerie excluent:

a) les entrées de trésorerie d'actifs qui génèrent des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles de l'actif examiné (par exemple, les actifs financiers tels que les créances); et

b) les sorties de trésorerie liées à des obligations qui ont déjà été comptabilisées en tant que passifs (par exemple, les fournisseurs, les obligations au titre des retraites ou les provisions).

44 Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations de flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées susceptibles d'être générées par:

a) une restructuration future dans laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée; ou

b) l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif.

45 Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète:

a) ni les sorties de trésorerie futures, ni les économies de coûts liées (par exemple, les réductions de coûts de personnel), ni les avantages susceptibles d'être générés par une restructuration future à laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée;

b) ni les sorties de trésorerie futures qui amélioreront ou accroîtront la performance de l'actif ni les entrées de trésorerie liées que l'on s'attend à être générées par ces sorties.

▼B

46 Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction et qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entité, soit la manière dont cette activité est gérée. IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* donne des commentaires qui apportent des clarifications sur le moment à partir duquel une entité est engagée dans une restructuration.

47 Lorsqu'une entité s'engage dans une restructuration, il est probable que certains actifs seront affectés par cette restructuration. Dès lors que l'entité s'est engagée dans la restructuration:

a) les estimations des entrées et des sorties de trésorerie futures, pour la détermination de la valeur d'utilité, reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (sur la base des budgets/prévisions financiers les plus récents ayant été approuvés par la direction); et

b) ses estimations de sorties de trésorerie futures au titre de la restructuration sont incluses dans une provision de restructuration selon IAS 37.

L'exemple 5 illustre l'effet d'une restructuration future sur le calcul d'une valeur d'utilité.

48 Jusqu'à ce qu'une entité encoure des sorties de trésorerie qui améliorent ou accroissent la performance de l'actif, les estimations de flux de trésorerie futurs ne comprennent pas les entrées de trésorerie futures estimées qui sont susceptibles d'être générées à partir de l'augmentation des avantages économiques liés à la sortie de trésorerie (voir exemple 6).

49 Les estimations de flux de trésorerie futurs incluent des sorties de trésorerie futures nécessaires au maintien du niveau d'avantages économiques susceptibles d'être générés à partir de l'actif dans son état actuel. Lorsqu'une unité génératrice de trésorerie est composée d'actifs ayant chacun une durée d'utilité estimée différente, toutes étant essentielles à l'activité continue de l'unité, le remplacement d'actifs à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de la gestion quotidienne de l'unité lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs liés à l'unité. De même, lorsqu'un actif unique est constitué de composants ayant une durée d'utilité estimée différente, le remplacement des composants à durée d'utilité plus courte est considéré comme faisant partie de la gestion quotidienne de l'actif lors de l'estimation des flux de trésorerie futurs générés par cet actif.

50 Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure:

a) les entrées ou sorties de trésorerie provenant d'activités de financement; ou

b) les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.

51 Les flux de trésorerie futurs estimés reflètent des hypothèses qui sont cohérentes avec le mode de détermination du taux d'actualisation. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois ou ignoré. La valeur temps de l'argent étant prise en compte dans l'actualisation de flux de trésorerie futurs estimés, ces flux de trésorerie excluent les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement. De même, puisque le taux d'actualisation est déterminé avant impôt, les flux de trésorerie futurs sont eux aussi estimés sur une base avant impôt.

▼B

52 L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité doit être le montant qu'une entité s'attend à obtenir de la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie estimés.

53 L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité est déterminée d'une manière similaire à celle de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente, à l'exception du fait que pour estimer ces flux de trésorerie nets:

a) une entité utilise les prix prévalant à la date de l'estimation pour des actifs similaires arrivés à la fin de leur durée d'utilité et exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé;

b) l'entité ajuste les prix pour tenir compte tant de l'effet des augmentations de prix futures dues à l'inflation que des augmentations ou des diminutions de prix spécifiques futures. Toutefois, si les estimations des flux de trésorerie futurs provenant de l'utilisation continue de l'actif et le taux d'actualisation ne tiennent pas compte de l'effet de l'inflation, l'entité exclut également cet effet de l'estimation des flux de trésorerie nets liés à la sortie.

Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère

54 Les flux de trésorerie futurs sont estimés dans la monnaie dans laquelle ils seront générés, puis ils sont actualisés en appliquant un taux d'actualisation approprié à cette monnaie. Une entité convertit la valeur actuelle en utilisant le cours du jour à la date du calcul de la valeur d'utilité.

Taux d'actualisation

55 Le(s) taux d'actualisation est (sont) un (des) taux avant impôt qui reflète(nt) l'appréciation courante du marché de:

a) la valeur temps de l'argent; et

b) les risques spécifiques à l'actif pour lequel les estimations de flux de trésorerie futurs n'ont pas été ajustées.

56 Un taux qui reflète les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques à l'actif est le taux de rendement que des investisseurs demanderaient s'ils avaient à choisir un placement qui générerait des flux de trésorerie dont le montant, l'échéancier et le profil de risques seraient équivalents à ceux que l'entité s'attend à obtenir de l'actif. Ce taux est estimé à partir du taux implicite dans des transactions actuelles du marché pour des actifs similaires ou à partir du coût moyen pondéré du capital d'une entité cotée qui détient un actif unique (ou un portefeuille d'actifs) similaire(s) en termes de potentiel de service et de risques, à l'actif examiné. Toutefois, le(s) taux d'actualisation utilisé(s) pour évaluer la valeur d'utilité d'un actif ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois.

▼B

57 Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'appendice A fournit un commentaire supplémentaire concernant l'estimation du taux d'actualisation dans de tels cas.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION D'UNE PERTE DE VALEUR

58 Les paragraphes 59 à 64 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif pris individuellement autre que les *goodwill*. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie et des *goodwill* sont traitées aux paragraphes 65 à 108.

59 Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.

60 Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en résultat, sauf si l'actif est comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation proposé par IAS 16). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative selon cette autre norme.

▼M5

61 Une perte de valeur d'un actif non réévalué est comptabilisée en résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée en autres éléments du résultat global dans la mesure où la perte de valeur n'excède pas le montant de l'écart de réévaluation relatif à cet actif. Cette perte de valeur sur un actif réévalué réduit l'écart de réévaluation relatif à cet actif.

▼B

62 Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entité doit comptabiliser un passif si, et seulement si, une autre norme l'impose.

63 Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.

64 Si une perte de valeur est comptabilisée, tous les actifs ou passifs d'impôt différé liés sont déterminés selon IAS 12, en comparant la valeur comptable révisée de l'actif et sa base fiscale (voir exemple 3).

UNITÉS GÉNÉRATRICES DE TRÉSORERIE ET *GOODWILL*

▼M12

65 Les paragraphes 66 à 108 et l'Annexe C énoncent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, la détermination de sa valeur comptable et la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et des goodwill.

▼B

Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient

66 S'il existe un indice qu'un actif peut s'être déprécié, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif) doit être déterminée.

67 La valeur recouvrable d'un actif pris individuellement ne peut être déterminée si:

a) on ne peut estimer que la valeur d'utilité de l'actif soit proche de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente (par exemple, lorsque les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif ne peuvent être estimés comme négligeables); et

b) l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs.

Dans de tels cas, la valeur d'utilité et, par conséquent, la valeur recouvrable, ne peuvent être estimées que pour l'unité génératrice de trésorerie de l'actif.

Exemple

Une entité minière possède une desserte ferroviaire privée pour ses activités d'exploitation minière. La desserte ferroviaire privée ne pourrait être vendue que pour sa valeur à la casse, et la desserte ferroviaire privée ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par les autres actifs de la mine.

Il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de la desserte ferroviaire privée car sa valeur d'utilité ne peut pas être déterminée et est probablement différente de sa valeur à la casse. Par conséquent, l'entité estime la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la desserte ferroviaire privée appartient, c'est-à-dire la mine dans son ensemble.

68 Comme défini au paragraphe 6, l'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui inclut l'actif et qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'identification de l'unité génératrice de trésorerie d'un actif implique une part de jugement. Si la valeur recouvrable ne peut être déterminée pour un actif pris individuellement, une entité identifie le plus petit regroupement d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes.

Exemple

Une société de transports par autocars travaille sous contrat avec une municipalité qui impose un service minimum sur chacun des cinq différents itinéraires. Les actifs dévolus à chaque itinéraire et les flux de trésorerie générés par chaque itinéraire peuvent être identifiés séparément. L'un de ces itinéraires dégage une perte importante.

▼B

Puisque l'entité n'a la possibilité de réduire son activité sur aucun des itinéraires, le plus petit niveau d'entrées de trésorerie identifiables générées qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs est les entrées de trésorerie générées par l'ensemble des cinq itinéraires. L'unité génératrice de trésorerie pour chaque itinéraire est la société de transports dans son ensemble.

69 Les entrées de trésorerie sont des entrées de trésorerie et équivalents de trésorerie reçus de tiers extérieurs à l'entité. Pour identifier si les entrées de trésorerie générées par un actif (ou un groupe d'actifs) sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs (ou groupes d'actifs), une entité considère différents facteurs, y compris la manière dont la direction gère les activités de l'entité (telle que par ligne de produits, secteur d'activité, implantation individuelle, district ou région) ou la manière dont elle prend ses décisions en matière de poursuite ou de sortie des actifs et des activités de l'entité. L'exemple 1 donne des exemples d'identification d'une unité génératrice de trésorerie.

70 S'il existe un marché actif pour la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie, même si la production en tout ou partie est utilisée en interne. Si les entrées de trésorerie générées par tout actif ou unité génératrice de trésorerie sont affectées par la fixation des prix de cession interne, la meilleure estimation par la direction du (des) futur(s) prix pouvant être obtenu (s) lors de transactions dans des conditions de concurrence normale doit être utilisée par l'entité en estimant:

a) les entrées de trésorerie futures utilisées pour déterminer la valeur d'utilité de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie; et

b) les sorties de trésorerie futures utilisées pour déterminer la valeur d'utilité des autres actifs ou des unités génératrices de trésorerie qui sont affectées par la fixation des prix de cession interne.

71 Même si la totalité ou une partie de la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est utilisée par d'autres unités de l'entité (par exemple, des produits à un stade intermédiaire dans un processus de production), cet actif ou ce groupe d'actifs constitue une unité génératrice de trésorerie distincte si l'entité peut vendre la production sur un marché actif. Cela tient au fait que l'actif ou le groupe d'actifs pourrait générer des entrées de trésorerie qui seraient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Lorsqu'une entité utilise les informations, fondées sur des budgets/prévisions financiers, relatives à une telle unité génératrice de trésorerie ou à tout autre actif ou unité génératrice de trésorerie affecté par la fixation de prix de cession interne, ces informations sont ajustées si les prix de cession interne ne reflètent pas la meilleure estimation par la direction de prix futurs pouvant être obtenus lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale.

▼B

72 Les unités génératrices de trésorerie d'un même actif ou de mêmes types d'actifs doivent être identifiées de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre, à moins qu'un changement ne soit justifié.

73 Si une entité détermine qu'un actif appartient à une unité génératrice de trésorerie différente de celle à laquelle il appartenait lors de périodes antérieures ou que les types d'actifs regroupés pour constituer l'unité génératrice de trésorerie ont changé, le paragraphe 130 impose de fournir certaines informations sur l'unité génératrice de trésorerie, si une perte de valeur est comptabilisée ou reprise pour l'unité génératrice de trésorerie.

Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie

74 La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur d'utilité. Pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie, toute référence dans les paragraphes 19 à 57 à «un actif» doit être lue comme une référence à «une unité génératrice de trésorerie».

75 La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie doit être déterminée sur une base en cohérence avec la façon dont est déterminée sa valeur recouvrable.

76 La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie:

a) inclut la valeur comptable des seuls actifs pouvant être directement attribués, ou affectés, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'unité génératrice de trésorerie, et qui généreront les entrées de trésorerie futures utilisées lors de la détermination de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie; et

b) n'inclut pas la valeur comptable de tout passif comptabilisé, à moins que la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie ne puisse être déterminée sans prendre en compte ce passif.

Cela tient au fait que la juste valeur diminuée des coûts de la vente et la valeur d'utilité d'une unité génératrice de trésorerie sont déterminées sans prendre en compte les flux de trésorerie liés aux actifs ne faisant pas partie de l'unité génératrice de trésorerie et aux passifs ayant été comptabilisés (voir paragraphes 28 et 43).

77 Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur caractère recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent, ou sont utilisés pour générer le flux pertinent d'entrées de trésorerie. S'il en était autrement, l'unité génératrice de trésorerie pourrait apparaître intégralement recouvrable, alors qu'en fait, une perte de valeur s'est produite. Dans certains cas, bien que quelques actifs contribuent aux flux de trésorerie futurs estimés de l'unité génératrice de trésorerie, ils ne peuvent être affectés à l'unité génératrice de trésorerie sur une base raisonnable, cohérente et permanente. Cela peut être le cas, par exemple, des *goodwill* ou des actifs de support tels que les actifs du siège social. Les paragraphes 80 à 103 expliquent comment traiter ces actifs pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie.

▼B

78 Il peut être nécessaire de considérer quelques passifs comptabilisés pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie. Cela peut se produire si la sortie d'une unité génératrice de trésorerie imposait à l'acheteur d'assumer le passif. Dans ce cas, la juste valeur diminuée des coûts de la vente (ou le flux de trésorerie estimé, généré par la sortie in fine) de l'unité génératrice de trésorerie est le prix de vente estimé pour les actifs de l'unité génératrice de trésorerie avec le passif, diminué des coûts de sortie. Pour effectuer une comparaison qui ait un sens, entre la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur recouvrable, la valeur comptable du passif est déduite pour déterminer tant la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie que sa valeur comptable.

Exemple

Une société exploite une mine dans un pays dont la législation impose au propriétaire la remise en état du site à l'achèvement de ses activités d'exploitation minière. Le coût de remise en état inclut la remise en place du terrain de couverture, qui doit être retiré avant le début des activités d'exploitation minière. Une provision pour le coût de remise en place du terrain de couverture a été comptabilisée dès l'enlèvement du terrain de couverture. Le montant provisionné a été comptabilisé comme élément du coût de la mine et est amorti sur la durée d'utilité de la mine. La valeur comptable de la provision pour le remplacement du terrain de couverture est de 500 UM ([a]); elle est égale à la valeur actualisée des coûts de remise en état.

L'entité teste la dépréciation de la mine. L'unité génératrice de trésorerie de la mine est la mine prise dans son ensemble. L'entité a reçu diverses offres d'acheter la mine à un prix avoisinant 800 UM. Ce prix reflète le fait que l'acheteur assumera l'obligation de remettre en état le terrain de couverture. Les coûts de la sortie de la mine sont négligeables. La valeur d'utilité de la mine est d'environ 1 200 UM, hors coûts de remise en état. La valeur comptable de la mine est de 1 000 UM.

La juste valeur de l'unité génératrice de trésorerie, diminuée des coûts de la vente, est de 800 UM. Ce montant prend en compte des coûts de remise en état qui ont déjà été prévus. En conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 UM (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500 UM, ce qui correspond à la valeur comptable de la mine (1 000 UM), diminuée de la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500 UM). Par conséquent, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie excède sa valeur comptable.

([a]) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

79 Pour des raisons pratiques, la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est parfois déterminée après la prise en compte d'actifs qui ne font pas partie de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, créances ou autres actifs financiers) ou des passifs qui ont été comptabilisés (par exemple, fournisseurs, obligations au titre des retraites ou autres provisions). Dans de tels cas, la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est majorée de la valeur comptable de ces actifs et diminuée de la valeur comptable de ces passifs.

▼B

Goodwill

Affectation du *goodwill* aux unités génératrices de trésorerie

▼M22

80 **Pour les besoins des tests de dépréciation, à compter de la date d'acquisition, le goodwill acquis dans un regroupement d'entreprises doit être affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie susceptible de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Chaque unité ou groupe d'unités auxquels le goodwill est ainsi affecté:**

a) doit représenter au sein de l'entité le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne; et

b) ne doit pas être plus grand qu'un secteur opérationnel tel que défini au paragraphe 5 d'IFRS 8 *Secteurs opérationnels* avant regroupement.

▼M12

81 Le goodwill comptabilisé lors d'un regroupement d'entreprises est un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie indépendamment d'autres actifs ou groupes d'actifs, et contribue souvent aux flux de trésorerie de multiples unités génératrices de trésorerie. Parfois, il n'est pas possible d'affecter le goodwill sur une base non-arbitraire à des unités génératrices de trésorerie prises individuellement, mais uniquement à des groupes d'unités génératrices de trésorerie. Il s'ensuit qu'au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne comprend parfois plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles correspond le goodwill, mais auxquelles il ne peut être affecté. Les références des paragraphes 83 à 99 et de l'Annexe C à une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est affecté doivent être lues comme des références s'appliquant aussi à un groupe d'unités génératrices de trésorerie auxquelles le goodwill est affecté.

▼B

82 L'application des dispositions du paragraphe 80 conduit à effectuer un test de dépréciation du *goodwill* à un niveau qui reflète la façon dont une entité gère ses activités et à laquelle le *goodwill* serait naturellement lié. Par conséquent, la mise au point de systèmes d'informations supplémentaires n'est généralement pas nécessaire.

83 Une unité génératrice de trésorerie à laquelle le *goodwill* est affecté pour les besoins des tests de dépréciation peut ne pas coïncider avec le niveau auquel le *goodwill* est affecté selon IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* pour évaluer les gains et pertes en monnaie étrangère. Par exemple, si une entité est tenue par IAS 21 d'affecter le *goodwill* à des niveaux relativement bas pour évaluer des gains et des pertes en monnaie étrangère, il ne lui est pas imposé de tester la dépréciation du *goodwill* à ce même niveau à moins qu'elle ne suive aussi le *goodwill* à ce niveau pour ses besoins de gestion interne.

84 Si l'affectation initiale du *goodwill* acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne peut pas être achevée avant la fin de la période annuelle pendant laquelle le regroupement d'entreprises est effectué, cette affectation initiale doit être achevée avant la fin de la première période annuelle commençant après la date d'acquisition.

▼**M12**

85 Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, si la comptabilisation initiale relative à un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement au plus tard à la fin de la période au cours de laquelle le regroupement d'entreprises est effectué, l'acquéreur:

a) comptabilise le regroupement en utilisant ces valeurs provisoires; et

b) comptabilise tous les ajustements apportés à ces valeurs provisoires à la suite de la finalisation de la comptabilisation initiale au cours de la période d'évaluation, qui ne doit pas excéder douze mois à compter de la date d'acquisition.

Dans de tels cas, il ne sera peut-être pas possible non plus d'achever l'affectation initiale du goodwill comptabilisé lors du regroupement d'entreprises avant la fin de la période annuelle au cours de laquelle le regroupement est effectué. Lorsque tel est le cas, l'entité fournit les informations imposées par le paragraphe 133.

▼**B**

86 Si le *goodwill* a été affecté à une unité génératrice de trésorerie et si l'entité se sépare d'une activité au sein de cette unité, le *goodwill* lié à l'activité sortie doit être:

a) inclus dans la valeur comptable de l'activité lors de la détermination du résultat de la cession; et

b) évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité sortie et de la part de l'unité génératrice de trésorerie conservée, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète mieux le *goodwill* lié à l'activité sortie.

Exemple

Une entité vend pour 100 UM une activité qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le *goodwill* a été affecté. Le *goodwill* affecté à l'unité ne peut, sauf de manière arbitraire, être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité. La valeur recouvrable de la part de l'unité génératrice de trésorerie conservée est de 300 UM.

Du fait que le goodwill *affecté à l'unité génératrice de trésorerie ne peut pas de manière non arbitraire être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de cette unité, le* goodwill *lié à l'activité sortie est évalué sur la base des valeurs relatives de l'activité sortie et de la part de l'unité conservée. Par conséquent, 25 % du* goodwill *affecté à l'unité génératrice de trésorerie sont inclus dans la valeur comptable de l'activité vendue.*

87 Si une entité réorganise sa structure de reporting d'une façon qui modifie la composition d'une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles le *goodwill* a été affecté, le *goodwill* doit être réaffecté aux unités concernées. Cette réaffectation sera exécutée en utilisant une approche fondée sur la valeur relative, similaire à celle utilisée lorsqu'une entité se sépare d'une activité au sein d'une unité génératrice de trésorerie, sauf si l'entité peut démontrer qu'une autre méthode reflète mieux le *goodwill* lié aux unités réorganisées.

▼B

Exemple

Ce *goodwill* affecté à A ne peut, sauf de manière arbitraire, être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de A. A doit être divisée et intégrée dans trois autres unités génératrices de trésorerie, B, C et D.

Du fait que le goodwill *affecté à A ne peut, de manière non arbitraire, être identifié ou lié à un groupe d'actifs à un niveau inférieur à celui de A, il est réaffecté aux unités B, C et D sur la base des valeurs relatives des trois parties de A avant que ces parties ne soient intégrées à B, C et D.*

Test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec *goodwill*

88 Lorsque, comme décrit au paragraphe 81, le *goodwill* se rapporte à une unité génératrice de trésorerie mais n'a pas été affecté à cette unité, la dépréciation de l'unité doit être testée, chaque fois qu'il y a une indication que l'unité peut s'être dépréciée, en comparant la valeur comptable de l'unité, hors *goodwill*, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 104.

89 Si une unité génératrice de trésorerie décrite au paragraphe 88 inclut, dans sa valeur comptable, une immobilisation incorporelle qui a une durée d'utilité indéfinie ou qui n'est pas encore prête à être mise en service et si cet actif peut être soumis à un test de dépréciation uniquement dans le cadre de l'unité génératrice de trésorerie, le paragraphe 10 impose que la dépréciation de l'unité soit, elle aussi, testée tous les ans.

90 Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un *goodwill* a été affecté doit être soumise à un test de dépréciation tous les ans ainsi que toutes les fois qu'il y a une indication que l'unité peut s'être dépréciée, en comparant la valeur comptable de l'unité, y compris le *goodwill*, à sa valeur recouvrable. Si la valeur recouvrable de l'unité excède sa valeur comptable, l'unité et le *goodwill* qui lui est affecté doivent être considérés comme ne s'étant pas dépréciés. Si la valeur comptable de l'unité excède sa valeur recouvrable, l'unité doit comptabiliser la perte de valeur selon le paragraphe 104.

▼M12

_____

▼B

Échéancier des tests de dépréciation

96 Le test de dépréciation annuel d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un *goodwill* a été affecté peut être effectué à tout moment pendant une période annuelle, à condition que le test soit effectué au même moment chaque année. Diverses unités génératrices de trésorerie peuvent être soumises à un test de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si une partie ou la totalité du *goodwill* affectée à une unité génératrice de trésorerie était acquise lors d'un regroupement d'entreprises au cours de la période annuelle considérée, la dépréciation de cette unité doit être testée avant la fin de cette période annuelle.

97 Si les actifs constituant l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un *goodwill* a été affecté sont soumis à un test de dépréciation au même moment que l'unité contenant le *goodwill*, leur dépréciation sera testée avant celle de l'unité contenant le *goodwill*. De même, si les unités génératrices de trésorerie constituant un groupe d'unités génératrices de trésorerie auxquelles un *goodwill* a été affecté sont soumises à un test de dépréciation au même moment que le groupe d'unités contenant le *goodwill*, la dépréciation des unités prises individuellement sera testée avant celle du groupe d'unités contenant le *goodwill*.

▼B

98 Au moment du test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un *goodwill* a été affecté, une indication de la dépréciation d'un actif au sein de l'unité contenant le *goodwill* peut apparaître. Dans de tels cas, l'entité effectue tout d'abord un test de dépréciation de cet actif et comptabilise l'éventuelle perte de valeur relative à cet actif avant de tester la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie contenant le *goodwill*. De même, il peut y avoir une indication d'une dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie au sein d'un groupe d'unités contenant le *goodwill*. Dans de tels cas, l'entité teste tout d'abord la dépréciation de l'unité génératrice de trésorerie et comptabilise l'éventuelle perte de valeur relative à cette unité avant de tester la dépréciation du groupe d'unités auquel le *goodwill* est affecté.

99 Le calcul détaillé le plus récent effectué lors d'une période précédente de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un *goodwill* a été affecté peut être utilisé dans le test de dépréciation de cette unité pendant la période courante, à condition qu'il soit satisfait à tous les critères suivants:

a) les actifs et les passifs constituant l'unité n'ont pas sensiblement varié depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable;

b) le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui excède, de façon substantielle, la valeur comptable de l'unité; et

c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et de l'évolution des circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination actuelle de la valeur recouvrable soit inférieure à la valeur comptable actuelle de l'unité.

Actifs de support

100 Les actifs de support incluent les actifs du groupe ou des divisions tels que l'immeuble du siège social de l'entité ou d'une division, les équipements informatiques ou un centre de recherche. La structure d'une entité détermine si un actif, pour une unité génératrice de trésorerie particulière, satisfait à la définition des actifs de support de la présente norme. Les caractéristiques essentielles des actifs de support sont qu'ils ne génèrent pas d'entrées de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et que leur valeur comptable ne peut être attribuée en totalité à l'unité génératrice de trésorerie examinée.

101 Du fait que les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la valeur recouvrable d'un actif de support isolé ne peut être déterminée, à moins que la direction n'ait décidé de se séparer de l'actif. En conséquence, s'il existe une indication qu'un actif de support peut s'être déprécié, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie ou le groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel l'actif de support appartient, et est comparée à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie ou de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie. Toute perte de valeur est comptabilisée selon le paragraphe 104.

▼B

102 Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entité doit identifier tous les actifs de support liés à l'unité génératrice de trésorerie examinée. Si une partie de la valeur comptable d'un actif de support:

a) peut être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit comparer la valeur comptable de l'unité, y compris la partie de la valeur comptable de l'actif de support affecté à l'unité, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 104;

b) ne peut pas être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit:

i) comparer la valeur comptable de l'unité, à l'exclusion de l'actif de support, à sa valeur recouvrable et comptabiliser toute perte de valeur selon le paragraphe 104;

ii) identifier le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et à laquelle elle peut affecter, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une partie de la valeur comptable de l'actif de support; et

iii) comparer la valeur comptable de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie, y compris la part de la valeur comptable de l'actif de support affecté à ce groupe d'unités, à la valeur recouvrable du groupe d'unités. Toute perte de valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 104.

103 L'exemple 8 illustre l'application de ces dispositions aux actifs de support.

Perte de valeur de la «plus grande» unité génératrice de trésorerie

104 Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie (le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un *goodwill* ou un actif de support a été affecté) si, et seulement si, la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est inférieure à la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités). La perte de valeur doit être répartie, en réduction de la valeur comptable des actifs de l'unité (du groupe d'unités) dans l'ordre suivant:

a) tout d'abord, réduction de la valeur comptable de tout *goodwill* affecté à l'unité génératrice de trésorerie (au groupe d'unités); et

b) ensuite, aux autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité (le groupe d'unités).

Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme des pertes de valeurs d'actifs isolés et comptabilisées selon le paragraphe 60.

105 Pour répartir une perte de valeur selon le paragraphe 104, une entité ne doit pas réduire la valeur comptable d'un actif en dessous du plus élevé de:

a) sa juste valeur diminuée des coûts de la vente (si on peut la déterminer);

b) sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer); et

c) zéro.

▼B

Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité (du groupe d'unités).

106 S'il n'est pas praticable d'estimer la valeur recouvrable de chacun des actifs isolés d'une unité génératrice de trésorerie, la présente norme impose d'affecter arbitrairement la perte de valeur entre les différents actifs de l'unité, autres que le *goodwill*, car tous les actifs d'une unité génératrice de trésorerie fonctionnent ensemble.

107 Si la valeur recouvrable d'un actif isolé ne peut être déterminée (voir paragraphe 67):

a) une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif si sa valeur comptable est supérieure à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et celle résultant des procédures d'affectation décrites aux paragraphes 104 et 105; et

b) aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour l'actif si l'unité génératrice de trésorerie correspondante ne s'est pas dépréciée. Ce principe s'applique même si la juste valeur diminuée des coûts de la vente est inférieure à sa valeur comptable.

Exemple

Une machine a subi un dommage matériel mais continue de fonctionner, moins bien, toutefois, qu'avant d'avoir été endommagée. La juste valeur de la machine diminuée des coûts de la vente est inférieure à sa valeur comptable. La machine ne génère pas d'entrées de trésorerie indépendantes. Le plus petit groupe d'actifs identifiables qui inclut la machine et qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie provenant d'autres actifs est la chaîne de production à laquelle la machine appartient. La valeur recouvrable de la chaîne de production montre que la chaîne prise dans son ensemble ne s'est pas dépréciée.

Hypothèse 1: les budgets/prévisions approuvés par la direction ne reflètent pas d'engagement de la direction de remplacer la machine.

La valeur recouvrable de la machine seule ne peut pas être estimée puisque la valeur d'utilité de la machine:

a) *peut être différente de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente; et*

b) *peut être déterminée uniquement pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (la chaîne de production).*

La chaîne de production ne s'est pas dépréciée. Par conséquent, aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour la machine. Néanmoins, il est possible que l'entité doive réapprécier la durée d'amortissement ou le mode d'amortissement de la machine. Une durée d'amortissement plus courte ou un mode d'amortissement plus rapide est peut-être nécessaire pour refléter la durée d'utilité restant à courir attendue de la machine ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques par l'entité.

Hypothèse 2: les budgets/prévisions approuvés par la direction reflètent un engagement de la direction de remplacer la machine et de la vendre dans un proche avenir. Les flux de trésorerie générés par l'utilisation continue de la machine jusqu'à sa sortie sont estimés négligeables.

▼B

La valeur d'utilité de la machine peut être estimée comme proche de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Par conséquent, la valeur recouvrable de la machine peut être déterminée sans tenir compte de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (c'est-à-dire la chaîne de production). Puisque la juste valeur de la machine diminuée des coûts de la vente est inférieure à sa valeur comptable, une perte de valeur est comptabilisée au titre de la machine.

108 Après l'application des dispositions des paragraphes 104 et 105, un passif doit être comptabilisé pour tout montant non réparti d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, cela est imposé par une autre norme.

REPRISE D'UNE PERTE DE VALEUR

109 les paragraphes 109 à 116 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours de périodes antérieures. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires concernant un actif pris individuellement sont exposées aux paragraphes 117 à 121, aux paragraphes 122 et 123 concernant une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 124 à 125 relativement au *goodwill*.

110 Une entité doit apprécier, à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄, s'il existe une indication qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un *goodwill* est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe une telle indication, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de cet actif.

111 Pour apprécier s'il existe une indication qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un *goodwill* est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indications suivantes:

Sources d'informations externes

a) durant la période, la valeur de marché de l'actif a augmenté de façon importante;

b) des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entité, ont eu lieu au cours de la période ou auront lieu dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;

c) les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont diminué durant la période et il est probable que ces diminutions affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité de l'actif et augmenteront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif;

Sources d'informations internes

d) des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans la mesure où le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou que l'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les coûts encourus pendant la période pour améliorer ou accroître la performance de l'actif ou pour restructurer l'activité à laquelle appartient l'actif;

▼B

e) des éléments probants provenant du système d'information interne indiquent que la performance économique de l'actif est ou sera meilleure que prévu.

112 Des indications d'une diminution potentielle de la perte de valeur au paragraphe 111 reflètent principalement les indications d'une perte de valeur potentielle au paragraphe 12.

113 S'il existe une indication qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif autre qu'un *goodwill* est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué, cela peut indiquer qu'il faudrait examiner et ajuster la durée d'utilité restant à courir, le mode d'amortissement ou la valeur résiduelle selon la norme applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur de l'actif n'est reprise.

114 Une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un *goodwill* doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, exception faite des dispositions décrites au paragraphe 117. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.

115 Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation du potentiel de service estimé d'un actif, résultant soit de son utilisation, soit de sa vente, depuis la date à laquelle une entité a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Le paragraphe 130 impose à une entité d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation du potentiel de service estimé. Des exemples de changements d'estimation incluent:

a) un changement relatif à la base utilisée pour la détermination de la valeur recouvrable (c'est-à-dire si la valeur recouvrable est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou sur la valeur d'utilité);

b) si la valeur recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité, sur un changement du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs estimés ou du taux d'actualisation; ou

c) si la valeur recouvrable était fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sur un changement d'estimation des composantes de la juste valeur diminuée des coûts de la vente.

116 La valeur d'utilité d'un actif peut devenir supérieure à sa valeur comptable simplement parce que la valeur actuelle des entrées de trésorerie futures augmente au fur et à mesure que celles-ci se rapprochent. Toutefois, le potentiel de service de l'actif n'a pas augmenté. Par conséquent, une perte de valeur n'est pas reprise du simple fait du passage du temps (que l'on pourrait appeler le «détricotage de l'actualisation»), même si la valeur recouvrable de l'actif devient supérieure à sa valeur comptable.

Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé

117 La valeur comptable d'un actif, autre qu'un *goodwill*, augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

118 Toute augmentation de la valeur comptable d'un actif, autre qu'un *goodwill*, au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs est une réévaluation. Pour comptabiliser une telle réévaluation, une entité applique la norme applicable à cet actif.

▼B

119 Une reprise de perte de valeur d'un actif autre qu'un *goodwill* doit être immédiatement comptabilisée ►M5 dans l'état du résultat global ◄, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation dans IAS 16). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre norme.

►M5 120 Une reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée en autres éléments du résultat global et augmente l'écart de réévaluation pour cet actif. Toutefois, ◄ dans la mesure où une perte de valeur relative à ce même actif réévalué a été antérieurement comptabilisée en résultat, une reprise de cette perte de valeur est également comptabilisée en résultat.

121 Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.

Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie

122 La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être affectée aux actifs de l'unité, à l'exception du *goodwill*, au prorata des valeurs comptables de ces actifs. Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés et comptabilisées selon le paragraphe 119.

123 Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie selon le paragraphe 122, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible:

a) de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer); et

b) de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours de périodes antérieures.

Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité, à l'exception du *goodwill*.

Reprise d'une perte de valeur concernant un *goodwill*

124 Une perte de valeur comptabilisée pour un *goodwill* ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure.

125 IAS 38 *Immobilisations incorporelles* interdit la comptabilisation d'un *goodwill* généré en interne. Il est probable que toute augmentation de la valeur recouvrable d'un *goodwill* au cours des périodes suivant la comptabilisation d'une perte de valeur concernant ce *goodwill* sera considérée comme une augmentation du *goodwill* généré en interne, plutôt que comme une reprise de la perte de valeur comptabilisée pour le *goodwill* acquis.

INFORMATIONS À FOURNIR

126 Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir:

a) le montant des pertes de valeur comptabilisées dans ►M5 l'état du résultat global ◄ au cours de la période et le(s) poste(s) ►M5 dans l'état du résultat global ◄ dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses;

▼B

b) le montant des pertes de valeur comptabilisées dans ►M5 l'état du résultat global ◄ au cours de la période et le(s) poste(s) ►M5 de l'état du résultat global ◄ dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises;

c) le montant des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisées ►M5 en autres éléments du résultat global ◄ au cours de la période;

d) le montant des reprises des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisées ►M5 en autres éléments du résultat global ◄ au cours de la période.

127 Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entité.

128 Les informations imposées par le paragraphe 126 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies pour la catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de la période, comme imposé par IAS 16.

129 Une entité qui communique des informations sectorielles selon IFRS 8 doit indiquer ce qui suit, pour chaque secteur à présenter:

a) le montant des pertes de valeur comptabilisées en résultat et ►M5 en autres éléments du résultat global ◄ au cours de la période;

b) le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées en résultat et ►M5 en autres éléments du résultat global ◄ au cours de la période.

130 Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque perte de valeur significative comptabilisée ou reprise au cours de la période concernant un actif pris individuellement, *goodwill* y compris, ou une unité génératrice de trésorerie:

a) les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la perte de valeur;

b) le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise;

c) pour un actif pris individuellement:

i) la nature de l'actif; et

ii) si l'entité communique des informations sectorielles selon IFRS 8 *Secteurs opérationnels*, le secteur à présenter auquel l'actif appartient;

d) pour une unité génératrice de trésorerie:

i) la description de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, s'il s'agit d'une ligne de produits, d'une usine, d'une activité, d'une zone géographique ou d'un secteur à présenter tel que défini dans IFRS 8);

ii) le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise par catégorie d'actifs et, si l'entité communique des informations sectorielles selon IFRS 8, par secteur à présenter; et

▼B

iii) si le regroupement d'actifs composant l'unité génératrice de trésorerie a changé depuis l'estimation antérieure de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie (le cas échéant), une description du mode actuel et du mode antérieur de regroupement des actifs ainsi que les raisons ayant conduit à changer le mode d'identification de l'unité génératrice de trésorerie;

e) si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est sa juste valeur diminuée des coûts de la vente ou sa valeur d'utilité;

f) si la valeur recouvrable est la juste valeur diminuée des coûts de la vente, la base utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente (comme si la juste valeur était déterminée en faisant référence à un marché actif);

g) si la valeur recouvrable est la valeur d'utilité, le(s) taux d'actualisation utilisé(s) dans l'estimation actuelle et dans l'estimation antérieure (le cas échéant) de la valeur d'utilité.

131 Une entité doit communiquer les informations suivantes concernant le total des pertes de valeur et le total des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de la période au titre desquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 130:

a) les principales catégories d'actifs affectés par les pertes de valeur et les principales catégories d'actifs affectés par les reprises de pertes de valeur;

b) les principaux événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ces pertes de valeur et ces reprises de pertes de valeur.

132 Une entité est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs (unités génératrices de trésorerie) pendant la période. Toutefois, le paragraphe 134 impose à une entité de fournir des informations sur les estimations utilisées pour évaluer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie lorsqu'un *goodwill* ou une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée sont inclus dans la valeur comptable de cette unité.

133 Si, selon le paragraphe 84, une partie du *goodwill* acquis lors d'un regroupement d'entreprises au cours de la période n'a pas été affectée à une unité génératrice de trésorerie (ou à un groupe d'unités) à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, la valeur du *goodwill* non affecté doit être communiquée ainsi que les raisons pour lesquelles ce montant reste non affecté.

Estimations utilisées pour évaluer les valeurs recouvrables d'unités génératrices de trésorerie avec *goodwill* ou immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

134 Une entité doit fournir les informations imposées par les paragraphes a) à f) pour chaque unité génératrice de trésorerie (groupe d'unités) pour laquelle (lequel) la valeur comptable du *goodwill* ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, affectée à cette unité (ou ce groupe d'unités) est importante par comparaison à la valeur comptable totale des *goodwill* ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité:

a) la valeur comptable du *goodwill*, affectée à l'unité (au groupe d'unités);

▼B

b) la valeur comptable des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, affectée à l'unité (au groupe d'unités);

c) la base sur laquelle la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) a été déterminée (c'est-à-dire la valeur d'utilité ou la juste valeur diminuée des coûts de la vente);

d) si la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est fondée sur la valeur d'utilité:

i) une description de chacune des hypothèses clés sur lesquelles la direction a fondé ses projections des flux de trésorerie pour la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est le plus sensible;

ii) une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeur(s) affectée(s) à chaque hypothèse clé, que cette (ces) valeur(s) reflète(nt) l'expérience passée ou, si cela est approprié, concorde(nt) avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes;

iii) la période au cours de laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie sur la base des budgets/prévisions financiers approuvés par la direction et, lorsqu'une période supérieure à cinq ans est utilisée pour une unité génératrice de trésorerie (un groupe d'unités), une explication de la justification de ce choix d'une période plus longue;

iv) le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents, et la justification de ce taux de croissance lorsqu'il est supérieur au taux de croissance moyen à long terme concernant les produits, les secteurs d'activité, ou le ou les pays dans lesquels opère l'entité, ou concernant le marché auquel l'unité (le groupe d'unités) est dévolu;

v) le(s) taux d'actualisation appliqué(s) aux projections de flux de trésorerie;

▼M8

e) si la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est fondée sur la juste valeur diminuée des coûts de la vente, la méthodologie utilisée pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Si la juste valeur diminuée des coûts de la vente n'est pas déterminée en utilisant un prix de marché observable pour l'unité (le groupe d'unités), les informations suivantes doivent également être fournies:

i) une description de chaque hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les hypothèses clés sont celles auxquelles la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est le plus sensible.

ii) une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeur(s) affectée(s) à chaque hypothèse clé, que cette (ces) valeur(s) reflète(nt) l'expérience passée ou, si cela est approprié, concorde(nt) avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, comment et pourquoi elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes.

Si la juste valeur diminuée des coûts de la vente est déterminée en utilisant les projections actualisées des flux de trésorerie, les informations suivantes doivent également être fournies:

iii) la période au cours de laquelle la direction a projeté les flux de trésorerie.

▼M8

iv) le taux de croissance utilisé pour extrapoler les projections de flux de trésorerie.

v) le(s) taux d'actualisation appliqué(s) aux projections de flux de trésorerie.

▼B

f) si un changement raisonnablement possible d'une hypothèse clé sur laquelle la direction a fondé sa détermination de la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) pourrait conduire à ce que la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités) excède sa valeur recouvrable:

i) le montant pour lequel la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) excède sa valeur comptable;

ii) la valeur attribuée à l'hypothèse clé;

iii) le montant pour lequel la valeur attribuée à l'hypothèse clé doit changer, après la prise en compte de tous les effets résultant de ce changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) soit égale à sa valeur comptable.

135 Si une partie ou la totalité de la valeur comptable des *goodwill* ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée est répartie entre de multiples unités génératrices de trésorerie (groupes d'unités) et si la valeur ainsi affectée à chaque unité (groupe d'unités) n'est pas significative par rapport à la valeur comptable totale des *goodwill* de l'entité ou de ses immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, ce fait doit être indiqué, ainsi que la valeur comptable totale des *goodwill* ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectée à ces unités (groupes d'unités). De plus, si les valeurs recouvrables de l'une de ces unités (groupes d'unités) sont fondées sur la (les) même(s) hypothèse(s) clé(s) et si la valeur comptable totale des *goodwill* ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée qui leur est affectée est importante par rapport à la valeur comptable totale des *goodwill* de l'entité ou de ses immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, ce fait doit être indiqué, ainsi que:

a) la valeur comptable totale des *goodwill* affectée à ces unités (groupes d'unités);

b) la valeur comptable totale des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectées à ces unités (groupes d'unités);

c) une description de l'hypothèse (des hypothèses) clé(s);

d) une description de l'approche de la direction pour déterminer la (les) valeur(s) attribuée(s) aux hypothèse(s) clé(s), que cette (ces) valeur(s) reflète(nt) l'expérience passée ou, si cela est approprié, sont en cohérence avec des sources d'informations externes, et, si tel n'est pas le cas, de quelle façon et pour quelle raison elles diffèrent de l'expérience passée ou des sources d'informations externes;

e) si un changement raisonnablement possible d'hypothèse (des hypothèses) clé(s) fait que le total de la valeur comptable des unités (groupes d'unités) excède le total de leur valeur recouvrable:

i) le montant pour lequel le total de la valeur recouvrable des unités (groupes d'unités) excède le total de leur valeur comptable;

ii) la (les) valeur(s) attribuée(s) à l'hypothèse (aux hypothèses) clé(s);

▼B

iii) le montant pour lequel la (les) valeur(s) attribuée(s) à l'hypothèse (aux hypothèses) clé(s) doit (doivent) changer, après avoir incorporé tous les effets résultant du changement sur les autres variables utilisées pour évaluer la valeur recouvrable, afin que le total des valeurs recouvrables des unités (groupes d'unités) soit égal au total de leurs valeurs comptables.

136 Le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie (d'un groupe d'unités) effectué lors d'une période antérieure peut, selon le paragraphe 24 ou 99, être reporté et utilisé dans le test de dépréciation de cette unité (ce groupe d'unités) au cours de la période courante, à condition qu'il soit satisfait aux critères spécifiés. Lorsque tel est le cas, les informations concernant cette unité (ce groupe d'unités) qui seront incluses dans les informations à fournir imposées par les paragraphes 134 et 135 correspondent au calcul reporté de la valeur recouvrable.

137 L'exemple 9 illustre les informations à fournir imposées par les paragraphes 134 et 135.

Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur

▼M12

_____

139 Une entité doit appliquer la présente Norme:

▼B

a) aux *goodwill* et aux immobilisations incorporelles acquis lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004; et

b) à tous les autres actifs, de manière prospective, à partir du début de la première période annuelle commençant à compter du 31 mars 2004.

140 Les entités auxquelles le paragraphe 139 s'applique sont encouragées à appliquer les dispositions de la présente norme avant les dates d'entrée en vigueur spécifiées au paragraphe 139. Toutefois, si une entité applique la présente norme avant ces dates d'entrée en vigueur, elle doit aussi appliquer en même temps IFRS 3 et IAS 38 (telle que révisée en 2004).

▼M5

140A IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié les paragraphes 61, 120, 126 et 129. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M12

140B IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 65, 81, 85 et 139, supprimé les paragraphes 91 à 95 et 138, et inséré l'Annexe C. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.

▼M8

140C Le paragraphe 134(e) a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ledit amendement à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼M7

140D *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (amendements de IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* et IAS 27), publié en mai 2008, a ajouté le paragraphe 12(h). Une entité doit appliquer cet amendement à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements connexes des paragraphes 4 et 38A de IAS 27 au titre d'une période antérieure, elle doit appliquer en même temps l'amendement du paragraphe 12(h).

▼M22

140E *Amélioration des IFRS* publié en avril 2009 a modifié le paragraphe 80(b). Une entité doit appliquer cet amendement à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼B

Retrait d'IAS 36 (publiée en 1998)

141 La présente norme annule et remplace IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (publiée en 1998).

Appendice A

UTILISATION DES TECHNIQUES RELATIVES À LA VALEUR ACTUELLE POUR ÉVALUER LA VALEUR D'UTILITÉ

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme. Il fournit un commentaire sur l'utilisation des techniques de la valeur actuelle dans l'évaluation de la valeur d'utilité. Bien que ce commentaire utilise le terme «actif», il s'applique également à un groupe d'actifs constituant une unité génératrice de trésorerie.

Les composantes d'une évaluation de la valeur actuelle

A1 Les éléments suivants saisissent ensemble les différences économiques entre les actifs:

a) une estimation du flux de trésorerie futur, ou dans des cas plus complexes, d'une série de flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif;

b) des attentes au sujet des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de ces flux de trésorerie;

c) la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché;

d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif; et

▼B

e) d'autres facteurs, parfois non identifiables (tels que l'illiquidité) que les acteurs du marché refléteraient dans l'établissement du prix des flux de trésorerie futurs que l'entité espère obtenir de l'actif.

A2 Cet appendice oppose deux approches du calcul de la valeur actuelle, l'une ou l'autre pouvant être utilisée pour estimer la valeur d'utilité d'un actif, suivant le cas. Selon l'approche «traditionnelle», les ajustements pour tenir compte des facteurs b) à e) décrits au paragraphe A1 sont intégrés au taux d'actualisation. Selon l'approche des «flux de trésorerie attendus», les facteurs b), d) et e) entraînent des ajustements pour arriver à des flux de trésorerie attendus ajustés pour tenir compte du risque. Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour refléter les attentes concernant des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs, le résultat doit refléter la valeur actuelle attendue des flux de trésorerie futurs, c'est-à-dire la moyenne pondérée de tous les résultats possibles.

Principes généraux

A3 Les techniques utilisées pour estimer les flux de trésorerie futurs ainsi que les taux d'intérêt à venir varient d'une situation à une autre en fonction des circonstances entourant l'actif concerné. Toutefois, les principes généraux suivants régissent toute application des techniques relatives à la valeur actuelle pour évaluer les actifs:

a) les taux d'intérêt appliqués pour actualiser les flux de trésorerie doivent refléter des hypothèses correspondant à celles qui sont inhérentes aux flux de trésorerie estimés. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois ou ignoré. Par exemple, un taux d'actualisation de 12 % peut être appliqué aux flux de trésorerie contractuels d'une créance relative à un prêt. Ce taux reflète les attentes au sujet des défaillances futures en provenance de prêts et présente des caractéristiques particulières. Ce même taux de 12 % ne doit pas être utilisé pour actualiser des flux de trésorerie attendus car ces flux de trésorerie reflètent déjà des hypothèses au sujet de défaillances futures.

b) les flux de trésorerie estimés et les taux d'actualisation doivent être exempts tant de distorsion que de facteurs non liés à l'actif concerné. Par exemple, donner délibérément une idée trop faible des flux de trésorerie nets estimés pour rehausser la rentabilité future apparente d'un actif introduit une distorsion dans l'évaluation.

c) les flux de trésorerie estimés ou les taux d'actualisation doivent refléter la gamme de résultats possibles plutôt qu'un seul montant possible très vraisemblable, minimal ou maximal.

Approche de la valeur actuelle selon la méthode traditionnelle et selon la méthode des flux de trésorerie attendus

Approche traditionnelle

A4 Les applications comptables de la valeur actuelle ont traditionnellement utilisé un unique ensemble de flux de trésorerie estimés et un unique taux d'actualisation, souvent décrit comme «le taux à la mesure du risque». En effet, l'approche traditionnelle suppose qu'un unique taux d'actualisation peut intégrer toutes les attentes relatives aux flux de trésorerie futurs et la prime de risque appropriée. Par conséquent, l'approche traditionnelle met surtout l'accent sur la sélection du taux d'actualisation.

▼B

A5 Dans certains cas, tels que ceux dans lesquels des actifs comparables peuvent être observés sur le marché, une approche traditionnelle est relativement facile à appliquer. Pour les actifs générant des flux de trésorerie contractuels, elle concorde avec la manière dont les acteurs du marché décrivent les actifs, comme dans «une obligation à 12 %».

A6 Toutefois, l'approche traditionnelle peut ne pas résoudre de manière appropriée certains problèmes d'évaluation complexes, tels que l'évaluation d'actifs non financiers pour lesquels aucun marché pour l'élément ou pour un élément comparable n'existe. Une recherche correcte du «taux à la mesure du risque» exige l'analyse d'au moins deux éléments: un actif qui existe sur le marché et qui a un taux d'intérêt observé et l'actif faisant l'objet de l'évaluation. Le taux d'actualisation approprié concernant les flux de trésorerie mesurés doit être déduit à partir du taux d'intérêt observable dans cet autre actif. Pour faire cette déduction, les caractéristiques des flux de trésorerie de l'autre actif doivent être similaires à ceux de l'actif en cours d'évaluation. Par conséquent, l'évaluateur doit faire ce qui suit:

a) identifier l'ensemble des flux de trésorerie qui seront actualisés;

b) identifier un autre actif sur le marché dont les flux de trésorerie semblent avoir des caractéristiques similaires;

c) comparer les ensembles de flux de trésorerie générés par les deux éléments pour s'assurer qu'ils sont similaires (par exemple, les deux ensembles sont-ils des flux de trésorerie contractuels, ou est-ce que l'un est contractuel et l'autre est un flux de trésorerie estimé?);

d) évaluer si un élément comporte un aspect qui n'est pas présent dans l'autre (par exemple, est-ce que l'un est moins liquide que l'autre?); et

e) évaluer si les deux ensembles de flux de trésorerie sont susceptibles de se comporter c'est-à-dire de varier) d'une façon similaire dans des conditions économiques en évolution.

Approche par les flux de trésorerie attendus

A7 L'approche par les flux de trésorerie attendus est, dans certaines situations, un outil d'évaluation plus efficace que ne l'est l'approche traditionnelle. En mettant au point une évaluation, l'approche par les flux de trésorerie attendus utilise toutes les attentes concernant des flux de trésorerie potentiels au lieu de l'unique flux le plus probable. Par exemple, un flux de trésorerie pourrait être de 100 UM, de 200 UM, ou de 300 UM avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. Le flux de trésorerie attendu est de 220 UM. L'approche par les flux de trésorerie attendus diffère ainsi de l'approche traditionnelle en se concentrant sur l'analyse directe des flux de trésorerie concernés et sur des énoncés plus explicites des hypothèses utilisées dans l'évaluation.

A8 L'approche par les flux de trésorerie attendus permet aussi d'utiliser les techniques de la valeur actuelle lorsque l'échéancier des flux de trésorerie est incertain. Par exemple, un flux de trésorerie de 1 000 UM peut être perçu dans un an, deux ans ou trois ans avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. L'exemple ci-dessous montre le calcul de la valeur actuelle attendue dans cette situation.

Valeur actuelle de 1 000 UM dans un an à 5 %	952,38 UM	
Probabilité	10,00 %	95,24 UM
Valeur actuelle de 1 000 UM dans 2 ans à 5,25 %	902,73 UM	
Probabilité	60,00 %	541,64 UM

▼B

Valeur actuelle de 1 000 UM dans 3 ans à 5,50 %	851,61 UM	
Probabilité	30,00 %	255,48 UM
Valeur actuelle attendue:		892,36 UM

A9 La valeur actuelle attendue de 892,36 UM diffère de la notion traditionnelle de la meilleure estimation de 902,73 UM (la probabilité de 60 %). Un calcul traditionnel de la valeur actuelle appliqué à cet exemple impose une décision quant à l'échéancier possible des flux de trésorerie à utiliser et, en conséquence, ne refléterait pas la probabilité des autres échéances. Ceci tient au fait que, dans un calcul traditionnel de la valeur actuelle, le taux d'actualisation ne peut pas refléter les incertitudes liées à l'échéancier.

A10 L'utilisation des probabilités est un élément essentiel de l'approche par les flux de trésorerie attendus. Certains se demandent si l'attribution de probabilités à des estimations d'une grande subjectivité suggère une plus grande précision que celle qui, en fait, existe. Toutefois, l'application correcte de l'approche traditionnelle (telle que décrite au paragraphe A6) impose les mêmes estimations et la même subjectivité sans fournir la transparence du calcul de l'approche par les flux de trésorerie attendus.

A11 De nombreuses estimations mises au point dans la pratique actuelle incorporent déjà de manière informelle les éléments des flux de trésorerie attendus. De plus, les comptables sont souvent confrontés à la nécessité d'évaluer un actif à l'aide d'une information limitée sur la probabilité de flux de trésorerie potentiels. Par exemple, un comptable pourrait être confronté aux situations suivantes:

a) le montant estimé tombe quelque part entre 50 UM et 250 UM, mais aucun montant inclus dans la fourchette n'est plus probable qu'un autre. Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 150 UM [(50 + 250)/2];

b) le montant estimé tombe quelque part entre 50 UM et 250 UM, et le montant le plus probable est de 100 UM. Toutefois, les probabilités afférentes à chaque montant sont inconnues. Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 133,33 [(50 + 100 + 250)/3];

c) le montant estimé sera de 50 UM (probabilité de 10 %), de 250 UM (probabilité de 30 %), ou de 100 UM (probabilité de 60 %). Sur la base de cette information limitée, le flux de trésorerie attendu estimé est de 140 UM [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Dans chaque cas, il est probable que le flux de trésorerie attendu estimé fournira une meilleure estimation de la valeur d'utilité que le montant minimal, le plus vraisemblable ou maximal pris seul.

A12 L'application d'une approche par flux de trésorerie attendus est assujettie à une contrainte coûts-avantages. Dans certains cas, une entité peut avoir accès à des données abondantes et peut être en mesure d'élaborer de nombreux scénarios de flux de trésorerie. Dans d'autres cas, il se peut qu'une entité soit uniquement en mesure de présenter des remarques générales sur la variabilité des flux de trésorerie sans encourir des coûts substantiels. L'entité doit mettre en balance la fiabilité supplémentaire que l'information apportera à l'évaluation avec le coût de l'obtention d'une information complémentaire.

▼B

A13 Certains soutiennent que les techniques des flux de trésorerie attendus sont inappropriées pour évaluer un seul élément ou un élément ayant un nombre de résultats possibles limités. Ils proposent l'exemple d'un actif offrant deux résultats possibles: une probabilité de 90 % que le flux de trésorerie sera de 10 UM et une probabilité de 10 % que le flux de trésorerie sera de 1 000 UM. Ils font remarquer que le flux de trésorerie attendu dans cet exemple est de 109 UM et critiquent ce résultat comme ne représentant aucun des montants pouvant être payés en fin de compte.

A14 Des affirmations comme celle qui est présentée ci-dessus reflètent un désaccord sous-jacent avec l'objectif d'évaluation. Si l'objectif est l'accumulation de coûts à engager, il se peut que les flux de trésorerie attendus ne produisent pas une estimation fidèle du point de vue de la représentation du coût attendu. Toutefois, la présente norme se rapporte à la mesure de la valeur recouvrable d'un actif. Il n'est pas probable que la valeur recouvrable de l'actif dans cet exemple soit de 10 UM, même si cela est le flux de trésorerie le plus probable. Cela tient au fait qu'une évaluation de 10 UM n'incorpore pas l'incertitude du flux de trésorerie dans l'évaluation de l'actif. Par contre, le flux de trésorerie incertain est présenté comme s'il s'agissait d'un flux de trésorerie certain. Aucune entité rationnelle ne vendrait pour 10 UM un actif possédant ces caractéristiques.

Taux d'actualisation

A15 Quelle que soit l'approche qu'une entité adopte pour mesurer la valeur d'utilité d'un actif, les taux d'intérêt utilisés pour actualiser les flux de trésorerie ne doivent pas refléter les risques au titre desquels les flux de trésorerie estimés ont été ajustés. S'il en était autrement, l'effet de certaines hypothèses serait compté deux fois.

A16 Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'objectif est d'estimer, dans la mesure du possible, une appréciation par le marché:

a) de la valeur temps de l'argent pour les périodes allant jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif; et

b) des facteurs b), d) et e) décrits au paragraphe A1, dans la mesure où ces facteurs n'ont pas conduit à des ajustements pour arriver aux flux de trésorerie estimés.

A17 Pour faire cette estimation, l'entité peut prendre en compte, comme point de départ, les taux suivants:

a) le coût moyen pondéré du capital de l'entité déterminé à l'aide de techniques telles que le Capital Asset Pricing Model (CAPM);

b) le taux d'emprunt marginal de l'entité; et

c) d'autres taux d'emprunt sur le marché.

A18 Toutefois, ces taux doivent être ajustés:

a) pour refléter la manière dont le marché apprécierait les risques spécifiques associés aux flux de trésorerie estimés de l'actif; et

b) pour exclure les risques qui ne sont pas pertinents aux flux de trésorerie estimés de l'actif ou au titre desquels les flux de trésorerie estimés ont été ajustés.

▼B

Des risques, tels que le risque-pays, le risque de change et le risque de prix doivent être pris en compte.

A19 Le taux d'actualisation est indépendant de la structure financière de l'entité et de la façon dont celle-ci a financé l'achat de l'actif car les flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ne dépendent pas de la façon dont l'entité a financé l'achat de cet actif.

A20 Le paragraphe 55 impose que le taux d'actualisation utilisé soit un taux avant impôt. Par conséquent, lorsque la base utilisée pour estimer le taux d'actualisation est une base après impôt, elle est ajustée pour refléter un taux avant impôt.

A21 Une entité utilise normalement un taux d'actualisation unique pour estimer la valeur d'utilité d'un actif. Toutefois, une entité utilise des taux d'actualisation distincts pour différentes périodes futures lorsque la valeur d'utilité est sensible à une variation des risques pour des périodes différentes ou à une variation de la structure des taux d'intérêt selon l'échéance.

▼M12

Annexe C

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

Tests de dépréciation d'unités génératrices de trésorerie avec goodwill et participations non contrôlantes

C1 Conformément à IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008), l'acquéreur évalue et comptabilise le goodwill à la date d'acquisition comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:

a) le total de:

i) la contrepartie transférée, évaluée conformément à IFRS 3, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition;

ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon IFRS 3; et

iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon IFRS 3.

Affectation du goodwill

C2 Le paragraphe 80 de la présente Norme impose d'affecter le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie susceptible de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Il est possible que certaines des synergies résultant d'un regroupement d'entreprises seront affectées à une unité génératrice de trésorerie dans laquelle la participation ne donnant pas le contrôle ne détient pas d'intérêt.

▼M12

Test de dépréciation

C3 Pratiquer un test de dépréciation signifie comparer le montant recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie et la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie.

C4 Si une entité évalue une participation ne donnant pas le contrôle comme étant sa quote-part d'intérêt dans l'actif net identifiable d'une filiale à la date d'acquisition plutôt qu'à la juste valeur, le goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle est incluse dans le montant recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie correspondante, mais n'est pas comptabilisée dans les états financiers consolidés de la société mère. En conséquence, une entité doit majorer la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité pour inclure le goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle. Cette valeur comptable ajustée est ensuite comparée à la valeur recouvrable de l'unité pour déterminer si l'unité génératrice de trésorerie s'est dépréciée.

Affectation d'une perte de valeur

C5 Le paragraphe 104 impose d'affecter toute perte de valeur identifiée d'abord à la déduction de la valeur ajoutée du goodwill affecté à l'unité puis aux autres actifs de l'unité au prorata de leurs valeurs comptables.

C6 Si une filiale, ou une partie d'une filiale, avec une participation ne donnant pas le contrôle est elle-même une unité génératrice de trésorerie, la perte de valeur est affectée entre la société mère et la participation ne donnant pas le contrôle selon la base d'affectation utilisée pour l'affectation du bénéfice ou de la perte.

C7 Si une filiale, ou une partie d'une filiale, avec une participation ne donnant pas le contrôle fait elle-même partie d'une unité génératrice de trésorerie plus importante, les pertes de valeur sur le goodwill sont affectées aux parties de l'unité génératrice de trésorerie qui détiennent une participation ne donnant pas le contrôle et à celles pour lesquelles ce n'est pas le cas. Les pertes de valeur doivent être attribuées aux parties de l'unité génératrice de trésorerie sur la base suivante:

a) dans la mesure où la perte de valeur est liée au goodwill dans l'unité génératrice de trésorerie, la valeur comptable relative du goodwill des parties avant la perte de valeur et

b) dans la mesure où la perte de valeur est liée aux actifs identifiables dans l'unité génératrice de trésorerie, les valeurs comptables relatives de l'actif net identifiable des parties avant la perte de valeur. Cette perte de valeur est ensuite affectée aux actifs des parties de chaque unité au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans cette partie.

S'agissant des parties ayant une participation ne donnant pas le contrôle, la perte de valeur est affectée entre la société mère et la participation ne donnant pas le contrôle selon la base d'affectation utilisée pour l'affectation du bénéfice ou de la perte.

C8 Si une perte de valeur attribuable à une participation ne donnant pas le contrôle est liée à du goodwill qui n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de la société mère (voir paragraphe C4), cette perte de valeur n'est pas comptabilisée en tant que perte de valeur du goodwill. Dans ce cas, seule la perte de valeur liée au goodwill qui est affectée à la société mère est comptabilisée en tant que perte de valeur du goodwill.

C9 L'exemple 7 illustre les tests de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie non entièrement détenue, avec un goodwill.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 37

Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de faire en sorte que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliquées aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels soient appropriés et que les notes fournissent suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme s'applique à la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels de toutes les entités, excepté:

a) ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés, sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire;

b) [supprimé]

c) ceux couverts par une autre norme.

2 La présente norme ne s'applique pas aux instruments financiers (y compris les garanties) entrant dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

3 Les contrats non (entièrement) exécutés sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion. La présente norme ne s'applique pas aux contrats non (entièrement) exécutés, sauf s'il s'agit de contrats déficitaires.

4 [Supprimé]

▼M12

5 Lorsqu'une autre Norme traite d'un type spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, une entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. Ainsi, certains types de provisions sont également traités dans les IFRS portant sur:

▼B

a) les contrats de construction (voir IAS 11 *Contrats de construction*);

b) les impôts sur le résultat (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*);

c) les contrats de location (voir IAS 17 *Contrats de location*). Toutefois, comme IAS 17 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, la présente norme s'applique en ce cas;

d) les avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*); et

e) contrats d'assurance (voir IFRS 4 *Contrats d'assurance*). Toutefois, la présente norme s'applique aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels d'un assureur, à l'exception de ceux qui sont générés par ses obligations et ses droits contractuels résultant des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4.

6 Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité donne des garanties en échange d'une redevance. La présente norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. IAS 18 *Produits des activités ordinaires* établit dans quelle circonstance les produits sont comptabilisés et fournit des commentaires pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente norme ne modifie pas les dispositions d'IAS 18.

▼B

7 La présente norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans certains pays, le terme de «provision» est utilisé également dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances douteuses: il s'agit d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la présente norme.

8 D'autres normes spécifient si les dépenses sont traitées en tant qu'actifs ou en tant que charges. Ces questions ne sont pas traitées dans la présente norme. En conséquence, lorsqu'une provision est constituée, la présente norme n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.

9 La présente norme s'applique aux provisions pour restructurations (y compris les activités abandonnées). Lorsqu'une restructuration satisfait à la définition d'une activité abandonnée, des informations complémentaires peuvent être imposées par IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

DÉFINITIONS

10 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Une *provision* est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Un *passif* est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un *fait générateur d'obligation* est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

Une *obligation juridique* est une obligation qui découle:

a) d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites);

b) de dispositions légales ou réglementaires; ou

c) de toute autre jurisprudence.

Une *obligation implicite* est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque:

a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités; et que

b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.

Un *passif éventuel* est:

a) une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité; ou

b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:

i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation; ou

ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

▼B

Un *actif éventuel* est un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un *contrat déficitaire* est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat.

Une *restructuration* est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative:

a) soit le champ d'activité d'une entité;

b) soit la manière dont cette activité est gérée.

Provisions et autres passifs

11 Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain. Au contraire:

a) les fournisseurs sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou qui ont fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur; et

b) les charges à payer sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n'ont pas été payés, facturés ou n'ont pas fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur; c'est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, des sommes dues au titre des congés à payer). Même s'il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

Les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les fournisseurs et autres créditeurs, alors que les provisions sont présentées séparément.

Relations entre les provisions et les passifs éventuels

12 En règle générale, toutes les provisions ont un caractère éventuel car leur échéance ou leur montant est incertain. Mais, dans le cadre de la présente norme, le terme «éventuel» est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés car leur existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. En outre, les termes «passif éventuel» sont utilisés pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation.

13 La présente norme distingue:

a) les provisions, qui sont comptabilisées en tant que passifs (en supposant que l'on peut les estimer de manière fiable) parce que ce sont des obligations actuelles et qu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre les obligations; et

b) les passifs éventuels, qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs parce qu'ils sont:

   i) soit des obligations potentielles, car l'existence pour l'entité d'une obligation actuelle qui pourrait conduire à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques reste à confirmer;

▼B

ii) soit des obligations présentes qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation de la présente norme (soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation, soit parce qu'on ne peut estimer de manière suffisamment fiable le montant de l'obligation).

COMPTABILISATION

Provisions

14 Une provision doit être comptabilisée lorsque:

a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé;

b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation; et

c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Obligation actuelle

15 En de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

16 Dans presque tous les cas, il apparaîtra clairement si un événement passé crée ou non une obligation actuelle. En de rares cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. En ce cas, l'entité détermine l'existence d'une obligation actuelle à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment, par exemple, l'avis d'experts. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements ultérieurs à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄. Sur la base de ces indications:

a) lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, l'entité comptabilise une provision (s'il a été satisfait aux critères de comptabilisation); et

b) lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ est plus improbable que probable, l'entité indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible (voir paragraphe 86).

Événement passé

17 Un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle est appelé fait générateur d'obligation. Pour qu'un événement soit un fait générateur d'obligation, il faut que l'entité n'ait pas d'autre solution réaliste que d'éteindre l'obligation créée par l'événement. Il en est ainsi uniquement:

a) lorsque l'entité peut être contrainte par la loi à éteindre son obligation; ou

▼B

b) dans le cas d'une obligation implicite, lorsque l'événement (qui peut être une action de l'entité) crée chez les tiers des attentes fondées qu'elle éteindra son obligation.

18 Les états financiers présentent la situation financière de l'entité à la clôture de l'exercice et non pas sa situation future potentielle. En conséquence, aucune provision n'est comptabilisée au titre de coûts de fonctionnement qui devront être encourus dans l'avenir. Les seuls passifs comptabilisés ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ de l'entité sont ceux qui existent à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

19 Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de son activité) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont les pénalités ou les coûts de dépollution dans le cas de dommages illicites causés à l'environnement car dans les deux cas, il en résulte une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques indépendamment des actions futures de l'entité. De même, une entité comptabilise une provision pour les coûts de démantèlement d'une installation pétrolière ou d'une centrale nucléaire dans la mesure où elle est obligée de remédier aux dommages déjà causés. En revanche, une entité peut envisager (ou être tenue), face aux pressions de la concurrence ou de la réglementation, d'engager certaines dépenses pour se conformer à l'avenir à des exigences particulières de fonctionnement (par exemple, en équipant certaines usines de filtres à fumée). Comme l'entité peut éviter ces dépenses futures par des mesures futures, par exemple en modifiant son mode de fonctionnement, elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc elle ne comptabilise aucune provision.

20 Une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à laquelle l'obligation est due, car il peut s'agir en effet d'une obligation vis-à-vis de la collectivité. Comme une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction ou du conseil d'administration ne crée pas une obligation implicite à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité assumera ses responsabilités.

21 Un événement qui ne crée pas une obligation immédiate peut en générer une à une date ultérieure, du fait d'une évolution de la législation ou d'un acte de l'entité (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'entité acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.

22 Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Pour les besoins de la présente norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. La diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une loi quasiment certaine. Dans bon nombre de cas, il sera impossible d'être quasiment certain de la promulgation d'une loi tant que celle-ci n'aura pas été promulguée.

▼B

Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques

23 Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il crée une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit probable pour éteindre cette obligation. Pour les besoins de la présente norme ([1]), une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable, s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produira est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit une information sur un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible (voir paragraphe 86).

24 Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, garanties sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette catégorie d'obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve qu'il ait été satisfait aux autres critères de comptabilisation).

Estimation fiable de l'obligation

25 L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation d'états financiers et elle ne nuit pas à leur fiabilité. Cela est particulièrement vrai dans le cas des provisions qui sont, par nature, plus incertaines que la plupart des autres éléments ►**M5** de l'état de situation financière ◄. Sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.

26 Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite, il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. Ce passif est indiqué en tant que passif éventuel (voir paragraphe 86).

Passifs éventuels

27 Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.

28 Un passif éventuel donne lieu à une information en annexe, comme l'impose le paragraphe 86, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit faible.

29 Lorsqu'une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel. L'entité comptabilise une provision pour la partie de l'obligation pour laquelle une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable, sauf dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite.

([1]) L'interprétation de «probable» dans la présente norme «plus probable que non probable» ne s'applique pas nécessairement à d'autres normes.

▼B

30 Des passifs éventuels peuvent connaître une évolution qui n'était pas prévue initialement. En conséquence, ils sont évalués de façon continue pour déterminer si une sortie d'avantages économiques est devenue probable. S'il devient probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour un élément qui, auparavant était traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de la période au cours de laquelle le changement de probabilité intervient (excepté dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite).

Actifs éventuels

31 Une entité ne doit pas comptabiliser un actif éventuel.

32 Les actifs éventuels résultent habituellement d'événements non planifiés ou imprévus qui créent la possibilité d'une entrée d'avantages économiques pour l'entité. Une action en justice intentée par l'entité et dont le résultat est incertain en est un exemple.

33 Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Toutefois, lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas, il est approprié de le comptabiliser.

34 Un actif éventuel est indiqué, comme imposé par le paragraphe 89, lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable.

35 Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée. S'il est devenu quasiment certain qu'il y aura une entrée d'avantages économiques, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de la période au cours de laquelle se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques est devenue probable, l'entité fournit une information sur l'actif éventuel (voir paragraphe 89).

ÉVALUATION

Meilleure estimation

36 Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

37 La meilleure estimation de la dépense imposée par l'extinction de l'obligation actuelle est le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ ou pour la transférer à un tiers à cette même date. Éteindre ou transférer une obligation à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ sera bien souvent impossible ou d'un coût prohibitif. Toutefois, l'estimation du montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation ou la transférer fournit la meilleure estimation de la dépense à engager pour éteindre l'obligation actuelle à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

38 Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entité, complétées par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements ultérieurs à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

▼B

39 Les incertitudes relatives au montant à comptabiliser en provision sont traitées par des moyens différents selon les circonstances. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée «méthode de la valeur attendue». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60 % ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

Exemple

Une entité vend des biens avec une garantie aux termes de laquelle les clients sont couverts pour les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait d'un million. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions. L'expérience passée de l'entité et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75 % des produits vendus ne présenteront aucun défaut, 20 % ne présenteront que des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Selon le paragraphe 24, une entité évalue la probabilité d'une sortie au titre de l'ensemble de ses obligations de garantie.

La valeur attendue du coût des réparations est la suivante:

(75 % × zéro) + (20 % × 1 M) + (5 % × 4 M) = 400 000.

40 Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés, soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Si une entité doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans une usine importante qu'elle a construite pour un client, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 1 000. Toutefois, s'il existe une probabilité importante que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.

41 La provision est évaluée avant impôt car les incidences fiscales des provisions et de leurs changements sont traitées selon IAS 12.

Risques et incertitudes

42 Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.

▼B

43 Le risque s'exprime par la variabilité du résultat. La prise en compte d'un risque peut majorer le montant pour lequel un passif est évalué. Une certaine attention est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs. Si, par exemple, les coûts prévus d'un résultat particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, ce résultat n'est donc pas délibérément traité comme plus probable qu'il ne l'est réellement. Il faut prendre soin de ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour les risques et les incertitudes, avec pour conséquence la surestimation d'une provision.

44 Les incertitudes relatives au montant de la dépense sont indiquées selon le paragraphe 85b).

Valeur actuelle

45 Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.

46 Étant donné la valeur temps de l'argent, les provisions relatives à des sorties de trésorerie se produisant peu après la ►**M5** période de reporting ◄ sont plus onéreuses que celles relatives à des sorties de trésorerie de même montant se produisant à une date ultérieure. Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont donc actualisées.

47 Le(s) taux d'actualisation doi(ven)t être un (des) taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le(s) taux d'actualisation ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

Événements futurs

48 Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes que ces événements se produiront.

49 Les événements futurs attendus peuvent être particulièrement importants pour l'évaluation des provisions. Une entité peut penser, par exemple, que le coût de décontamination d'un site à la fin de sa durée d'utilisation sera diminué par des progrès technologiques futurs. Le montant comptabilisé reflète une attente raisonnable d'observateurs objectifs et techniquement qualifiés, prenant en compte tous les éléments probants dont ils disposent quant à l'état de la technologie au moment de la décontamination. Il convient donc d'inclure, par exemple, les réductions de coûts attendues du fait d'une plus grande expérience de l'application d'une technologie existante ou le coût attendu de l'application d'une technologie existante à une opération de décontamination plus importante ou plus complexe que celles effectuées précédemment. Toutefois, une entité n'anticipe pas la mise au point d'une technologie entièrement nouvelle de décontamination, sauf si elle s'appuie sur des indications objectives suffisantes.

▼B

50 L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation d'une obligation existante lorsque des indications objectives suffisantes existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine. La diversité des circonstances se produisant en pratique fait qu'il est impossible de préciser un événement unique qui donnera des indications objectives suffisantes dans chaque cas. Les indications devront indiquer à la fois ce que la législation imposera et s'il est (ou non) quasiment certain qu'elle sera promulguée et mise en œuvre en temps voulu. Dans bon nombre de cas, il n'existera pas d'indications objectives suffisantes tant que la nouvelle législation ne sera pas promulguée.

Sortie attendue d'actifs

51 Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

52 Les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision, même si la sortie attendue est étroitement liée à l'événement ayant donné lieu à la provision. À la place, l'entité comptabilise les profits sur les sorties attendues d'actifs à la date spécifiée par la norme traitant des actifs concernés.

REMBOURSEMENTS

53 Lorsqu'il est attendu que la totalité ou une partie de la dépense nécessaire à l'extinction d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle éteint son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.

54 Dans ►**M5** l'état du résultat global ◄, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.

55 Il arrive parfois qu'une entité puisse se retourner vers une autre partie pour obtenir le paiement de tout ou partie de la dépense à engager pour éteindre une provision (par exemple, par le biais de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties du fournisseur). L'autre partie peut soit rembourser les montants payés par l'entité, soit régler directement les montants.

56 Dans la plupart des cas, l'entité demeurera redevable de la totalité du montant en question, c'est-à-dire qu'elle devra payer l'intégralité du montant en cas de défaillance du tiers quelle qu'en soit la raison. Dans ce cas, la provision est comptabilisée pour son montant intégral et un actif distinct au titre du remboursement attendu est comptabilisé, lorsqu'il est quasiment certain que l'entité obtiendra ce remboursement si elle éteint ce passif.

57 Dans certains cas, l'entité ne sera pas responsable des coûts en question en cas de défaut de paiement du tiers. En un tel cas, l'entité n'a pas de passif correspondant à ces coûts et ils ne sont pas pris en compte dans la provision.

58 Comme indiqué au paragraphe 29, une obligation pour laquelle une entité est conjointement et solidairement responsable constitue un passif éventuel dans la mesure où l'on s'attend à ce que l'obligation soit éteinte par les autres parties.

▼B

CHANGEMENTS AFFECTANT LES PROVISIONS

59 Les provisions doivent être revues à ►M5 la fin de chaque période de reporting ◄ et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires à l'extinction d'une obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

60 Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée en coûts d'emprunt.

UTILISATION DES PROVISIONS

61 Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

62 Seules les dépenses liées à la provision à l'origine sont imputées sur celle-ci. Le fait d'imputer des dépenses sur une provision comptabilisée à l'origine pour une autre dépense masquerait l'impact de deux événements différents.

APPLICATION DES RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Pertes opérationnelles futures

63 Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes opérationnelles futures.

64 Les pertes opérationnelles futures ne répondent ni à la définition d'un passif selon le paragraphe 10 ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions au paragraphe 14.

65 L'anticipation de pertes opérationnelles futures est une indication que certains actifs de l'activité ont pu perdre de la valeur. L'entité effectue des tests de dépréciation de ces actifs selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Contrats déficitaires

66 Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant de ce contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

67 De nombreux contrats (par exemple, certains bons de commande courants) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommagée; ces contrats n'impliquent donc aucune obligation. D'autres contrats établissent à la fois des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes. Lorsque des événements font qu'un tel contrat est un contrat déficitaire, ce contrat entre dans le champ d'application de la présente norme et il existe un passif qui est comptabilisé. Les «contrats non (entièrement) exécutés» qui ne sont pas des contrats déficitaires n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme.

68 La présente norme définit un contrat déficitaire comme un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques à recevoir attendus du contrat. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

69 Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat (voir IAS 36).

▼B

Restructurations

70 Les exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration:

a) la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité;

b) la fermeture de sites d'activité dans un pays ou une région ou la délocalisation d'activités d'un pays dans un autre ou d'une région dans une autre;

c) les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un niveau de direction; et

d) les réorganisations fondamentales ayant un effet significatif sur la nature et le centrage d'une activité de l'entité.

71 Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsqu'il a été satisfait aux critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe 14. Les paragraphes 72-83 indiquent comment ces critères s'appliquent aux restructurations.

72 Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité:

a) a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins:

i) l'activité ou la partie de l'activité concernée;

ii) les principaux sites affectés;

iii) la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail;

iv) les dépenses qui seront engagées; et

v) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre; et

b) a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

73 Les indications montrant qu'une entité a commencé à mettre en œuvre un plan de restructuration sont, par exemple, le démantèlement d'une usine, la vente d'actifs ou l'annonce publique des principales caractéristiques du plan. Une annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation implicite de restructurer que si elle est présentée et comporte suffisamment de détails (c'est-à-dire en énonçant les principales caractéristiques du plan) de telle sorte qu'elle crée une attente fondée chez les tiers tels que les clients, fournisseurs et membres du personnel (ou leurs représentants) que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

74 Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, sa mise en œuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan. Si l'on s'attend à ce qu'un délai important s'écoule avant le début de la restructuration ou à ce que celle-ci prenne un temps déraisonnable, il est peu probable que le plan crée chez les tiers une attente fondée que l'entité s'est, à présent, engagée à restructurer, car le délai est tel qu'il permet à l'entité de modifier ses plans.

▼B

75 Une décision de restructurer prise par la direction ou par le conseil d'administration avant la ►M5 fin de la période de reporting ◄ ne crée pas une obligation implicite à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, à moins que l'entité n'ait, antérieurement à cette date:

a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration; ou

b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Si une entité entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, seulement après la ►M5 période de reporting ◄, l'information à fournir est imposée selon IAS 10 *Événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄, si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques ►M5 que prennent les utilisateurs ◄ sur la base des états financiers.

76 Bien qu'une obligation implicite ne soit pas créée uniquement par une décision de la direction, une obligation peut résulter d'autres événements antérieurs pris conjointement avec cette décision. Par exemple, des négociations avec les représentants du personnel pour le paiement d'indemnités de fin de contrat de travail, ou avec les acheteurs pour la vente d'une activité, peuvent avoir été conclues sous réserve uniquement de leur approbation par le conseil d'administration. Une fois cette approbation obtenue et communiquée aux autres parties, l'entité a une obligation implicite de restructurer, si les conditions du paragraphe 72 sont réunies.

77 Dans certains pays, l'autorité ultime repose sur un conseil comptant parmi ses membres des représentants d'intérêts autres que ceux de la direction (par exemple, des membres du personnel) ou une notification à de tels représentants peut être nécessaire avant qu'une décision du conseil ne soit adoptée. Du fait qu'une décision prise par ce conseil implique sa communication à ces représentants, il peut en résulter une obligation implicite de restructurer.

78 Il n'existe aucune obligation pour la vente d'une activité tant que l'entité n'est pas engagée à vendre, c'est-à-dire par un accord de vente irrévocable.

79 Même lorsqu'une entité a pris la décision de vendre une activité et l'a annoncé publiquement, elle ne peut être engagée à vendre tant qu'aucun acheteur n'a été trouvé et tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'a été conclu. En effet, tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'est conclu, l'entité peut changer d'avis et en fait doit envisager un autre mode d'action si elle ne trouve aucun acheteur à des conditions acceptables. Lorsque la vente d'une activité est envisagée dans le cadre d'une restructuration, les actifs de celle-ci sont revus pour dépréciation selon IAS 36. Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties à la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable n'ait été conclu.

80 Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois:

a) nécessairement entraînées par la restructuration; et

b) non liées aux activités poursuivies par l'entité.

▼B

81 Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts:

a) de reconversion ou de réinstallation du personnel conservé;

b) de marketing; ou

c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future de l'activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Ces dépenses sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

82 Les pertes opérationnelles futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas incluses dans une provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire tel que défini au paragraphe 10.

83 Comme l'impose le paragraphe 51, les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration, même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

INFORMATIONS À FOURNIR

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

a) la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période;

b) les provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris l'augmentation des provisions existantes;

c) les montants utilisés (c'est-à-dire encourus et imputés sur la provision) au cours de la période;

d) les montants non utilisés repris au cours de la période; et

e) l'augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.

L'information comparative n'est pas imposée.

85 Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit fournir:

a) une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant;

b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, l'entité doit fournit une information sur les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs, comme indiqué au paragraphe 48; et

c) le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

86 À moins que la probabilité d'une sortie pour règlement ne soit faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la ►M5 fin de la période de reporting ◄, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible:

a) une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 36 à 52;

b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie; et

c) la possibilité de tout remboursement.

▼B

87 Pour déterminer quelles provisions ou quels passifs éventuels peuvent être regroupés pour former une catégorie, il est nécessaire de considérer si leur nature est suffisamment similaire pour que leur présentation sous une rubrique unique permette de satisfaire aux dispositions des paragraphes 85a) et b) et 86a) et b). Ainsi, il peut être approprié de traiter comme une catégorie unique de provisions les montants relatifs aux garanties de différents produits, mais il ne serait pas approprié de traiter comme une catégorie unique les montants relatifs aux garanties normales et ceux faisant l'objet d'une procédure légale.

88 Lorsqu'une provision et un passif éventuel sont créés par le même type de circonstances, l'entité fournit les informations imposées par les paragraphes 84 à 86 de manière à montrer le lien existant entre la provision et le passif éventuel.

89 Lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable, l'entité doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ et, dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés pour les provisions aux paragraphes 36 à 52.

90 Dans les informations fournies pour les actifs éventuels, il est important d'éviter de donner des indications trompeuses sur la probabilité de survenance d'un produit.

91 Lorsqu'il n'est pas possible de fournir une quelconque des informations imposées par les paragraphes 86 à 89, ce fait doit être signalé.

92 Dans des cas extrêmement rares, la fourniture des informations en tout ou partie imposées par les paragraphes 84 à 89 peut causer un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. En de tels cas, l'entité n'a pas à fournir ces informations, mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

93 L'effet de l'adoption de la présente norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de la période au cours de laquelle la norme est adoptée pour la première fois. Les entités sont encouragées, mais non tenues, à ajuster le solde d'ouverture des résultats non distribués pour la première période présentée et à retraiter les informations comparatives. Si ces informations comparatives ne sont pas retraitées, ce fait doit être indiqué.

94 [Supprimé]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

95 La présente norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre de périodes ouvertes avant le 1er juillet 1999, elle doit l'indiquer.

96 [Supprimé]

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 38

Immobilisations incorporelles

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre norme. La présente norme impose à une entité de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, il est satisfait à certains critères. La norme spécifie également comment évaluer la valeur comptable des immobilisations incorporelles et impose de fournir certaines informations sur les immobilisations incorporelles.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:

a) des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme;

b) des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation*;

c) de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (voir IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales;* et

d) des dépenses relatives aux droits miniers, à la prospection et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.

3 Si une autre norme prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette norme au lieu de la présente norme. La présente norme ne s'applique pas, par exemple, aux:

a) immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (voir IAS 2 *Stocks* et IAS 11 *Contrats de construction*);

b) actifs d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*);

c) contrats de location entrant dans le champ d'application d'IAS 17 *Contrats de location*;

d) actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*);

e) actifs financiers, tels que définis dans IAS 32. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couverts par IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et par IAS 31 *Participations dans des coentreprises;*

f) *goodwill* acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*);

g) coûts d'acquisition différés, et aux immobilisations incorporelles, résultant des droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*. IFRS 4 énonce des dispositions spécifiques en matière d'informations à fournir concernant ces coûts d'acquisition différés mais pas en ce qui concerne ces immobilisations incorporelles. Par conséquent, les obligations en matière d'informations à fournir dans la présente norme s'appliquent à ces immobilisations incorporelles;

▼B

h) immobilisations incorporelles non courantes classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

4 Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique tel qu'un disque compact (dans le cas d'un logiciel), une documentation juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels doit être comptabilisée selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*, ou comme une immobilisation incorporelle selon la présente norme, l'entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important. Par exemple, un logiciel destiné à une machine-outil à commande numérique qui ne peut fonctionner sans ce logiciel fait partie intégrante du matériel et est traité en tant qu'immobilisation corporelle. Il en va de même pour le système d'exploitation d'un ordinateur. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel, il est traité en tant qu'immobilisation incorporelle.

5 La présente norme s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement. Les activités de recherche et développement visent à développer les connaissances. Par conséquent, même si ces activités peuvent aboutir à une immobilisation ayant une réalité physique (par exemple, un prototype), l'élément physique de l'actif est secondaire par rapport à sa composante incorporelle, à savoir les connaissances qu'elle renferme.

6 Dans le cas d'un contrat de location-financement, l'actif sous-jacent peut être une immobilisation corporelle ou incorporelle. Après la comptabilisation initiale, le preneur traite une immobilisation incorporelle détenue en vertu d'un contrat de location-financement selon la présente norme. Les droits résultant d'accords de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits de reproduction sont exclus du champ d'application d'IAS 17 et entrent dans le champ d'application de la présente norme.

7 Des exclusions du champ d'application d'une norme peuvent survenir si certaines activités ou transactions sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des questions comptables pouvant nécessiter un traitement différent. Ces questions se posent dans la comptabilisation de dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries d'extraction ainsi que dans le cas de contrats d'assurance. Par conséquent, la présente norme ne s'applique pas aux dépenses au titre de ces activités et de ces contrats. Toutefois, la présente norme s'applique à d'autres immobilisations incorporelles utilisées (telles que des logiciels) et à d'autres dépenses encourues (telles que les coûts de démarrage d'activité) des industries d'extraction ou des compagnies d'assurances.

DÉFINITIONS

8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un *marché actif* est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes:

a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;

b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et

▼B

c) les prix sont mis à la disposition du public.

▼M12

_____

▼B

L'*amortissement* est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité.

Un *actif* est une ressource:

a) contrôlée par une entité du fait d'événements passés; et

b) à partir de laquelle on s'attend à ce que des avantages économiques futurs reviennent à l'entité.

La *valeur comptable* est le montant pour lequel un actif est comptabilisé ►M5 dans l'état de situation financière ◄ après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

Le *coût* est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou, s'il y a lieu, le montant attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres IFRS, par exemple, IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

Le *montant amortissable* est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

Le *développement* est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

La *valeur spécifique à l'entité* est la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'une obligation.

La *juste valeur d'un actif* est le montant pour lequel cet actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Une *perte de valeur* est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Une *immobilisation incorporelle* est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.

Les *actifs monétaires* désignent le montant en numéraire détenu et les actifs à recevoir en numéraire pour des montants fixes ou déterminables.

La *recherche* est une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

La *valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle* est le montant estimé qu'une entité obtiendrait à ce jour de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

▼B

La *durée d'utilité* est:

a) la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif; ou

b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Immobilisations incorporelles

9 Il est fréquent que les entités dépensent des ressources ou assument des passifs pour l'acquisition, le développement, le maintien ou l'amélioration de ressources incorporelles telles que des connaissances scientifiques ou techniques, la conception et la mise en place de nouveaux procédés ou systèmes, licences, propriété intellectuelle, connaissance du marché et marques commerciales (y compris les noms de marque et les titres de publication). Des exemples courants d'éléments incorporels entrant dans ces rubriques générales sont les logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, listes de clients, droits de service des prêts hypothécaires, licences de pêche, quotas d'importations, franchises, relations avec les clients ou les fournisseurs, fidélité des clients, parts de marché et droits de distribution.

10 Tous les éléments décrits au paragraphe 9 ne satisfont pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs. Si un élément entrant dans le champ d'application de la présente norme ne satisfait pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses engagées pour son acquisition ou sa production en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Toutefois, si l'élément est acquis lors d'un regroupement d'entreprises, il fait partie du *goodwill* comptabilisé à la date d'acquisition (voir paragraphe 68).

Caractère identifiable

▼M12

11 La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation incorporelle soit identifiable afin de la distinguer du goodwill. Le goodwill comptabilisé lors d'un regroupement d'entreprises est un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Les avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou provenant d'actifs, qui pris individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers.

12 Un actif est identifiable s'il:

a) est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là; ou

b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

▼B

Contrôle

13 Une entité contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et si elle peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages. La capacité d'une entité à contrôler les avantages économiques futurs découlant d'une immobilisation incorporelle résulte normalement de droits légaux qu'elle peut faire appliquer par un tribunal. En l'absence de droits légaux, la démonstration du contrôle est plus difficile. Toutefois, le fait de faire appliquer juridiquement un droit ne constitue pas une condition nécessaire du contrôle dans la mesure où une entité peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs de quelque autre façon.

14 La connaissance du marché et les connaissances techniques peuvent générer des avantages économiques futurs. Une entité contrôle ces avantages si, par exemple, ses connaissances sont protégées par des droits légaux, tels que droits d'auteur, par des contraintes dans les accords commerciaux (lorsque cela est autorisé) ou par une obligation juridique des membres du personnel de respecter la confidentialité.

15 Une entité peut avoir une équipe de personnes qualifiées et être à même d'identifier les compétences supplémentaires de ce personnel qui généreront des avantages économiques futurs à la suite d'une formation. L'entité peut également s'attendre à ce que son personnel continue à mettre ses compétences au service de l'entité. Toutefois, en règle générale, une entité a un contrôle insuffisant des avantages économiques futurs attendus d'une équipe de personnes qualifiées et d'un effort de formation pour que ces éléments puissent satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique puisse satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

16 Une entité peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients en raison des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits légaux lui permettant de protéger, ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entité, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour que de tels éléments (par exemple, portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfassent à la définition des immobilisations incorporelles. En l'absence de droits légaux lui permettant de protéger ses relations avec les clients, les transactions d'échange pour les mêmes relations clients ou des relations clients similaires non contractuelles (autrement que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) fournissent des preuves que l'entité est néanmoins en mesure de contrôler les avantages économiques futurs résultant des relations avec la clientèle. Du fait que ces transactions d'échange fournissent aussi des preuves que les relations avec les clients sont séparables, ces relations avec la clientèle satisfont à la définition d'une immobilisation incorporelle.

Avantages économiques futurs

17 Les avantages économiques futurs résultant d'une immobilisation incorporelle peuvent inclure les produits découlant de la vente de biens ou de services, les économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité. Par exemple, l'utilisation d'une propriété intellectuelle dans le cadre d'un processus de production peut réduire les coûts futurs de production plutôt qu'augmenter les produits futurs.

▼B

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

18 La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose qu'une entité démontre que l'élément satisfait:

a) à la définition d'une immobilisation incorporelle (voir paragraphes 8 à 17); et

b) aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 21 à 23).

Cette disposition s'applique aux coûts encourus initialement pour acquérir ou générer en interne une immobilisation incorporelle et aux coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou en assurer l'entretien.

19 Les paragraphes 25 à 32 traitent de l'application des critères de comptabilisation à des immobilisations incorporelles acquises séparément, et les paragraphes 33 à 43 traitent de leur application à des immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises. Le paragraphe 44 traite de l'évaluation initiale d'immobilisations incorporelles acquises au moyen de l'octroi d'une subvention publique, les paragraphes 45 à 47 traitent d'échanges d'immobilisations incorporelles, et les paragraphes 48 à 50 présentent le traitement du *goodwill* généré en interne. Les paragraphes 51 à 67 traitent de la comptabilisation initiale et de l'évaluation d'immobilisations incorporelles générées en interne.

20 La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans de nombreux cas, il n'y a pas d'ajout à un tel actif ni de remplacement d'une partie de cet actif. En conséquence, il est probable que la plupart des dépenses ultérieures maintiendront les avantages économiques futurs incorporés dans une immobilisation incorporelle existante, plutôt que de satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle et aux critères de comptabilisation définis dans la présente norme. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement des dépenses ultérieures à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'à l'ensemble de l'activité. Par conséquent, les dépenses ultérieures (c'est-à-dire encourues après la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise ou après l'achèvement d'une immobilisation incorporelle générée en interne) ne sont que rarement comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle. En cohérence avec le paragraphe 63, les dépenses ultérieures au titre de marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance (que ceux-ci soient acquis à l'extérieur ou générés en interne) sont toujours comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles sont encourues. Ceci tient au fait que ces dépenses ne peuvent être distinguées de celles encourues pour développer l'activité dans son ensemble.

21 Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si, et seulement si:

a) il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité; et

b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

22 Une entité doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif.

23 Pour apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, une entité exerce son jugement sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux indications externes.

▼B

24 Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement au coût.

Acquisition séparée

▼M12

25 Normalement, le prix qu'une entité paie pour acquérir séparément une immobilisation incorporelle reflète les attentes relatives à la probabilité que les avantages économiques futurs attendus incorporés dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à une entrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au montant ou à l'échéance de cette entrée. Par conséquent, le critère de comptabilisation relatif à la probabilité des avantages économiques futurs du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour des immobilisations incorporelles acquises séparément.

▼B

26 De plus, le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément peut généralement être évalué de façon fiable. C'est le cas en particulier lorsque la contrepartie de l'achat est sous forme de trésorerie ou d'autres actifs monétaires.

27 Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend:

a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux; et

b) tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

28 Exemples de coûts directement attribuables:

a) les coûts des avantages du personnel (au sens d'IAS 19) résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;

b) les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif; et

c) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'actif.

29 Figurent parmi les exemples de dépenses qui ne font pas partie du coût d'une immobilisation incorporelle:

a) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);

b) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel); et

c) les frais administratifs et autres frais généraux.

30 L'intégration des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle cesse lorsque l'actif se trouve dans l'état nécessaire pour être exploité de la manière prévue par la direction. Par conséquent, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'une immobilisation incorporelle ne sont pas inclus dans la valeur comptable de cet actif. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle:

a) les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service; et

b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet actif.

▼B

31 Certaines opérations interviennent dans le cadre du développement d'une immobilisation incorporelle mais ne sont pas nécessaires pour la mettre dans l'état requis pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de développement. Étant donné que les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour mettre l'actif dans l'état nécessaire pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés immédiatement en résultat et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectives.

▼M1

32 Si le paiement au titre d'une immobilisation incorporelle est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon IAS 23 *Coûts d'emprunt*.

▼B

Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

▼M12

33 Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, le coût de cette immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date d'acquisition. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle reflète les attentes sur la probabilité que les avantages économiques futurs inclus dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à une entrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au montant ou à l'échéance de cette entrée. Par conséquent, le critère de comptabilisation de la probabilité du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises. Si un actif acquis lors d'un regroupement d'entreprises est séparable ou découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, il y a des informations suffisantes pour évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif. Par conséquent, le critère de l'évaluation fiable du paragraphe 21(b) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises.

34 Selon la présente Norme et IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008), à la date d'acquisition, un acquéreur comptabilise séparément du goodwill une immobilisation incorporelle de l'entreprise acquise sans rechercher si l'actif avait été comptabilisé par l'entreprise acquise avant le regroupement d'entreprises. Ceci signifie que l'acquéreur comptabilise en tant qu'actif séparément du goodwill un projet de recherche et développement en cours de l'entreprise acquise si le projet satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle. Le projet de recherche et développement en cours d'une entreprise acquise satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il:

a) satisfait à la définition d'un actif; et

b) est identifiable, c'est-à-dire est séparable ou résulte de droits contractuels ou autres droits légaux.

▼B

Évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises

▼M12

35 Si une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises est séparable ou découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, il y a des informations suffisantes pour évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif. Lorsque, pour les estimations utilisées pour évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, il y a une gamme de résultats possibles ayant une probabilité différente, cette incertitude entre dans l'évaluation de la juste valeur de l'actif.

▼M22

36 Une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises peut être séparable, mais uniquement conjointement avec un contrat lié, un actif identifiable lié ou un passif identifiable lié. Dans un tel cas, l'acquéreur comptabilise l'immobilisation incorporelle séparément du goodwill, mais conjointement avec l'élément lié.

37 L'acquéreur peut comptabiliser un groupe d'immobilisations incorporelles complémentaires en tant qu'un seul actif à condition que les différents actifs du groupe aient une durée d'utilité semblable. Ainsi, les termes «marque» et «nom de marque» sont souvent utilisés comme synonymes de marques de fabrique ou autres marques. Toutefois, les premiers sont des termes de marketing généraux qui sont typiquement utilisés pour se référer à un groupe d'actifs complémentaires tels qu'une marque de fabrique (ou une marque de services) et au nom commercial, aux formules, aux recettes et à la compétence technologique qui lui sont liés.

▼M12

_____

▼B

39 Les prix cotés sur un marché actif fournissent l'évaluation la plus fiable de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle (voir également paragraphe 78). Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Si les prix acheteurs actuels ne sont pas disponibles, le prix de la transaction similaire la plus récente peut fournir une base d'estimation de la juste valeur, sous réserve qu'il n'y ait pas eu de modifications importantes des circonstances économiques entre la date de la transaction et la date à laquelle la juste valeur de l'actif est estimée.

▼M22

40 En l'absence de marché actif pour une immobilisation incorporelle, sa juste valeur est le montant que l'entité aurait payé au titre de cet actif, à la date d'acquisition, lors d'une transaction entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible. Pour déterminer ce montant, l'entité prend en compte le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires. Une entité pourra par exemple appliquer des multiplicateurs reflétant les transactions actuelles du marché aux facteurs qui déterminent la rentabilité de l'actif (tels que les produits, le résultat opérationnel ou les résultats avant intérêts, impôts, dépréciation ou amortissement).

41 Il se peut que les entités effectuant l'achat et la vente d'immobilisations incorporelles aient mis au point des techniques d'estimation indirecte de leur juste valeur. Ces techniques peuvent être utilisées pour l'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises si leur objectif est d'estimer la juste valeur et si ces techniques reflètent les pratiques et les transactions actuelles du secteur d'activité auquel l'actif appartient. Il peut notamment s'agir des techniques suivantes:

a) l'actualisation de flux de trésorerie futurs nets estimés générés par l'actif; ou

▼M22

b) l'estimation des coûts évités par l'entité du fait de la propriété de l'immobilisation incorporelle, qui lui évite:

i) d'acquérir une licence auprès d'une autre partie dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normales (comme dans l'approche de «l'exemption de redevances», en utilisant des flux de trésorerie nets actualisés) ou

ii) de la recréer ou de la remplacer (comme dans l'approche par coûts).

▼B

Dépenses ultérieures sur un projet de recherche et développement en cours acquis

42 Les dépenses de recherche ou développement qui:

a) sont liées à un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle; et

b) sont encourues après l'acquisition de ce projet

doivent être comptabilisées selon les paragraphes 54 à 62.

43 L'application des dispositions des paragraphes 54 à 62 signifie que les dépenses ultérieures sur un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle sont:

a) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues s'il s'agit de dépenses de recherche;

b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues s'il s'agit de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle du paragraphe 57; et

c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement acquis en cours s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 57.

Acquisition au moyen d'une subvention publique

44 Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise sans frais ou pour une contrepartie symbolique du fait de l'octroi d'une subvention publique. Ce cas peut se produire lorsqu'un État transfère ou alloue à une entité des immobilisations incorporelles telles que des droits d'atterrissage sur un aéroport, des licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, des licences ou des quotas d'importations ou des droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à des restrictions. Selon IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*, une entité peut choisir de comptabiliser initialement l'immobilisation incorporelle et la subvention à leur juste valeur. Si une entité choisit de ne pas comptabiliser initialement l'actif à sa juste valeur, l'entité le comptabilise initialement pour une valeur symbolique (selon l'autre traitement autorisé par IAS 20) majorée de toute dépense directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation envisagée.

▼B

Échanges d'actifs

45 Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation incorporelle est évalué à la juste valeur sauf: a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale; ou b) s'il n'est possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné. L'actif acquis est évalué de cette manière, même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

46 Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale si:

a) la configuration (c'est-à-dire risque, échéancier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère de celle des flux de trésorerie de l'actif transféré; ou

b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération change du fait de l'échange; et

c) la différence en a) ou en b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

47 Le paragraphe 21b) indique qu'une condition de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est que le coût de cet actif puisse être évalué de façon fiable. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle pour laquelle il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si: a) la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significative pour cet actif; ou b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

***Goodwill* généré en interne**

48 Le *goodwill* généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.

▼B

49 Dans certains cas, une dépense est encourue pour générer des avantages économiques futurs, mais cette dépense n'aboutit pas à la création d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation de la présente norme. Cette dépense est souvent décrite comme contribuant au *goodwill* généré en interne. Le *goodwill* généré en interne n'est pas comptabilisé en tant qu'actif car il ne s'agit pas d'une ressource identifiable (c'est-à-dire qu'elle n'est pas séparable et ne résulte pas de droits contractuels ou d'autres droits légaux) contrôlée par l'entité et pouvant être évaluée au coût de façon fiable.

50 Les différences entre la valeur de marché d'une entité et la valeur comptable de son actif net identifiable à tout moment peuvent prendre en compte une série de facteurs affectant la valeur de l'entité. Toutefois, de telles différences ne représentent pas le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entité.

Immobilisations incorporelles générées en interne

51 Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée en raison des problèmes:

a) d'identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus; et

b) de déterminer de façon fiable le coût de l'actif. Dans certains cas, le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne ne peut pas être distingué du coût pour maintenir ou accroître le *goodwill* généré en interne ou du coût de la conduite des affaires quotidiennes de l'entité.

Par conséquent, en plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entité applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires des paragraphes 52 à 67 ci-dessous.

52 Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe la création de l'immobilisation dans:

a) une phase de recherche; et

b) une phase de développement.

Bien que les termes de «recherche» et «développement» soient définis, les termes de «phase de recherche» et «phase de développement» ont dans la présente norme une signification plus large.

53 Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

Phase de recherche

54 Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

55 Lors de la phase de recherche d'un projet interne, une entité ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables. Ces dépenses sont donc comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

▼B

56 Exemples d'activités de recherche:

a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;

b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine;

c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et

d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Phase de développement

57 Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit:

a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;

b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;

c) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;

d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;

e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;

f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

58 Lors de la phase de développement d'un projet, une entité peut, dans certains cas, identifier une immobilisation incorporelle et démontrer que cet actif générera des avantages économiques futurs probables. Cela tient au fait que la phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.

59 Exemples d'activités de développement:

a) la conception, la construction et les tests de préproduction ou de préutilisation de modèles et prototypes;

b) la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;

c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques; et

d) la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

60 Pour démontrer comment une immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables, l'entité apprécie les avantages économiques futurs qu'elle recevra de l'actif en utilisant les principes énoncés dans IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Si l'actif ne génère des avantages économiques que conjointement avec d'autres actifs, l'entité applique le concept des unités génératrices de trésorerie, énoncé dans IAS 36.

▼B

61 La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, l'utilisation et l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan d'activité indiquant les ressources (techniques, financières et autres) nécessaires et la capacité de l'entité à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entité démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.

62 Les systèmes de détermination des coûts d'une entité permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues afin d'obtenir des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.

63 Les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients générés en interne et autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

64 Les dépenses pour générer en interne les marques, les notices, les titres de journaux et de magazines, les listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne

65 Pour l'application du paragraphe 24, le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est égal à la somme des dépenses encourues à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle a satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation des paragraphes 21, 22 et 57. Le paragraphe 71 interdit de réincorporer des dépenses antérieurement comptabilisées en charges.

66 Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend tous les coûts directement attribuables nécessaires pour créer, produire et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction. Exemples de coûts directement attribuables:

a) les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle;

b) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19) résultant de la création de l'immobilisation incorporelle;

c) les honoraires d'enregistrement d'un droit légal; et

d) l'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.

IAS 23 spécifie les critères pour la comptabilisation des intérêts comme élément du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

67 Ne constituent pas des composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne:

a) les coûts de la vente, les coûts administratifs et autres frais généraux, à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de sa mise en service;

b) les inefficacités clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu; et

▼B

c) les dépenses au titre de la formation du personnel pour exploiter l'actif.

Exemple illustrant le paragraphe 65

Une entité développe un nouveau procédé de fabrication. Durant la période annuelle 20X5, les dépenses encourues s'élèvent à 1 000 UM (a), dont 900 ont été encourues avant le 1er décembre 20X5 et 100 UM ont été encourues entre le 1er et le 31 décembre 20X5. L'entité est en mesure de démontrer qu'au 1er décembre 20X5, le procédé de fabrication a satisfait aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. La valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant qu'il ne soit prêt à être mis en service) est estimée à 500 UM.

À la fin de la période annuelle 20X5, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 UM (dépenses encourues depuis la date à laquelle il aura été satisfait aux critères de comptabilisation, c'est-à-dire depuis le 1er décembre 20X5). La dépense de 900 UM encourue avant le 1er décembre 20X5 est comptabilisée en charges, car avant le 1er décembre 20X5, il n'a pas été satisfait aux critères de comptabilisation. Cette dépense ne fait pas partie du coût du procédé de fabrication comptabilisé ►**M5** *dans l'état de situation financière* ◄.

Durant la période annuelle 20X6, la dépense encourue s'élève à 2 000 UM. À la fin de la période annuelle 20X6, la valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant d'être prêt à être mis en service) est estimée à 1 900 UM.

À la fin de la période annuelle 20X6, le coût du procédé de fabrication est de 2 100 UM (dépense de 100 UM comptabilisée à la fin de 20X5 plus une dépense de 2 000 UM comptabilisée en 20X6). L'entité comptabilise une perte de valeur de 200 UM pour ajuster la valeur comptable du procédé avant perte de valeur (2 100 UM) à sa valeur recouvrable (1 900 UM). Cette perte de valeur sera reprise lors d'un exercice ultérieur si les dispositions relatives à une reprise de perte de valeur selon IAS 36 sont satisfaites.

(a) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

COMPTABILISATION D'UNE CHARGE

▼M12

68 Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue, sauf:

a) si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 18 à 67); ou

b) si l'élément est acquis lors d'un regroupement d'entreprises et ne peut pas être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. Si c'est le cas, il fait partie du montant comptabilisé en tant que goodwill à la date d'acquisition (voir IFRS 3).

▼M8

69 Dans certains cas, une dépense est encourue pour assurer à une entité des avantages économiques futurs, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif pouvant être comptabilisé n'est acquis ou créé. Dans le cas de la fourniture de biens, l'entité comptabilise une telle dépense en tant que charge lorsqu'elle dispose d'un droit d'accès à ces biens. Dans le cas de la fourniture de services, l'entité comptabilise la dépense en tant que charge lorsqu'elle reçoit les services en question. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues (voir paragraphe 54), sauf lorsqu'elles sont acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues incluent:

▼B

a) les dépenses au titre des activités en démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat encourus pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle activité (c'est-à-dire coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles opérations ou lancer de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire coûts préopérationnels);

b) les dépenses de formation;

▼M8

c) les dépenses de publicité et de promotion (y compris catalogues de commande par correspondance).

▼B

d) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.

▼M8

69A Une entité dispose d'un droit d'accès à des biens lorsqu'ils sont en sa possession. De même, elle dispose d'un droit d'accès à des biens lorsque ceux-ci ont été réalisés par un fournisseur conformément aux termes d'un contrat d'approvisionnement, et que l'entité pourrait exiger leur livraison contre paiement. Les services sont reçus lorsque leur prestation est assurée par un fournisseur conformément à un contrat de prestation envers l'entité, et non pas lorsque l'entité les utilise pour fournir un autre service, par exemple pour diffuser une publicité auprès de clients.

70 Le paragraphe 68 n'empêche pas une entité de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la livraison de biens a été effectué avant que l'entité n'obtienne un droit d'accès à ces biens. De même, le paragraphe 68 n'empêche pas une entité de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la prestation de services a été effectué avant que l'entité ne reçoive ces services.

▼B

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

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

▼B

ÉVALUATION APRÈS COMPTABILISATION

72 Une entité peut choisir comme sa méthode comptable, soit le modèle du coût au paragraphe 74, soit le modèle de la réévaluation au paragraphe 75. Si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant le modèle de réévaluation, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant le même modèle, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs.

73 Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entité. Les différents éléments d'une catégorie d'immobilisations incorporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants correspondant à un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.

Modèle du coût

74 Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Modèle de la réévaluation

75 Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon la présente norme, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄, la valeur comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur.

76 Le modèle de la réévaluation ne permet pas:

a) la réévaluation d'immobilisations incorporelles n'ayant pas été au préalable comptabilisées en tant qu'actif; ou

b) la comptabilisation initiale d'immobilisations incorporelles pour des montants autres que leur coût.

77 Le modèle de la réévaluation est appliqué après qu'un actif a été initialement comptabilisé au coût. Toutefois, si une partie seulement du coût d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée en tant qu'actif, parce que l'actif n'a satisfait aux critères de comptabilisation qu'à partir d'un moment donné du processus (voir paragraphe 65), le modèle de la réévaluation peut être appliqué à la totalité de cet actif. De même, le modèle de la réévaluation peut être appliqué à une immobilisation incorporelle reçue grâce à une subvention publique et comptabilisée pour une valeur symbolique (voir paragraphe 44).

78 Il est exceptionnel qu'un marché actif présentant les caractéristiques décrites au paragraphe 8 existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut arriver. Par exemple, dans certaines juridictions, un marché actif peut exister pour des licences de taxis, licences de pêche ou quotas de production, librement cessibles. Toutefois un marché actif n'existe pas pour les marques, les notices et titres de journaux, les droits d'édition musicale et cinématographique, les brevets ou les marques commerciales car chacun de ces actifs est unique. De même, bien que les immobilisations incorporelles s'achètent et se vendent, les contrats se négocient entre acquéreurs et vendeurs individuels et les transactions sont relativement peu fréquentes. Pour toutes ces raisons, le prix payé pour un actif peut ne pas fournir une indication suffisante de la juste valeur d'un autre actif. De plus, les prix ne sont pas souvent mis à la disposition du public.

▼B

79 La fréquence des réévaluations dépend de la volatilité de la juste valeur des immobilisations incorporelles qui sont réévaluées. Si la juste valeur d'un actif réévalué diffère de façon significative de sa valeur comptable, une réévaluation ultérieure est nécessaire. Certaines immobilisations incorporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, rendant nécessaire une réévaluation annuelle. Pour les immobilisations incorporelles dont la juste valeur ne connaît que des variations peu importantes, il n'est pas nécessaire de procéder à des réévaluations aussi fréquentes.

80 Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de la réévaluation est:

a) soit retraité au prorata de l'évolution de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de l'actif après réévaluation soit égale à son montant réévalué;

b) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif, et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.

81 Si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut pas être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif pour cet actif, celle-ci doit être comptabilisée au coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

82 Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être déterminée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.

83 Le fait qu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée peut indiquer que l'actif a pu s'être déprécié et qu'il est nécessaire de le tester selon IAS 36.

84 Si la juste valeur de l'actif peut être déterminée par référence à un marché actif à une date d'évaluation ultérieure, le modèle de la réévaluation est appliqué à compter de cette date.

►M5 85 Si la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global et cumulée en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, ◄ l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat.

86 Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. ►M5 Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global dans la limite de l'écart de réévaluation créditeur pour ce même actif. La diminution de la réévaluation comptabilisée en autres éléments du résultat global réduit le montant accumulé en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. ◄

▼B

87 Le montant cumulé des écarts de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré directement en résultats non distribués lorsque l'écart est réalisé. L'intégralité de l'écart peut être réalisée lors de la mise hors service ou de la sortie de l'actif. Toutefois une partie de cet écart peut être réalisée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité; dans ce cas, le montant de l'écart réalisé est égal à la différence entre l'amortissement sur la base de la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement qui aurait été comptabilisé sur la base du coût historique de l'actif. Le transfert en résultats non distribués de l'écart de réévaluation ne transite pas ►**M5** via le résultat ◄.

DURÉE D'UTILITÉ

88 Une entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéterminée et, si elle est finie, la durée de ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires constituant cette durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des entrées nettes de trésorerie.

89 La comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est fondée sur sa durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité finie est amortie (voir paragraphes 97 à 106), et une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ne l'est pas (voir paragraphes 107 à 110). Les exemples accompagnant la présente norme illustrent la détermination de la durée d'utilité pour des immobilisations incorporelles différentes, et la comptabilisation ultérieure de ces actifs fondée sur les déterminations de la durée d'utilité.

90 Pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs, notamment:

a) l'utilisation attendue de l'actif par l'entité et le fait que cet actif peut (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;

b) les cycles de vie caractéristiques du produit relatif à l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de type similaires qui sont utilisés de façon similaire;

c) l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre;

d) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande portant sur les produits ou les services résultant de l'actif;

e) les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels;

f) le niveau des dépenses de maintenance à effectuer pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'actif et la capacité et l'intention de l'entité d'atteindre un tel niveau;

g) la durée du contrôle sur l'actif et les limitations juridiques ou autres pour son utilisation telles que les dates d'expiration des contrats de location liés; et

h) le fait que la durée d'utilité de l'actif dépend (ou non) de la durée d'utilité d'autres actifs de l'entité.

▼B

91 Le terme «indéterminé» ne signifie pas «infini». La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle ne reflète que le niveau de dépenses d'entretien futures nécessaires pour maintenir l'actif à son niveau de performance qui est apprécié au moment de l'estimation de la durée d'utilité de l'actif et de la capacité et de l'intention de l'entité de parvenir à un tel niveau. La conclusion que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée ne doit pas dépendre de dépenses futures prévues supérieure à celles qui s'imposent pour maintenir l'actif à ce niveau de performance.

92 Compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique constatée, les logiciels et de nombreuses autres immobilisations incorporelles sont sujets à l'obsolescence technologique. Il est donc probable que leur durée d'utilité sera courte.

93 La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle peut être très longue ou même indéterminée. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, mais elle ne justifie pas de choisir une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.

▼M12

94 La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux ne doit pas excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les droits contractuels ou autres droits légaux sont transférés pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la (les) période(s) de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle encoure de coûts importants. La durée d'utilité d'un droit recouvré comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle est la période contractuelle résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé et ne doit pas inclure de périodes de renouvellement.

▼B

95 Des facteurs à la fois économiques et juridiques peuvent influer sur la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle: les facteurs économiques déterminent la période au cours de laquelle l'entité recevra des avantages économiques futurs. Des facteurs juridiques peuvent limiter la période au cours de laquelle l'entité contrôle l'accès à ces avantages. La durée d'utilité est la plus courte des périodes déterminées par ces facteurs.

96 L'existence des facteurs suivants, entre autres, indique qu'une entité serait en mesure de renouveler les droits contractuels ou autres droits légaux sans encourir de coût important:

a) il existe des éléments probants, pouvant être fondés sur l'expérience passée, qui indiquent que les droits contractuels ou autres droits légaux seront renouvelés. Si le renouvellement dépend du consentement d'un tiers, ceci inclut l'indication que le tiers donnera son consentement;

b) il existe des éléments probants que toutes les conditions nécessaires à l'obtention du renouvellement seront satisfaites; et

c) le coût du renouvellement pour l'entité n'est pas important lorsqu'on le compare aux avantages économiques futurs que l'entité s'attend à retirer du renouvellement.

Si le coût du renouvellement est important lorsqu'on le compare aux avantages économiques futurs que l'entité s'attend à retirer du renouvellement, le coût du «renouvellement» représente, en substance, le coût d'acquérir une nouvelle immobilisation incorporelle à la date du renouvellement.

▼B

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE D'UTILITÉ FINIE

Durée d'amortissement et mode d'amortissement

97 Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement commence dès que l'actif est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la date la plus précoce entre celle à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements au titre de chaque période doit être comptabilisée en résultat, sauf si une autre norme autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.

▼M8

98 Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. Le mode d'amortissement utilisé est choisi sur la base du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs attendus représentatifs de l'actif; il est appliqué de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre, sauf si le rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs varie.

▼B

99 L'amortissement est généralement comptabilisé en résultat. Toutefois, les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont parfois absorbés dans la production d'autres actifs. Dans ces cas, la dotation aux amortissements fait partie intégrante du coût de l'autre actif et elle est incorporée dans sa valeur comptable. Par exemple, l'amortissement des immobilisations incorporelles utilisées dans un procédé de production est incorporé dans la valeur comptable des stocks (voir IAS 2 *Stocks*).

Valeur résiduelle

100 La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réputée nulle, sauf:

a) si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité; ou

b) s'il existe un marché actif pour cet actif et:

i) si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché; et

ii) s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

101 Le montant amortissable d'un actif à durée d'utilité finie est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Une valeur résiduelle différente de zéro implique que l'entité compte sortir l'immobilisation incorporelle avant la fin de sa durée de vie économique.

▼B

102 Une estimation de la valeur résiduelle d'un actif repose sur la valeur recouvrable lors de la sortie, sur la base des prix prévalant à la date de l'évaluation pour la vente d'un actif similaire qui est arrivé à la fin de sa durée d'utilité estimée et qui a été exploité dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé. La valeur résiduelle est réexaminée au moins à chaque fin d'exercice. Le changement de valeur résiduelle de l'actif est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

103 La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle peut augmenter pour atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, sauf si et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse pour atteindre un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

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

104 La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. De tels changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8.

105 Au cours de la durée de vie d'une immobilisation incorporelle, il peut apparaître que l'estimation de sa durée d'utilité est inadéquate. Par exemple, la comptabilisation d'une perte de valeur peut indiquer que la durée d'amortissement doit être modifiée.

106 Au fil du temps, le rythme des avantages économiques futurs que l'entité s'attend à obtenir d'une immobilisation incorporelle peut changer. Il peut apparaître, par exemple, que le mode d'amortissement dégressif est plus approprié que le mode linéaire. Il se peut également que l'utilisation des droits représentés par une licence soit différée en attendant une décision concernant d'autres composantes du plan d'activité. Dans ce cas, les avantages économiques découlant de l'actif peuvent n'être reçus qu'au cours de périodes ultérieures.

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE D'UTILITÉ INDÉTERMINÉE

107 Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie.

108 Selon IAS 36, une entité est tenue d'effectuer un test de dépréciation d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée en comparant sa valeur recouvrable à sa valeur comptable.

a) annuellement; et

b) chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée.

▼B

Réexamen de l'appréciation de la durée d'utilité

109 La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas amortie doit être réexaminée à chaque période pour déterminer si les événements et circonstances continuent de justifier l'appréciation de durée d'utilité indéterminée concernant cet actif. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée d'utilité d'indéterminée à finie doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.

110 Selon IAS 36, la réévaluation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle comme finie plutôt qu'indéterminée indique qu'il se peut que l'actif se soit déprécié. En conséquence, l'entité effectue un test de dépréciation de l'actif en comparant sa valeur recouvrable, déterminée selon IAS 36, à sa valeur comptable, et en comptabilisant tout excédent de la valeur comptable par rapport à la valeur recouvrable comme une perte de valeur.

CARACTÈRE RECOUVRABLE DE LA VALEUR COMPTABLE — PERTES DE VALEUR

111 Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, une entité applique IAS 36. Cette norme explique quand et comment une entité examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

MISES HORS SERVICE ET SORTIES

112 Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée:

a) lors de sa sortie; ou

b) lorsque aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

113 Les profits ou les pertes résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés comme la différence entre les produits nets de sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Ils doivent être comptabilisés en résultat lors de la décomptabilisation de l'actif (sauf si IAS 17 impose par ailleurs un traitement différent dans une situation de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.

114 La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple, par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). Pour déterminera la date de sortie d'un tel actif, une entité applique les critères énoncés dans IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, pour comptabiliser les produits découlant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.

115 Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 21, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, les coûts du remplacement d'une partie d'une immobilisation incorporelle, elle décomptabilise alors la valeur comptable de la partie remplacée. S'il n'est pas possible pour l'entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce qu'était le coût de la partie remplacée au moment où elle a été acquise ou générée en interne.

▼M12

115A Dans le cas d'un droit recouvré dans un regroupement d'entreprises, si le droit est ensuite réémis (vendu) à un tiers, la valeur comptable correspondante éventuelle doit être utilisée pour déterminer le profit ou la perte de réémission.

▼B

116 La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation incorporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance.

117 L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie ne cesse pas lorsqu'elle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été entièrement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5.

INFORMATIONS À FOURNIR

Dispositions générales

118 Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles:

a) que les durées d'utilité soient indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;

b) les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie;

c) la valeur brute comptable et tout cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période;

d) le(s) poste(s) ►**M5** de l'état du résultat global ◄ dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles;

e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître:

i) les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne, celles acquises séparément et celles résultant de regroupements d'entreprises;

ii) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;

iii) les augmentations ou les diminutions durant la période résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 75, 85, et 86, et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises ►**M5** en autres éléments du résultat global ◄ selon IAS 36 (s'il y a lieu);

iv) les pertes de valeur comptabilisées en résultat durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);

v) les pertes de valeur reprises dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);

vi) l'amortissement comptabilisé au cours de la période;

▼B

vii) des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans la monnaie de présentation et de la conversion d'une activité à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité; et

viii) les autres variations de la valeur comptable au cours de la période.

119 Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entité. Des exemples de catégories distinctes peuvent inclure:

a) les marques;

b) les titres de journaux et de magazines;

c) les logiciels;

d) les licences et franchises;

e) les droits de reproduction, les brevets et autres droits de propriété industrielle, les droits de service et d'exploitation;

f) les recettes, les formules, les modèles, les dessins et prototypes; et

g) les immobilisations incorporelles en cours de développement.

Les catégories mentionnées ci-dessus sont ventilées (regroupées) en catégories plus fines (plus larges) si cela permet de fournir aux utilisateurs des états financiers une information plus pertinente.

120 Une entité fournit selon IAS 36 des informations sur ses immobilisations incorporelles s'étant dépréciées en plus des informations que lui impose de fournir le paragraphe 118e)iii) à v).

121 IAS 8 impose à une entité d'indiquer la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur les résultats de la période actuelle ou dont on pense qu'il aura un impact significatif au cours de périodes ultérieures. Cette information peut avoir à être fournie à la suite de changements:

a) de l'évaluation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle;

b) du mode d'amortissement; ou

c) des valeurs résiduelles.

122 Une entité doit fournir aussi les informations suivantes:

a) pour une immobilisation incorporelle estimée comme ayant une durée d'utilité indéterminée, la valeur comptable de cet actif et les raisons justifiant l'appréciation d'une durée d'utilité indéterminée. En indiquant ces raisons, l'entité doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination que l'actif a une durée d'utilité indéterminée;

b) une description, la valeur comptable et la durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle prise individuellement, significative pour les états financiers de l'entité;

c) pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir paragraphe 44):

i) la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs;

▼B

ii) leur valeur comptable; et

iii) s'ils sont évalués après comptabilisation selon le modèle du coût ou selon le modèle de la réévaluation;

d) l'existence et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à des restrictions et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles données en nantissement de dettes;

e) le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

123 Lorsqu'une entité décrit les(s) facteur(s) ayant joué un rôle important pour établir que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée, elle considère la liste de facteurs indiquée au paragraphe 90.

Immobilisations incorporelles évaluées après la comptabilisation en utilisant le modèle de la réévaluation

124 Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées à des montants réévalués, une entité doit fournir les informations suivantes:

a) par catégorie d'immobilisations incorporelles:

i) la date d'entée en vigueur de la réévaluation;

ii) la valeur comptable des immobilisations incorporelles réévaluées; et

iii) la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si la catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées avait été évaluée selon le modèle du coût au paragraphe 74;

b) le montant de l'écart de réévaluation se rapportant aux immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de la période, en indiquant les changements survenus au cours de la période et toute restriction sur la distribution du solde aux actionnaires; et

c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs.

125 Dans le cadre des informations à fournir, il peut être nécessaire de regrouper les catégories d'actifs réévalués en catégories plus larges. Toutefois, ce regroupement n'est pas effectué s'il aboutit à regrouper dans une catégorie des immobilisations incorporelles qui incluent des montants évalués tant selon le modèle du coût que selon le modèle de la réévaluation.

Dépenses de recherche et développement

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

127 Les dépenses de recherche et développement comprennent toutes les dépenses directement attribuables à des activités de recherche ou de développement (voir paragraphes 66 et 67 pour des commentaires sur le type de dépenses à inclure dans le cadre de l'obligation en matière d'informations à fournir au paragraphe 126).

Autres informations

128 Une entité est encouragée à, mais nullement tenue de, fournir les informations suivantes:

a) une description de toute immobilisation incorporelle entièrement amortie qui est toujours en service; et

▼B

b) une brève description des immobilisations incorporelles importantes contrôlées par l'entité mais non comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation de la présente norme ou parce qu'elles ont été acquises ou générées avant l'entrée en vigueur de la version publiée en 1998 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

▼M12

_____

130 Une entité doit appliquer la présente Norme:

▼B

a) à la comptabilisation d'immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est à compter du 31 mars 2004; et

b) à la comptabilisation de toutes les autres immobilisations incorporelles de façon prospective à partir de la première période annuelle commençant à compter du 31 mars 2004. Ainsi, l'entité ne doit pas ajuster la valeur comptable d'immobilisations incorporelles comptabilisées à cette date. Toutefois, l'entité doit, à cette date, appliquer la présente norme pour réévaluer la durée d'utilité de ces immobilisations incorporelles. Si, à la suite de cette réévaluation, l'entité modifie son évaluation de la durée d'utilité d'un actif, cette modification doit être comptabilisée comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.

130A Une entité doit appliquer les amendements énoncés au paragraphe 2 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Si une entité applique IFRS 6 au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M5

130B IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 85, 86 et 118(e)(iii). L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M22

130C IFRS 3 (révisée en 2008) a modifié les paragraphes 12, 33 à 35, 68, 69, 94 et 130, supprimé les paragraphes 38 et 129 et ajouté le paragraphe 115A. *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009 a modifié les paragraphes 36 et 37. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. En conséquence, les montants comptabilisés au titre d'immobilisations incorporelles et de goodwill lors de regroupements d'entreprises antérieurs ne doivent pas être ajustés. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, elle doit également appliquer ces amendements pour cette période et l'indiquer.

▼M8

130D Les paragraphes 69, 70 et 98 ont été modifiés et le paragraphe 69A ajouté par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique lesdits amendements à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼M22

130E *Amélioration des IFRS* publié en avril 2009 a modifié les paragraphes 40 et 41. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼B

Échanges d'actifs similaires

131 Les dispositions des paragraphes 129 et 130b) imposant d'appliquer la présente norme de façon prospective signifient que si un échange d'actifs est évalué avant la date d'entrée en vigueur de la présente norme sur la base de la valeur comptable de l'actif abandonné, l'entité n'ajuste pas la valeur comptable de l'actif acquis pour refléter sa juste valeur à la date d'acquisition.

Application anticipée

132 Les entités auxquelles le paragraphe 130 s'applique sont encouragées à appliquer les dispositions de la présente norme avant les dates d'entrée en vigueur spécifiées au paragraphe 130. Toutefois, si une entité applique la présente norme avant ces dates d'entrée en vigueur, elle doit aussi appliquer en même temps IFRS 3 et IAS 36 (telle que révisée en 2004).

RETRAIT D'IAS 38 (PUBLIÉE EN 1998)

133 La présente norme annule et remplace IAS 38 *Immobilisation incorporelles* (publiée en 1998).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 39

Instruments financiers: comptabilisation et évaluation

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est d'établir les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs financiers, des passifs financiers et de certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers. Les dispositions relatives à la présentation des instruments financiers sont définies dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation*. Les dispositions relatives à l'information à fournir sur les instruments financiers sont définies dans IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté:

a) les participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* ou IAS 31 *Participations dans des coentreprises*. Toutefois, les entités doivent appliquer la présente norme aux participations dans des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises qui, selon IAS 27, IAS 28 ou IAS 31, sont comptabilisées selon la présente norme. Les entités doivent également appliquer la présente norme aux instruments dérivés relatifs à une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise, sauf si l'instrument dérivé répond à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité selon IAS 32.

b) les droits et obligations résultant de contrats de location auxquels s'applique la norme IAS 17 *Contrats de location*. Toutefois:

i) les créances résultant de contrats de location comptabilisées par un bailleur sont soumises aux dispositions de décomptabilisation et de dépréciation de la présente norme (voir paragraphes 15 à 37, 58, 59, 63 à 65 et appendice A, paragraphes AG36 à AG52 et AG84 à AG93);

ii) les dettes résultant de contrats de location-financement comptabilisées par un preneur sont soumises aux dispositions de décomptabilisation de la présente norme (voir paragraphes 39 à 42 et appendice A, paragraphes AG57 à AG63); et

iii) les dérivés incorporés dans des contrats de location sont soumis aux dispositions relatives aux dérivés incorporés de la présente norme (voir paragraphes 10 à 13 et appendice A, paragraphes AG27 à AG33).

c) les droits et obligations des employeurs, découlant de plans d'avantages au personnel auxquels s'applique IAS 19 *Avantages du personnel*;

▼M6

d) les instruments financiers émis par l'entité qui répondent à la définition d'un instrument de capitaux propres selon IAS 32 (y compris les options et bons de souscription d'actions), ou qui doivent être classés comme instrument de capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B ou les paragraphes 16C et 16D de IAS 32. Toutefois, le porteur de tels instruments de capitaux propres doit appliquer la présente Norme à ces instruments, à moins qu'ils ne répondent à l'exception énoncée en (a) ci-dessus.

▼B

e) les droits et obligations découlant: i) d'un contrat d'assurance tel que défini dans IFRS 4 *Contrats d'assurance* autres que les droits et obligations découlant d'un contrat d'assurance qui satisfait à la définition d'un contrat de garantie financière visée au paragraphe 9; ou ii) d'un contrat qui entre dans le champ d'IFRS 4 parce qu'il contient un élément de participation discrétionnaire. Toutefois, la présente norme s'applique à un dérivé qui est incorporé dans un contrat entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 si ce dérivé n'est pas lui-même un contrat entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 (voir les paragraphes 10 à 13 et l'appendice A, paragraphes AG23 à AG33 de la présente norme). De plus, si un émetteur de contrats de garantie financière a auparavant explicitement affirmé qu'il considérait ces contrats comme des contrats d'assurance et a utilisé la comptabilité applicable aux contrats d'assurance, l'émetteur peut choisir d'appliquer soit la présente norme, soit IFRS 4 à ces contrats de garantie financière (voir les paragraphes AG4 et AG4A). L'émetteur peut opérer ce choix contrat par contrat, mais son choix pour chaque contrat est irrévocable;

▼M12

_____

▼M22

g) les contrats à terme entre un acquéreur et un actionnaire vendeur pour acheter ou vendre une entreprise acquise qui résulteront en un regroupement d'entreprises à une date d'acquisition future. La durée du contrat à terme ne doit pas excéder une période de temps raisonnable normalement requise pour obtenir les approbations nécessaires et conclure la transaction;

▼B

h) les engagements de prêt autres que les engagements de prêt décrits au paragraphe 4. Un émetteur d'engagements de prêt doit appliquer IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* aux engagements de prêt qui n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme. Toutefois, tous les engagements de prêt sont soumis aux dispositions de décomptabilisation de la présente norme (voir les paragraphes 15 à 42 et l'appendice A, paragraphes AG36 à AG63);

i) les instruments financiers, les contrats et les obligations relevant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions auxquels s'applique la norme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*, sauf pour les contrats entrant dans le champ d'application des paragraphes 5 à 7 de la présente norme, auxquelles celle-ci s'applique;

j) les droits à des paiements pour rembourser l'entité des dépenses qu'elle est tenue de faire pour éteindre un passif, qu'elle comptabilise comme provision selon IAS 37, ou qu'elle a comptabilisé en tant que provision selon IAS 37 dans une période antérieure.

3 [Supprimé]

4 Les engagements de prêt suivants entrent dans le champ d'application de la présente norme:

a) les engagements de prêt que l'entité désigne comme étant des passifs financiers à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄. Une entité qui a pour pratique de vendre les actifs résultant de ses engagements de prêt peu après leur création doit appliquer la présente norme à l'ensemble de ses engagements de prêt de la même catégorie;

▼B

b) les engagements de prêt qui peuvent faire l'objet d'un règlement net en trésorerie ou par la livraison ou l'émission d'un autre instrument financier. Ces engagements de prêt sont des dérivés. Un engagement de prêt n'est pas considéré comme faisant l'objet d'un règlement net par le simple fait qu'il est décaissé par versements échelonnés (par exemple, un prêt hypothécaire à la construction décaissé par versements échelonnés en fonction de la progression des travaux);

c) les engagements de fournir un prêt à un taux d'intérêt inférieur au marché. Le paragraphe 47d) indique l'évaluation ultérieure des passifs découlant de ces engagements de prêt.

5 La présente norme s'applique aux contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier, ou par l'échange d'instruments financiers, comme si les contrats étaient des instruments financiers, à l'exception des contrats conclus et maintenus en vue de la réception ou de la livraison d'un élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation.

6 Il existe plusieurs façons de procéder au règlement net d'un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier en trésorerie, en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers. Celles-ci comprennent:

a) lorsque les termes du contrat permettent à l'une ou l'autre partie de régler le montant net en trésorerie, par un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers;

b) lorsque la possibilité de régler le montant net en trésorerie, à l'aide d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers n'est pas explicite dans les termes du contrat mais que l'entité a pour pratique de régler les montants nets de contrats similaires en trésorerie, à l'aide d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financier (que ce soit avec la contrepartie, au moyen de contrats de compensation ou par la vente du contrat avant son exercice ou son échéance);

c) lorsque, pour des contrats similaires, l'entité a pour pratique de prendre livraison du sous-jacent et de le vendre dans un bref délai après la livraison, dans le but de dégager un bénéfice des fluctuations à court terme du prix ou de la marge de l'arbitragiste; et

d) lorsque l'élément non financier qui constitue l'objet du contrat est immédiatement convertible en trésorerie.

Un contrat auquel s'appliquent les points b) ou c) n'est pas conclu pour la réception ou la livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation et, par conséquent, entre dans le champ d'application de la présente norme. Les autres contrats auxquels s'applique le paragraphe 5 sont évalués pour déterminer s'ils ont été conclus et s'ils sont maintenus en vue de la réception ou de la livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation et, par conséquent, s'ils entrent dans le champ d'application de la présente norme.

▼B

7 Une option vendue d'achat ou de vente d'un élément non financier dont le montant net peut être réglé en trésorerie ou en un autre instrument financier, ou par l'échange d'instruments financiers selon les paragraphes 6a) ou d) entre dans le champ d'application de la présente norme. Un tel contrat ne peut être conclu pour la réception ou la livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation.

DÉFINITIONS

8 Dans la présente norme, les termes définis dans IAS 32 sont utilisés avec la signification indiquée au paragraphe 11 d'IAS 32. IAS 32 définit les termes suivants:

— instrument financier,

— actif financier,

— passif financier,

— instrument de capitaux propres

et fournit des indications sur l'application de ces définitions.

▼M8

9 Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

▼B

Définition d'un dérivé

Un dérivé est un instrument financier ou un autre contrat entrant dans le champ d'application de la présente norme (voir paragraphes 2 à 7) et qui présente les trois caractéristiques suivantes:

a) sa valeur varie en fonction d'une variation d'un taux d'intérêt spécifié, du prix d'un instrument financier, du prix d'une marchandise, d'un cours de change, d'un indice de prix ou de taux, d'une notation de crédit ou d'un indice de crédit ou d'une autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat (parfois appelé le «sous-jacent»);

b) il ne requiert aucun investissement initial net ou un investissement initial net inférieur à celui qui serait nécessaire pour d'autres types de contrats dont on pourrait attendre des réactions similaires aux évolutions des conditions du marché; et

c) il est réglé à une date future.

Définition des quatre catégories d'instruments financiers

Un actif financier ou un passif financier à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ est un actif financier ou un passif financier qui répond à l'une des conditions suivantes:

▼M8

a) Il est classifié comme détenu à des fins de transaction. Un actif financier ou un passif financier est classifié comme détenu à des fins de transaction si:

i) il est acquis ou encouru principalement en vue d'être vendu ou racheté à court terme;

▼**M8**

ii) lors de la comptabilisation initiale, il fait partie d'un portefeuille d'instruments financiers identifiés qui sont gérés ensemble et qui présente des indications d'un profil récent de prise de bénéfices à court terme; ou

iii) il s'agit d'un dérivé (à l'exception d'un dérivé qui est un contrat de garantie financière ou un instrument de couverture désigné et efficace);

▼**B**

b) lors de sa comptabilisation initiale, il est désigné par l'entité comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄. Une entité ne peut utiliser cette désignation que si le paragraphe 11A l'autorise ou si ce faisant, elle aboutit à une information plus pertinente, parce que:

i) elle élimine ou réduit significativement une incohérence dans l'évaluation ou la comptabilisation (parfois appelée «non-concordance comptable») qui, autrement, découlerait de l'évaluation d'actifs ou de passifs ou de la comptabilisation des profits ou pertes sur ceux-ci selon des bases différentes; ou

ii) un groupe d'actifs financiers, de passifs financiers ou les deux est géré et sa performance, évaluée, d'après la méthode de la juste valeur, conformément à une stratégie de gestion de risques ou d'investissement documentée et les informations sur le groupe sont fournies en interne sur cette base aux principaux dirigeants de l'entité [tels que définis dans IAS 24 *Information relative aux parties liées* (révisée en 2003)], par exemple le conseil d'administration et le directeur général de l'entité.

Dans IFRS 7, les paragraphes 9 à 11 et B4 imposent à l'entité de fournir des informations sur les actifs financiers et les passifs financiers qu'elle a désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄, y compris la manière dont elle a rempli ces conditions. Pour les instruments qualifiés conformément au point ii) ci-dessus, ces informations comprennent une description narrative de la cohérence de la désignation à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ avec la stratégie dûment documentée de gestion de risques ou d'investissement de l'entité.

Les investissements en instruments de capitaux propres qui ne disposent pas de cours coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable [voir le paragraphe 46c) et les paragraphes AG80 et AG81 de l'appendice A] ne seront pas désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄.

Il convient de noter que les paragraphes 48, 48A, 49 et les paragraphes AG69 à AG82 de l'appendice A, qui exposent les dispositions relatives à la détermination d'une évaluation fiable de la juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier, s'appliquent également à tous les éléments évalués à la juste valeur, que ce soit par désignation ou autrement ou dont la juste valeur est indiquée.

▼B

Les placements détenus jusqu'à leur échéance sont des actifs financiers non dérivés, assortis de paiements fixes ou déterminables et d'une échéance fixe, que l'entité a l'intention manifeste et la capacité de conserver jusqu'à leur échéance (voir appendice A, paragraphes AG16 à AG25), sauf:

a) ceux que l'entité a désignés, lors de leur comptabilisation initiale, comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄;

b) ceux que l'entité désigne comme étant disponibles à la vente; et

c) ceux qui répondent à la définition de prêts et de créances.

Une entité ne doit pas classer des actifs financiers comme étant détenus jusqu'à leur échéance si, pendant la période annuelle en cours ou au cours des deux périodes annuelles précédentes, elle a vendu ou reclassé avant l'échéance une quantité non négligeable de placements détenus jusqu'à leur échéance (non négligeable par rapport au total des placements détenus jusqu'à leur échéance) à l'exclusion des ventes ou reclassements qui:

i) sont tellement proches de l'échéance ou de la date de remboursement de l'actif financier (par exemple, à moins de trois mois de l'échéance) que des variations du taux d'intérêt du marché auraient un effet négligeable sur la juste valeur de l'actif financier;

ii) surviennent après que l'entité a encaissé la quasi-totalité du montant en principal d'origine de l'actif financier dans le cadre de l'échéancier prévu ou du fait de paiements anticipés; ou

iii) sont attribuables à un événement isolé, indépendant du contrôle de l'entité, qui n'est pas appelé à se reproduire et que l'entité n'aurait pu raisonnablement anticiper.

Les prêts et créances sont des actifs financiers non dérivés à paiements fixes ou déterminables qui ne sont pas cotés sur un marché actif, à l'exception de:

a) ceux que l'entité a l'intention de vendre immédiatement ou dans un avenir proche, qui doivent être classés comme détenus à des fins de transaction et ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant à leur juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄;

b) ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant disponibles à la vente; ou

c) ceux pour lesquels le porteur peut ne pas recouvrer la quasi-totalité de son investissement initial, pour d'autres raisons que la détérioration du crédit, qui doivent être classés comme disponibles à la vente.

Une participation acquise dans un pool d'actifs qui ne sont pas des prêts ou des créances (par exemple, une participation dans un fonds commun ou assimilé) n'est pas un prêt ni une créance.

Les actifs financiers disponibles à la vente sont les actifs financiers non dérivés qui sont désignés comme étant disponibles à la vente ou ne sont pas classés comme: a) des prêts et des créances; b) des placements détenus jusqu'à leur échéance; ou c) des actifs financiers à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄.

▼B

Définition d'un contrat de garantie financière

Un contrat de garantie financière est un contrat qui impose à l'émetteur d'effectuer des paiements spécifiés pour rembourser son titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance en vertu des dispositions initiales ou modifiées de l'instrument d'emprunt.

Définitions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation

Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel est évalué l'actif ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction (opérée directement ou via un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrécouvrabilité.

La méthode du taux d'intérêt effectif est une méthode de calcul du coût amorti d'un actif ou d'un passif financier (ou d'un groupe d'actifs ou de passifs financiers) et d'affectation des produits financiers ou des charges financières au cours de la période concernée. Le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise exactement les décaissements ou encaissements de trésorerie futurs sur la durée de vie prévue de l'instrument financier ou, selon les cas, sur une période plus courte de manière à obtenir la valeur comptable nette de l'actif ou du passif financier. Pour calculer le taux d'intérêt effectif, une entité doit estimer les flux de trésorerie en prenant en considération toutes les modalités contractuelles de l'instrument financier (par exemple, options de paiement anticipé, de rachat et assimilé) mais ne doit pas tenir compte des pertes sur crédit futures. Ce calcul inclut l'intégralité des commissions et des points payés ou reçus entre les parties au contrat, qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif (voir IAS 18 *Produits des activités ordinaires*), des coûts de transaction et de toutes les autres primes positives ou négatives. Les flux de trésorerie et la durée de vie prévue d'un groupe d'instruments financiers analogues sont présumés pouvoir être déterminés de façon fiable. Toutefois, dans les rares cas où il n'est pas possible d'estimer de façon fiable les flux de trésorerie ou la durée de vie prévue d'un instrument financier (ou d'un groupe d'instruments financiers), l'entité doit utiliser les flux de trésorerie contractuels relatifs à l'intégralité de la durée du contrat de l'instrument financier (ou du groupe d'instruments financiers).

La décomptabilisation est la suppression, ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ d'une entité, d'un actif ou d'un passif financier comptabilisé antérieurement.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale ([1]).

Un achat normalisé ou une vente normalisée est l'achat ou la vente d'un actif financier en vertu d'un contrat dont les modalités imposent la livraison de l'actif dans le délai défini généralement par la réglementation ou par une convention sur le marché concerné.

([1]) Les paragraphes 48 à 49 et AG69 à AG82 de l'appendice A contiennent des dispositions relatives à la détermination de la juste valeur d'un actif financier ou d'un passif financier.

▼B

Les coûts de transaction sont les coûts marginaux directement imputables à l'acquisition, à l'émission ou à la sortie d'un actif ou d'un passif financier (voir appendiceA, paragraphe AG13). Un coût marginal est un coût qui n'aurait pas été encouru si l'entité n'avait pas acquis, émis ou cédé l'instrument financier.

Définitions relatives à la comptabilité de couverture

Un engagement ferme est un accord irrévocable d'échange d'une quantité spécifiée de ressources pour un prix spécifié, à une ou plusieurs date(s) future(s) spécifiée(s).

Une transaction prévue est une transaction future prévue mais ne faisant pas l'objet d'un engagement.

Un instrument de couverture est un dérivé désigné ou (pour une couverture du seul risque de variation des taux de change) un actif ou passif financier désigné non dérivé dont on s'attend à ce que la juste valeur ou les flux de trésorerie compensent les variations de juste valeur ou de flux de trésorerie d'un élément couvert désigné (les paragraphes 72 à 77 et les paragraphes AG94 à AG97 de l'appendice A précisent la définition d'un instrument de couverture).

Un élément couvert est un actif, un passif, un engagement ferme, une transaction prévue hautement probable ou un investissement net dans une activité étrangère qui: a) expose l'entité à un risque de variation de juste valeur ou de variation de flux de trésorerie futurs; et qui b) est désigné comme étant couvert (les paragraphes 78 à 84 et AG98 à AG101 de l'appendice A développent la définition des éléments couverts).

L'efficacité d'une couverture est le degré de compensation des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert par des variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture (voir paragraphes AG105 à AG113 de l'appendice A).

DÉRIVÉS INCORPORÉS

10 Un dérivé incorporé est une composante d'un instrument hybride (composé) qui inclut également un contrat hôte non dérivé, ce qui a pour effet de faire varier une partie des flux de trésorerie de l'instrument composé d'une manière analogue à celle d'un dérivé autonome. Un dérivé incorporé a pour effet d'affecter, sur la base d'un taux d'intérêt spécifié, du prix d'un instrument financier, d'un prix de marchandise, d'un cours de change, d'un indice de prix ou de taux ou d'une autre variable spécifiée, tout ou partie des flux de trésorerie qui autrement seraient imposés par le contrat, à condition, dans le cas d'une variable non financière, que celle-ci ne soit pas spécifique à la partie au contrat. Un dérivé attaché à un instrument financier mais qui est contractuellement transférable indépendamment de cet instrument ou dont la contrepartie diffère de celle de cet instrument n'est pas un dérivé incorporé, mais un instrument financier distinct.

11 Un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé selon la présente norme, si et seulement si:

a) les caractéristiques économiques et les risques du dérivé incorporé ne sont pas étroitement liés aux caractéristiques économiques et aux risques du contrat hôte (voir appendice A, paragraphes AG30 et AG33);

▼B

b) un instrument séparé comportant les mêmes conditions que le dérivé incorporé répondrait à la définition d'un dérivé; et

c) l'instrument hybride (composé) n'est pas évalué à la juste valeur avec comptabilisation des variations de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ (c'est-à-dire qu'un dérivé incorporé dans un actif ou un passif financier à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ n'est pas séparé).

Si un dérivé incorporé est séparé, le contrat hôte doit être comptabilisé selon la présente norme s'il est lui-même un instrument financier, et selon d'autres normes appropriées s'il n'est pas un instrument financier. La présente norme ne prévoit pas si un dérivé incorporé doit ou non faire l'objet d'une présentation séparée dans les états ►M5 de situation financière ◄.

11A Nonobstant le paragraphe 11, si un contrat comprend un ou plusieurs dérivés incorporés, une entité peut désigner l'intégralité du contrat hybride (composé) comme étant un actif financier ou un passif financier à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, sauf si:

a) le ou les dérivé(s) incorporé(s) ne modifie(nt) pas significativement les flux de trésorerie qui autrement seraient imposés par le contrat; ou

b) il est évident sans analyse approfondie, lorsqu'un instrument hybride (composé) similaire est considéré pour la première fois, que la séparation du ou des dérivés incorporés est interdite, par exemple une option de remboursement anticipé incorporée dans un prêt qui autorise son détenteur à rembourser le prêt par anticipation pour approximativement son coût amorti.

▼M20

12 Si une entité est tenue par la présente norme de séparer de son contrat hôte un dérivé incorporé, mais qu'elle se trouve dans l'incapacité d'évaluer séparément le dérivé incorporé tant à la date de son acquisition qu'à une date ultérieure de reporting, elle doit désigner l'intégralité du contrat hybride (composé) comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat. De manière similaire, si une entité n'est pas en mesure d'évaluer séparément le dérivé incorporé qui devrait être séparée lors du reclassement d'un contrat hybride (composé) hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du compte de résultat, un tel reclassement est interdit. Dans ces circonstances, le contrat hybride (composé) reste classé comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat dans son intégralité.

▼B

13 Si une entité se trouve dans l'incapacité de déterminer de manière fiable la juste valeur d'un dérivé incorporé sur la base de ses termes et conditions (par exemple, parce que le dérivé incorporé repose sur un instrument de capitaux propres non coté), la juste valeur du dérivé incorporé est la différence entre la juste valeur de l'instrument hybride et la juste valeur du contrat hôte, si celles-ci peuvent être déterminées selon la présente norme. Si l'entité se trouve dans l'incapacité de déterminer par cette méthode la juste valeur du dérivé incorporé, le paragraphe 12 s'applique et l'instrument hybride (composé) est désigné comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄.

COMPTABILISATION ET DÉCOMPTABILISATION

Comptabilisation initiale

14 Une entité doit comptabiliser un actif ou un passif financier dans son ►M5 état de situation financière ◄ lorsque, et seulement lorsqu'elle devient une partie aux dispositions contractuelles de l'instrument (voir le paragraphe 38 pour ce qui concerne les achats normalisés d'actifs financiers).

▼B

Décomptabilisation d'un actif financier

15 Dans les états financiers consolidés, les paragraphes 16 à 23 et les paragraphes AG34 à AG52 de l'appendice A s'appliquent à un niveau consolidé. Dès lors, une entité consolide d'abord toutes les filiales selon IAS 27 et SIC-12 *Consolidation — entités ad hoc*, puis applique les paragraphes 16 à 23 et les paragraphes AG34 à AG52 de l'appendice A au groupe qui en résulte.

16 Avant d'évaluer si une décomptabilisation est appropriée selon les paragraphes 17 à 23 et dans quelle mesure une entité détermine si ces paragraphes doivent être appliqués à une partie d'un actif financier (ou une partie d'un groupe d'actifs financiers analogues) ou à un actif financier (ou un groupe d'actifs financiers analogues) en totalité, comme suit:

a) les paragraphes 17 à 23 sont appliqués à une partie d'un actif financier (ou une partie d'un groupe d'actifs financiers similaires) si et seulement si la partie susceptible d'être décomptabilisée répond à l'une des trois conditions suivantes:

i) la partie ne comprend que des flux de trésorerie liés à un actif financier (ou un groupe d'actifs financiers similaires) identifiés de manière spécifique. Par exemple, lorsqu'une entité procède à un démembrement des intérêts par lequel la contrepartie obtient le droit aux flux de trésorerie d'intérêts mais pas aux flux de trésorerie en principal d'un instrument d'emprunt, les paragraphes 17 à 23 s'appliquent aux flux de trésorerie d'intérêts;

ii) la partie ne comprend qu'une part parfaitement proportionnelle (au prorata) des flux de trésorerie liés à un actif financier (ou un groupe d'actifs financiers similaires). Par exemple, si une entité contracte un accord par lequel la contrepartie obtient les droits sur 90 % du total des flux de trésorerie d'un instrument d'emprunt, les paragraphes 17 à 23 s'appliquent à 90 % de ces flux de trésorerie. S'il y a plusieurs contreparties, chacune d'elles n'est pas tenue d'avoir une part proportionnelle des flux de trésorerie, à condition que l'entité qui effectue le transfert ait une part parfaitement proportionnelle;

iii) la partie ne comprend qu'une part parfaitement proportionnelle au prorata) des flux de trésorerie identifiés de manière spécifique liés à un actif financier (ou à un groupe d'actifs financiers similaires). Par exemple, si une entité contracte un arrangement par lequel la contrepartie obtient les droits sur 90 % des flux de trésorerie d'intérêts d'un actif financier, les paragraphes 17 à 23 s'appliquent à 90 % de ces flux de trésorerie d'intérêts. S'il y a plusieurs contreparties, chacune d'elles n'est pas tenue d'avoir une part proportionnelle des flux de trésorerie spécifiquement identifiés, à condition que l'entité qui effectue le transfert ait une part parfaitement proportionnelle.

▼B

b) Dans tous les autres cas, les paragraphes 17 à 23 s'appliquent à l'actif financier dans son intégralité (ou au groupe d'actifs financiers similaires dans leur intégralité). Par exemple, si une entité transfère: i) les droits sur les premiers ou derniers 90 % des recouvrements de trésorerie liés à un actif financier (ou à un groupe d'actifs financiers); ou ii) les droits sur 90 % des flux de trésorerie liés à un groupe de créances, mais fournit une garantie visant à indemniser l'acheteur de toute perte sur crédit à concurrence de 8 % du montant en principal des créances, les paragraphes 17 à 23 s'appliquent à l'actif financier (ou au groupe d'actifs financiers similaires) dans son intégralité.

Dans les paragraphes 17 à 26, l'expression «actif financier» désigne soit une partie d'un actif financier (ou une partie d'un groupe d'actifs financiers similaires) tel qu'identifié au paragraphe a) ci-dessus, soit, dans le cas contraire, un actif financier (ou un groupe d'actifs financiers similaires) dans son intégralité.

17 Une entité doit décomptabiliser un actif financier si et seulement si:

a) les droits contractuels sur les flux de trésorerie liés à l'actif financier arrivent à expiration; ou

b) elle transfère l'actif financier de la manière indiquée dans les paragraphes 18 et 19, et ce transfert répond aux conditions de décomptabilisation prévues au paragraphe 20

(voir le paragraphe 38 pour les ventes normalisées d'actifs financiers).

18 Une entité transfère un actif financier si et seulement si, soit:

a) elle transfère les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie liés à l'actif financier; soit

b) elle conserve les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier, mais assume une obligation contractuelle de payer les flux de trésorerie à un ou plusieurs bénéficiaires dans le cadre d'un accord répondant aux conditions du paragraphe 19.

19 Lorsqu'une entité conserve les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier (l'«actif initial»), mais qu'elle assume une obligation contractuelle de payer ces flux de trésorerie à une ou plusieurs entités (les «bénéficiaires finaux»), l'entité traite la transaction comme un transfert d'un actif financier si et seulement si les trois conditions suivantes sont remplies:

a) l'entité n'a aucune obligation de payer des montants aux destinataires finaux, sauf si elle recouvre des montants équivalents de l'actif initial. Les avances à court terme consenties par l'entité accompagnées du droit au recouvrement intégral du montant prêté majoré des intérêts courus aux taux du marché ne contreviennent pas à la présente condition;

b) l'entité n'est pas autorisée, en vertu des clauses du contrat de transfert, à vendre ou à donner en nantissement l'actif initial autrement qu'au profit des bénéficiaires finaux à titre de garantie de l'obligation de leur verser les flux de trésorerie;

▼B

c) l'entité a l'obligation de remettre sans délai significatif tout flux de trésorerie qu'elle recouvre pour le compte des bénéficiaires finaux. En outre, l'entité n'a pas le droit de réinvestir ces flux de trésorerie, à l'exception des investissements en trésorerie ou en équivalents de trésorerie (tels que définis dans IAS 7 ►M5 *États* ◄ *des flux de trésorerie*) pendant la brève période de règlement comprise entre la date de recouvrement et la date imposée pour la remise aux bénéficiaires finaux, et les intérêts acquis sur ces investissements sont transmis aux bénéficiaires finaux.

20 Lorsqu'une entité transfère un actif financier (voir paragraphe 18), elle doit évaluer dans quelle mesure elle conserve les risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif financier. Dans ce cas:

a) si l'entité transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif financier, l'entité doit décomptabiliser l'actif financier et comptabiliser séparément en actifs ou en passifs tous les droits et obligations créés ou conservés lors du transfert;

b) si l'entité conserve la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif financier, elle doit continuer à comptabiliser l'actif financier;

c) si l'entité ne transfère ni ne conserve la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif financier, elle doit déterminer si elle a conservé le contrôle de l'actif financier. Dans ce cas:

i) si l'entité n'a pas conservé le contrôle, elle doit décomptabiliser l'actif financier et comptabiliser séparément en actifs ou en passifs tous les droits et obligations créés ou conservés lors du transfert;

ii) si l'entité a conservé le contrôle, elle doit continuer à comptabiliser l'actif financier dans la mesure de son implication continue dans l'actif financier (voir paragraphe 30).

21 Le transfert des risques et avantages (voir paragraphe 20) est évalué par comparaison de l'exposition de l'entité au risque, avant et après le transfert, avec la variabilité des montants et le calendrier des flux de trésorerie nets liés à l'actif transféré. Une entité a conservé la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif financier si son exposition au risque de variabilité de la valeur actuelle des flux de trésorerie nets futurs liés à l'actif financier ne change pas de manière importante par suite du transfert (par exemple, parce que l'entité a cédé un actif financier soumis à un contrat de rachat à un prix fixe ou au prix de vente majoré d'un rendement de prêteur). Une entité a transféré la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif financier si l'importance de son exposition à cette variabilité n'est plus significative par rapport à la variabilité totale de la valeur actuelle des flux de trésorerie nets futurs associés à l'actif financier (par exemple, parce que l'entité a cédé un actif financier qui n'est soumis qu'à une option de rachat à sa juste valeur à la date du rachat ou parce qu'elle a transféré une part parfaitement proportionnelle des flux de trésorerie d'un actif financier plus important à l'occasion d'un accord, tel qu'une sous-participation à un prêt, qui répond aux conditions énoncées au paragraphe 19).

▼B

22 Bien souvent, il sera évident que l'entité a soit transféré, soit conservé la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété et aucun calcul ne sera nécessaire. Dans d'autres cas, il sera nécessaire de calculer et de comparer l'exposition de l'entité à la variabilité de la valeur actuelle des flux de trésorerie nets futurs avant et après le transfert. Le calcul et la comparaison sont effectués en utilisant pour taux d'actualisation un taux d'intérêt actuel de marché approprié. Toutes les variabilités raisonnablement possibles des flux de trésorerie nets sont prises en considération, une pondération supérieure étant accordée aux résultats dont la survenance est la plus probable.

23 La conservation du contrôle de l'actif transféré par l'entité [voir paragraphe 20c)] dépend de la capacité du cessionnaire à vendre l'actif. Si le cessionnaire a la capacité pratique de vendre l'actif en totalité à un tiers non lié et s'il peut exercer cette faculté unilatéralement et sans qu'il soit nécessaire d'imposer au transfert des restrictions supplémentaires, l'entité n'a pas conservé le contrôle. Dans tous les autres cas, l'entité a conservé le contrôle.

Transferts qui remplissent les conditions de décomptabilisation [voir paragraphes 20a) et c)i)]

24 Si une entité transfère un actif financier dans le cadre d'un transfert qui remplit intégralement les conditions de décomptabilisation et conserve le droit de gérer l'actif financier moyennant honoraires, elle doit comptabiliser soit un actif de gestion, soit un passif de gestion pour ce mandat de gestion. S'il n'est pas prévu que les honoraires à recevoir rémunèrent de manière adéquate l'entité au titre de l'exécution du mandat, un passif de gestion correspondant à l'obligation de gestion sera comptabilisé à sa juste valeur. S'il est prévu que les honoraires à recevoir rémunèrent de manière plus qu'adéquate l'entité au titre de l'exécution du mandat, un actif de gestion doit être comptabilisé pour le mandat de gestion à hauteur d'un montant déterminé sur la base d'une affectation de la valeur comptable de l'actif financier selon le paragraphe 27.

25 Si un actif financier est intégralement décomptabilisé à la suite d'un transfert, mais que ce transfert a pour effet que l'entité obtient un nouvel actif financier ou doit assumer un nouveau passif financier ou un passif de gestion, l'entité doit comptabiliser le nouvel actif financier, le nouveau passif financier ou le passif de gestion à la juste valeur.

26 Lors de la décomptabilisation d'un actif financier dans son intégralité, la différence entre:

a) la valeur comptable; et

b) la somme: i) de la contrepartie reçue (y compris tout nouvel actif obtenu après déduction de tout nouveau passif assumé); et ii) de tout profit ou perte cumulé(e) directement comptabilisé(e) en capitaux propres [voir paragraphe 55b)]

doit être comptabilisée dans ►**M5** l'état du résultat global ◄.

27 Si l'actif transféré fait partie d'un actif financier plus important [par exemple lorsqu'une entité transfère des flux de trésorerie d'intérêts faisant partie d'un instrument d'emprunt, voir paragraphe 16a)], et que la partie transférée remplit intégralement les conditions de

▼B

décomptabilisation, la valeur comptable antérieure de l'actif financier plus important doit être ventilée entre la partie qui continue d'être comptabilisée et la partie qui est décomptabilisée, sur la base des justes valeurs relatives de ces parts à la date du transfert. À cet effet, un actif de gestion conservé doit être traité comme une partie qui continue d'être comptabilisée. La différence entre:

a) la valeur comptable affectée à la partie décomptabilisée; et

b) la somme: i) de la contrepartie reçue au titre de la partie décomptabilisée (y compris tout nouvel actif obtenu moins tout nouveau passif repris); et ii) tout profit ou perte cumulé(e) qui lui a été affecté(e) et qui a été comptabilisé(e) ►**M5** en autres éléments du résultat ◄ [voir paragraphe 55b)]

doit être comptabilisée dans ►**M5** l'état du résultat global ◄. Un profit ou une perte cumulés qui ont été comptabilisés en ►**M5** autres éléments du résultat ◄ sont répartis entre la partie qui continue d'être comptabilisée et la partie décomptabilisée, sur la base des justes valeurs relatives de ces parties.

28 Lorsqu'une entité affecte la valeur comptable antérieure d'un actif financier plus important entre la partie qui continue d'être comptabilisée et la partie décomptabilisée, la juste valeur de la partie qui continue d'être comptabilisée doit être déterminée. Lorsque l'entité a pour pratique de vendre des parties similaires à la partie qui continue d'être comptabilisée ou qu'il existe d'autres transactions sur le marché pour ces parties, les prix récents des transactions réelles fournissent la meilleure estimation de sa juste valeur. En l'absence de prix cotés ou de transactions récentes sur le marché à l'appui de la juste valeur de la partie qui continue d'être comptabilisée, la meilleure estimation de la juste valeur est la différence entre la juste valeur de l'actif financier plus important, dans son intégralité, et la contrepartie reçue du cessionnaire au titre de la partie décomptabilisée.

Transferts qui ne remplissent pas les conditions de décomptabilisation [voir paragraphe 20b)]

29 Si un transfert n'entraîne pas de décomptabilisation parce que l'entité a conservé la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif transféré, l'entité doit continuer à comptabiliser l'intégralité de l'actif transféré et doit comptabiliser un passif financier pour la contrepartie reçue. Au cours des périodes ultérieures, l'entité doit comptabiliser tout produit de l'actif transféré et toute charge encourue au titre du passif financier.

Implication continue dans des actifs transférés [voir paragraphe 20c) ii)]

30 Si l'entité ne transfère pas, mais ne conserve pas non plus, la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif transféré, et conserve le contrôle de l'actif transféré, elle continue à comptabiliser l'actif transféré à hauteur de son implication continue. La mesure de l'implication continue de l'entité dans l'actif transféré est la mesure dans laquelle elle est exposée aux variations de la valeur de l'actif transféré. Par exemple:

a) quand l'implication continue de l'entité prend la forme de la garantie de l'actif transféré, la mesure de l'implication continue de l'entité est le plus faible: i) du montant de cet actif; et ii) du montant maximal de la contrepartie reçue que l'entité pourra être tenue de rembourser (le «montant de la garantie»);

▼B

b) quand l'implication continue de l'entité prend la forme d'une option vendue ou achetée (ou les deux) sur l'actif transféré, la mesure de l'implication continue de l'entité est le montant de l'actif transféré que l'entité peut racheter. Toutefois, dans le cas d'une option de vente émise sur un actif évalué à la juste valeur, la mesure de l'implication continue de l'entité est limitée au plus faible de la juste valeur de l'actif transféré et du prix d'exercice de l'option (voir le paragraphe AG48);

c) quand l'implication continue de l'entité prend la forme d'une option réglée en trésorerie ou d'une disposition analogue relative à l'actif transféré, la mesure de l'implication continue de l'entité s'effectue de la même manière que celle qui résulte d'options non réglées en trésorerie comme indiqué au paragraphe b) ci-dessus.

31 Lorsqu'une entité continue de comptabiliser un actif dans la mesure de son implication continue, l'entité comptabilise également un passif associé. Malgré les autres dispositions relatives à l'évaluation figurant dans la présente norme, l'actif transféré et le passif associé sont évalués sur une base reflétant les droits et obligations conservés par l'entité. Le passif associé est évalué de telle sorte que la valeur comptable nette de l'actif transféré et du passif associé soit:

a) le coût amorti des droits et obligations conservés par l'entité, si l'actif transféré est évalué au coût amorti; ou

b) égal à la juste valeur des droits et obligations conservés par l'entité lorsqu'elle est évaluée séparément, si l'actif transféré est évalué à la juste valeur.

32 L'entité doit continuer de comptabiliser tout produit provenant de l'actif transféré dans la mesure de son implication continue et doit comptabiliser toute charge encourue pour le passif associé.

33 Aux fins de l'évaluation ultérieure, les variations comptabilisées de la juste valeur de l'actif transféré et du passif associé sont comptabilisées de façon cohérente entre elles, selon le paragraphe 55, et ne font pas l'objet d'une compensation.

34 Si l'implication continue d'une entité porte sur une partie seulement d'un actif financier (par exemple, quand une entité conserve une option l'autorisant à racheter une partie d'un actif transféré ou conserve un intérêt résiduel qui n'a pas pour résultat de conserver la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété et qu'elle conserve le contrôle), l'entité ventile la valeur comptable antérieure de l'actif financier entre la partie qu'elle continue à comptabiliser au titre de son implication continue et la partie qu'elle ne comptabilise plus, sur la base des justes valeurs relatives de ces parties à la date du transfert. À cette fin, les dispositions du paragraphe 28 s'appliquent. La différence entre:

a) la valeur comptable affectée à la partie qui n'est plus comptabilisée; et

▼B

b) la somme: i) de la contrepartie reçue au titre de la partie décomptabilisée; et ii) tout profit ou perte cumulé(e) qui lui a été affecté et qui a été comptabilisé(e) ►M5 en autres éléments du résultat ◄ [voir paragraphe 55b)]

doit être comptabilisée dans ►M5 l'état du résultat global ◄. Un profit ou une perte cumulés qui ont été comptabilisés en ►M5 autres éléments du résultat ◄ sont répartis entre la partie qui continue d'être comptabilisée et la partie décomptabilisée, sur la base des justes valeurs relatives de ces parties.

35 Si l'actif transféré est évalué au coût amorti, la faculté prévue par la présente norme de désigner un passif financier à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ ne s'applique pas au passif associé.

Tous les transferts

36 Si un actif transféré continue à être comptabilisé, l'actif et le passif associé ne doivent pas être compensés. De même, l'entité ne doit pas compenser un produit provenant de l'actif transféré et une charge encourue pour le passif associé (voir IAS 32, paragraphe 42).

37 Si un cédant fournit un instrument de garantie autre que de la trésorerie (tel qu'un instrument d'emprunt ou de capitaux propres) au cessionnaire, la comptabilisation de la garantie par le cédant et le cessionnaire varie selon que le cessionnaire dispose ou non du droit de vendre ou de nantir à nouveau la garantie et selon que le cessionnaire sera ou non en défaut. Le cédant et le cessionnaire doivent comptabiliser l'instrument de garantie comme suit:

a) Si le cessionnaire a le droit, conféré par un contrat ou par la coutume, de vendre ou nantir à nouveau l'instrument de garantie, le cédant doit reclasser cet actif dans son ►M5 état de situation financière ◄ (par exemple, comme un actif prêté, un instrument de capitaux propres nanti ou une créance sur rachat) séparément des autres actifs;

b) Si le cessionnaire vend l'instrument de garantie nanti en sa faveur, il doit comptabiliser le produit de la vente et un passif évalué à la juste valeur pour son obligation de restitution de l'instrument de garantie;

c) Si le cédant est en défaut selon les termes du contrat et s'il n'a plus le droit de racheter l'instrument de garantie, il doit décomptabiliser l'instrument de garantie, et le cessionnaire doit comptabiliser l'instrument de garantie comme étant son actif, initialement évalué à la juste valeur ou, s'il a déjà vendu l'instrument de garantie, décomptabiliser son obligation de restituer l'instrument de garantie;

d) Sauf dans le cas prévu au paragraphe c), le cédant doit continuer à comptabiliser l'instrument de garantie comme son actif et le cessionnaire ne doit pas comptabiliser l'instrument de garantie comme un actif.

Achat ou vente normalisés d'un actif financier

38 Un achat ou une vente «normalisés» d'actifs financiers doivent être comptabilisés et décomptabilisés, selon le cas, en utilisant soit le principe de la comptabilisation à la date de transaction, soit celui de la comptabilisation à la date de règlement (voir appendice A, paragraphes AG53 à AG56).

Décomptabilisation d'un passif financier

39 Une entité doit sortir un passif financier (ou une partie de passif financier) de son ►M5 état de situation financière ◄ si et seulement s'il est éteint — c'est-à-dire lorsque l'obligation précisée au contrat est éteinte, qu'elle est annulée ou qu'elle arrive à expiration.

▼B

40 Un échange entre un emprunteur et un prêteur existants d'instruments d'emprunt dont les termes sont substantiellement différents doit être comptabilisé comme une extinction du passif financier initial et la comptabilisation d'un nouveau passif financier. De même, une modification substantielle des termes d'un passif financier existant ou d'une partie de passif financier existant (due ou non aux difficultés financières du débiteur) doit être comptabilisée comme une extinction du passif financier initial et la comptabilisation d'un nouveau passif financier.

41 La différence entre la valeur comptable d'un passif financier (ou d'une partie d'un passif financier) éteint ou transféré à un tiers et la contrepartie payée, y compris les actifs transférés ou les passifs assumés sans contrepartie, doit être comptabilisée dans ►**M5** l'état du résultat global ◄.

42 Si une entité rachète une partie d'un passif financier, elle doit ventiler la valeur comptable antérieure du passif financier entre la partie qui continue d'être comptabilisée et la partie décomptabilisée sur la base des justes valeurs relatives de ces parties à la date du rachat. La différence entre: a) la valeur comptable affectée à la partie décomptabilisée; et b) la contrepartie payée, y compris les actifs autres que de la trésorerie transférés ou les passifs assumés, pour la partie décomptabilisée, doit être comptabilisée dans ►**M5** l'état du résultat global ◄.

ÉVALUATION

Évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers

43 Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur majorée, dans le cas d'un actif ou d'un passif financier qui n'est pas à la juste valeur par le biais du compte de résultat, des coûts de transaction directement imputables à l'acquisition ou à l'émission de l'actif ou du passif financier.

44 Quand une entité utilise la comptabilisation à la date du règlement pour un actif évalué ultérieurement au coût ou au coût amorti, l'actif est initialement comptabilisé à sa juste valeur à la date de la transaction (voir appendice A, paragraphes AG53 à AG56).

Évaluation ultérieure d'actifs financiers

45 Pour l'évaluation d'un actif financier après sa comptabilisation initiale, la présente norme classe les actifs financiers dans les quatre catégories suivantes, définies au paragraphe 9:

a) les actifs financiers à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄;

b) placements détenus jusqu'à leur échéance;

c) les prêts et créances; et

d) actifs financiers disponibles à la vente.

▼B

Ces catégories s'appliquent à l'évaluation et à la comptabilisation ►M5 dans l'état du résultat global ◄ selon la présente norme. L'entité peut utiliser d'autres dénominations pour ces catégories ou d'autres types de classements par catégories pour la présentation des informations dans les états financiers. L'entité doit fournir dans les notes les informations exigées par IFRS 7.

46 Après leur comptabilisation initiale, une entité doit évaluer les actifs financiers, y compris les dérivés qui constituent des actifs, à leur juste valeur, sans aucune déduction au titre des coûts de transaction qui peuvent être encourus lors de leur vente ou d'une autre forme de sortie, sauf en ce qui concerne les actifs financiers suivants:

a) les prêts et créances définis au paragraphe 9, qui doivent être évalués au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif;

b) les placements détenus jusqu'à leur échéance, tels que définis au paragraphe 9, qui doivent être évalués au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif; et

c) les placements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable, ainsi que les instruments dérivés liés à ces instruments de capitaux propres non cotés et qui doivent être réglés par remise de tels instruments, qui doivent être évalués au coût (voir appendice A, paragraphes AG80 et AG81).

Les actifs financiers qui sont désignés en tant qu'éléments couverts sont soumis à l'évaluation selon les dispositions de la comptabilité de couverture figurant aux paragraphes 89 à 102. Tous les actifs financiers, hormis ceux qui sont évalués à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, sont soumis à un test de dépréciation selon les paragraphes 58 à 70 et aux paragraphes AG84 à AG93 de l'appendice A.

Évaluation ultérieure des passifs financiers

47 Après la comptabilisation initiale, une entité doit évaluer tous les passifs financiers au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif, sauf:

a) les passifs financiers à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄. Ces passifs, y compris les dérivés qui constituent des passifs, doivent être mesurés à la juste valeur, à l'exception d'un passif dérivé lié à et devant être réglé par remise d'un instrument de capitaux propres non coté dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable, qui doit être évalué au coût;

b) les passifs financiers qui surviennent lorsqu'un transfert d'actif financier ne répond pas aux conditions de décomptabilisation ou lorsque l'approche de l'implication continue s'applique. Les paragraphes 29 et 31 s'appliquent à l'évaluation de tels passifs financiers;

c) les contrats de garantie financière tels que définis au paragraphe 9. Après comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit [sauf lorsque le paragraphe 47a) s'applique] l'évaluer en retenant le plus élevé:

i) entre le montant déterminé conformément à IAS 37; et

ii) le montant initialement comptabilisé (voir paragraphe 43) diminué, le cas échéant, de l'amortissement cumulé comptabilisé conformément à IAS 18;

▼B

d) les engagements de fournir un prêt à un taux d'intérêt inférieur au marché. Après comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit [sauf lorsque le paragraphe 47a) s'applique] l'évaluer en retenant le plus élevé:

i) entre le montant déterminé conformément à IAS 37; et

ii) le montant initialement comptabilisé (voir paragraphe 43) diminué, le cas échéant, de l'amortissement cumulé comptabilisé conformément à IAS 18.

Les passifs financiers qui sont désignés en tant qu'éléments couverts sont soumis aux dispositions de la comptabilité de couverture prévues aux paragraphes 89 à 102.

Considérations relatives à l'évaluation à la juste valeur

48 Pour déterminer la juste valeur d'un actif ou d'un passif financier pour l'application de la présente norme, d'IAS 32 ou d'IFRS 7, une entité doit appliquer les paragraphes AG69 à AG82 de l'appendice A.

48A Les prix cotés sur un marché actif constituent la meilleure indication de la juste valeur. Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique d'évaluation. L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation est d'établir ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange dans des conditions de pleine concurrence motivé par des considérations commerciales normales. Les techniques d'évaluation comprennent l'utilisation de transactions récentes dans des conditions de concurrence normale entre parties informées et consentantes, si elles sont disponibles, la référence à la juste valeur actuelle d'un autre instrument identique en substance, l'analyse des flux de trésorerie actualisés et les modèles de valorisation des options. S'il existe une technique d'évaluation couramment utilisée par les intervenants sur le marché pour évaluer l'instrument et s'il a été démontré que cette technique produisait des estimations fiables des prix obtenus dans des transactions sur le marché réel, l'entité applique cette technique. La technique d'évaluation choisie utilise au maximum des données de marché et repose aussi peu que possible sur des données spécifiques à l'entité. Elle intègre tous les facteurs que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix et est conforme aux méthodes économiques acceptées pour la fixation du prix d'instruments financiers. Une entité calibre périodiquement la technique d'évaluation et en vérifie la validité en utilisant les prix des transactions courantes sur le marché qui peuvent être observées pour le même instrument (sans modification ni reconditionnement) ou selon des données de marché observable.

49 La juste valeur d'un passif financier comportant une composante à vue (par exemple, un dépôt à vue) n'est pas inférieure au montant payable à vue, actualisé à la première date à laquelle le paiement du montant peut être exigé.

Reclassements

50 Une entité:

a) ne doit pas reclasser un instrument financier dans ou dérivé hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ pendant que cet instrument est détenu ou émis;

b) ne doit pas reclasser un instrument financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ si, lors de sa comptabilisation initiale, il a été désigné comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄; et

▼B

c) peut, si un actif financier n'est plus détenu en vue d'être vendu ou racheté dans un proche avenir (nonobstant le fait que l'actif financier ait été acquis ou encouru principalement en vue d'être vendu ou racheté dans un proche avenir), reclasser cet actif financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, à condition que les conditions du paragraphe 50B ou du paragraphe 50D soient satisfaites.

Une entité ne doit pas reclasser un instrument financier dans la catégorie de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ après sa comptabilisation initiale.

▼M8

50A Les changements de circonstances suivants ne sont pas des reclassements aux fins du paragraphe 50:

(a) un dérivé qui était précédemment un instrument de couverture désigné et efficace dans une couverture de flux de trésorerie ou une couverture d'investissement net ne peut plus être considéré comme tel;

(b) un dérivé devient un instrument de couverture désigné et efficace dans une couverture de flux de trésorerie ou une couverture d'investissement net;

(c) des actifs financiers sont reclassés lorsqu'une entreprise d'assurance change ses méthodes comptables conformément au paragraphe 45 de IFRS 4.

▼B

50B Un actif financier auquel s'applique le paragraphe 50c) (à l'exception des actifs financiers du type décrit au paragraphe 50D) ne peut être reclassé hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ que dans des cas rares.

50C Si une entité reclasse un actif financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ selon le paragraphe 50B, l'actif financier doit être reclassé à sa juste valeur à la date du reclassement. Aucun profit ou perte déjà comptabilisé en résultat ne peut être repris. La juste valeur de l'actif financier à sa date de reclassement devient son nouveau coût ou son nouveau coût amorti, selon le cas.

50D Un actif financier auquel s'applique le paragraphe 50c) et auquel se serait appliquée la définition des prêts et des créances (si l'actif financier n'avait pas dû être classé comme étant détenu à des fins de transaction lors de sa comptabilisation initiale) peut être reclassé hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ si l'entité a l'intention et la capacité de détenir l'actif financier dans un avenir prévisible ou jusqu'à son échéance.

50E Un actif financier classé comme disponible à la vente et auquel se serait appliquée la définition des prêts et des créances (s'il n'avait pas été désigné comme disponible à la vente) peut être reclassé hors de la catégorie des actifs disponibles à la vente dans la catégorie des prêts et créances si l'entité a l'intention et la capacité de détenir l'actif financier dans un avenir prévisible ou jusqu'à son échéance.

▼B

50F Si une entité reclasse un actif financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ selon le paragraphe 50D ou hors de la catégorie des actifs disponibles à la vente selon le paragraphe 50E, elle doit reclasser l'actif financier à sa juste valeur à la date du reclassement. Pour les actifs financiers reclassés selon le paragraphe 50D, aucun profit ou perte déjà comptabilisé en résultat ne peut être repris. La juste valeur de l'actif financier à sa date de reclassement devient son nouveau coût ou son nouveau coût amorti, selon le cas. Pour un actif financier reclassé hors de la catégorie des actifs disponibles à la vente selon le paragraphe 50E, tout profit ou perte antérieur sur cet actif et qui a été comptabilisé dans les autres éléments du résultat global selon le paragraphe 55b) doit être comptabilisé selon le paragraphe 54.

51 Si, du fait que l'intention ou la capacité de l'entité a changé, il n'est plus approprié de classer un investissement comme un placement détenu jusqu'à son échéance, il doit être reclassé comme disponible à la vente et réévalué à la juste valeur, et la différence entre sa valeur comptable et sa juste valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 55b).

52 Lorsque les ventes ou les reclassements d'une quantité non négligeable de placements détenus jusqu'à leur échéance ne répondent à aucune des conditions définies au paragraphe 9, tout placement restant détenu jusqu'à l'échéance doit être reclassé comme disponible à la vente. Lors de ce reclassement, la différence entre la valeur comptable et la juste valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 55b).

53 Si une évaluation fiable devient disponible pour un actif financier ou un passif financier pour lequel cette évaluation fiable n'était pas disponible auparavant et si l'actif ou le passif doit impérativement être évalué à la juste valeur si l'on dispose d'une évaluation fiable [voir paragraphes 46c) et 47], l'actif ou le passif doit être réévalué à la juste valeur, et la différence entre sa valeur comptable et sa juste valeur doit être comptabilisée selon le paragraphe 55.

54 S'il devient approprié de comptabiliser un actif financier ou un passif financier au coût ou au coût amorti plutôt qu'à la juste valeur, du fait que l'intention ou la capacité de l'entité a changé ou dans les rares cas où l'on ne dispose plus d'une évaluation fiable de la juste valeur [voir paragraphes 46c) et 47], ou encore parce que les «deux périodes annuelles précédentes» visées au paragraphe 9 sont désormais écoulées, la valeur comptable de l'actif financier ou du passif financier évalué à la juste valeur à cette date devient son nouveau coût ou son nouveau coût amorti, selon le cas. ►M5 Tout profit ou perte antérieur qui avait été comptabilisé en autres éléments du résultat global au titre de cet actif, selon le paragraphe 55(b), doit être comptabilisé comme suit: ◄

a) dans le cas d'un actif financier à échéance fixe, le profit ou la perte doit être amorti(e) par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ sur la durée de vie résiduelle de l'investissement détenu jusqu'à l'échéance en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif. Toute différence entre le nouveau coût amorti et le montant à l'échéance doit également être amortie sur la durée de vie résiduelle de l'actif financier en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif, d'une façon similaire à l'amortissement d'une décote et d'une surcote. ►M5 Si l'actif financier est déprécié ultérieurement, tout profit ou perte qui a été comptabilisé en autres éléments du résultat global est reclassé des capitaux propres au résultat selon le paragraphe 67; ◄

▼M5

b) dans le cas d'un actif financier n'ayant pas d'échéance fixe, le profit ou la perte doit être comptabilisé en résultat lorsque l'actif financier est vendu ou sorti de toute autre façon. Si l'actif financier est déprécié ultérieurement, tout profit ou perte antérieur qui a été comptabilisé en autres éléments du résultat global est reclassé des capitaux propres au résultat selon le paragraphe 67.

▼B

Profits et pertes

55 Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un actif ou d'un passif financier qui ne fait pas partie d'une relation de couverture (voir paragraphes 89 à 102) doit être comptabilisé(e) comme suit:

a) un profit ou une perte sur un actif ou un passif financier classé comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ doit être comptabilisé(e) ►M5 dans l'état du résultat global ◄;

▼M5

b) un gain ou une perte sur un actif financier disponible à la vente doit être comptabilisé en autres éléments du résultat global, à l'exception des pertes de valeur (voir paragraphes 67 à 70) et des profits et pertes de change (voir Annexe A, paragraphe AG83), jusqu'à sa décomptabilisation. À ce moment, le montant cumulé du profit ou de la perte précédemment comptabilisé en autres éléments du résultat global sera reclassé de capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement [voir IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)]. Toutefois, …

▼B

56 Pour les actifs et passifs financiers comptabilisés au coût amorti (voir paragraphes 46 et 47), un profit ou une perte est comptabilisé(e) en résultat lorsque l'actif financier ou le passif financier est décomptabilisé ou déprécié, et par le biais du processus d'amortissement. Toutefois, pour les actifs ou passifs financiers qui sont des éléments couverts (voir paragraphes 78 à 84 et AG98 à AG101 de l'appendice A), la comptabilisation du profit ou de la perte doit suivre les modalités énoncées aux paragraphes 89 à 102.

57 Si une entité comptabilise des actifs financiers en utilisant la comptabilisation à la date de règlement (voir paragraphe 38 et paragraphes AG53 et AG56 de l'appendice A), une variation de la juste valeur de l'actif à recevoir intervenant au cours de la période allant de la date de transaction à la date de règlement n'est pas comptabilisée pour les actifs comptabilisés au coût ou au coût amorti (à l'exception des pertes de valeur). Pour les actifs comptabilisés à leur juste valeur cependant, la variation de la juste valeur doit être comptabilisée en résultat ou en capitaux propres, selon le cas, selon le paragraphe 55.

▼B

Dépréciation et irrécouvrabilité d'actifs financiers

58 À ►M5 la fin de chaque période de reporting ◄, une entité doit apprécier s'il existe une indication objective de dépréciation d'un actif financier ou d'un groupe d'actifs financiers. Si une telle indication existe, l'entité doit appliquer le paragraphe 63 (pour les actifs financiers comptabilisés au coût amorti), le paragraphe 66 (pour les actifs financiers comptabilisés au coût) ou le paragraphe 67 (pour les actifs financiers disponibles à la vente) afin de déterminer le montant de toute perte de valeur.

59 Un actif financier ou un groupe d'actifs financiers est déprécié et des pertes de valeur sont encourues si et seulement s'il existe une indication objective de dépréciation résultant d'un ou de plusieurs événements intervenus après la comptabilisation initiale de l'actif (un «événement générateur de pertes») et que cet (ou ces) événement(s) générateur(s) de pertes a (ou ont) un impact sur les flux de trésorerie futurs estimés de l'actif financier ou du groupe d'actifs financiers, qui peut être estimé de façon fiable. Il peut s'avérer impossible d'identifier un événement isolé et discret à l'origine de la dépréciation. Au contraire, l'effet combiné de plusieurs événements peut avoir causé la dépréciation. Les pertes attendues par suite d'événements futurs, quelle que soit leur probabilité, ne sont pas comptabilisées. Est considérée comme une indication objective de dépréciation d'un actif financier ou d'un groupe d'actifs toute donnée observable portée à l'attention du porteur de l'actif sur les événements générateurs de pertes suivants:

a) des difficultés financières importantes de l'émetteur ou du débiteur;

b) une rupture de contrat telle qu'un défaut de paiement des intérêts ou du principal;

c) l'octroi, par le prêteur à l'emprunteur, pour des raisons économiques ou juridiques liées aux difficultés financières de l'emprunteur, d'une facilité que le prêteur n'aurait pas envisagée dans d'autres circonstances;

d) la probabilité croissante de faillite ou autre restructuration financière de l'emprunteur;

e) la disparition d'un marché actif pour cet actif financier, à la suite de difficultés financières; ou

f) des données observables indiquant une diminution évaluable des flux de trésorerie futurs estimés provenant d'un groupe d'actifs financiers depuis la comptabilisation initiale de ces actifs, bien que la diminution ne puisse pas encore être rattachée à chaque actif financier du groupe, y compris:

i) des changements défavorables de la solvabilité des emprunteurs du groupe (par exemple, une augmentation du nombre de retards de paiements ou une augmentation du nombre d'emprunteurs par carte de crédit qui ont atteint leur limite d'autorisation et paient le montant minimal mensuel); ou

▼B

ii) une situation économique nationale ou locale corrélée avec les défaillances sur les actifs du groupe (par exemple, augmentation du taux de chômage dans la zone géographique des emprunteurs, baisse des prix immobiliers pour les prêts hypothécaires dans la région concernée, baisse des prix du pétrole pour les actifs financés au profit des producteurs de pétrole, ou des changements défavorables de la situation du secteur affectant les emprunteurs du groupe).

60 La disparition d'un marché actif du fait que les instruments financiers d'une entité ne sont plus négociés sur un marché organisé ne constitue pas une indication de dépréciation. Une baisse de la notation d'une entité ne constitue pas en soi une indication de dépréciation, même si, associée à d'autres informations disponibles, elle pourrait effectivement en être une. Une baisse de la juste valeur d'un actif financier en deçà de son coût ou de son coût amorti n'est pas nécessairement la preuve d'une dépréciation (par exemple, une baisse de la juste valeur d'un investissement dans un instrument d'emprunt résultant d'une augmentation du taux d'intérêt sans risque).

61 Outre les types d'événements décrits au paragraphe 59, sont à considérer comme indication objective d'une dépréciation relative à un placement dans un instrument de capitaux propres, des informations portant sur des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, qui sont survenus dans l'environnement technologique, de marché, économique, ou juridique dans lequel l'émetteur opère et indiquent que le coût de l'investissement dans l'instrument de capitaux propres pourrait ne pas être recouvré. Une baisse importante ou prolongée de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres en deçà de son coût constitue également une indication objective de dépréciation.

62 Dans certains cas, les données observables nécessaires pour estimer le montant d'une perte de valeur sur un actif financier peuvent être limitées ou ne plus être pertinentes eu égard aux circonstances. Cela peut être le cas, par exemple, lorsqu'un emprunteur connaît des difficultés financières et qu'il existe peu de données historiques disponibles concernant des emprunteurs similaires. Dans de tels cas, une entité utilise son jugement, fondé sur l'expérience, pour estimer le montant d'une perte de valeur. De même, une entité exerce son jugement, fondé sur l'expérience, pour ajuster les données observables pour un groupe d'actifs financiers de manière à refléter les circonstances actuelles (voir paragraphe AG89). Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

Actifs financiers comptabilisés au coût amorti

63 S'il existe des indications objectives d'une perte de valeur sur prêts et créances ou sur des placements détenus jusqu'à l'échéance comptabilisés au coût amorti, le montant de la perte est égal à la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés (hors pertes de crédit futures qui n'ont pas été encourues), actualisée au taux d'intérêt effectif d'origine de l'actif financier (c'est-à-dire au taux d'intérêt effectif calculé lors de la comptabilisation initiale). La valeur comptable de l'actif doit être réduite soit directement, soit via l'utilisation d'un compte de correction de valeur. Le montant de la perte doit être comptabilisé ►**M5** dans l'état du résultat global ◄.

▼B

64 Une entité apprécie en premier lieu si des indications objectives de dépréciation existent individuellement, pour des actifs financiers individuellement significatifs, de même que, individuellement ou collectivement, pour des actifs financiers qui ne sont pas individuellement significatifs (voir paragraphe 59). Si une entité détermine qu'il n'existe pas d'indications objectives de dépréciation pour un actif financier considéré individuellement, significatif ou non, elle inclut cet actif dans un groupe d'actifs financiers présentant des caractéristiques de risque de crédit similaires et les soumet collectivement à un test de dépréciation. Les actifs soumis à un test de dépréciation individuel et pour lesquels une perte de valeur est comptabilisée ou continue de l'être ne sont pas inclus dans un test de dépréciation collectif.

65 Si le montant de la perte de valeur diminue au cours d'une période ultérieure, et si cette diminution peut être objectivement liée à un événement survenant après la comptabilisation de la dépréciation (par exemple, à une amélioration de la notation de crédit du débiteur), la perte de valeur comptabilisée précédemment doit être reprise soit directement, soit par ajustement d'un compte de correction de valeur. La reprise ne doit pas aboutir à une valeur comptable de l'actif financier supérieure au coût amorti qui aurait été obtenu à la date de reprise de la dépréciation de l'actif financier, si la dépréciation n'avait pas été comptabilisée. Le montant de la reprise doit être comptabilisé ►**M5** de l'état du résultat global ◄.

Actifs financiers comptabilisés au coût

66 S'il existe une indication objective de dépréciation d'un instrument de capitaux propres non coté qui n'est pas comptabilisé à la juste valeur parce que celle-ci ne peut être mesurée de façon fiable, ou d'un actif dérivé lié à un tel instrument de capitaux propre non coté et devant être réglé par livraison de cet instrument, le montant de la perte de valeur de cet actif financier est égal à la différence entre sa valeur comptable et la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés déterminée au taux d'intérêt courant du marché pour un actif financier similaire [voir paragraphe 46c) et les paragraphes AG80 et AG81 de l'appendice A]. Ces pertes de valeur ne doivent pas être reprises.

Actifs financiers disponibles à la vente

67 Lorsqu'une diminution de la juste valeur d'un actif financier disponible à la vente a été comptabilisée directement en ►**M5** autres éléments du résultat global ◄ et qu'il existe une indication objective de la dépréciation de cet actif (voir paragraphe 59), la perte cumulée qui a été comptabilisée directement en ►**M5** autres éléments du résultat global ◄►**M5** doit être reclassée des capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement ◄ et comptabilisée en résultat, même si l'actif financier n'a pas été décomptabilisé.

68 Le montant de la perte cumulée ►**M5** reclassée de capitaux propres en résultat ◄ selon le paragraphe 67 doit être égal à la différence entre le coût d'acquisition (net de tout remboursement en principal et de tout amortissement) et la juste valeur actuelle, diminuée de toute perte de valeur sur cet actif financier préalablement comptabilisée en résultat.

69 Les pertes de valeur comptabilisées en résultat pour un investissement dans un instrument de capitaux propres classé comme disponible à la vente ne doivent pas être reprises en résultat.

▼B

70 Si la juste valeur d'un instrument d'emprunt classé comme disponible à la vente augmente au cours d'une période ultérieure, et si cette augmentation peut être objectivement reliée à un événement survenant après la comptabilisation en résultat de la perte de valeur, cette dernière doit être reprise et le montant de la reprise doit être comptabilisé en résultat.

COUVERTURE

71 S'il existe une relation de couverture désignée entre un instrument de couverture et un élément couvert comme décrit aux paragraphes 85 à 88 et aux paragraphes AG102 à AG104 de l'appendice A, la comptabilisation du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture et sur l'élément couvert doit suivre les modalités énoncées aux paragraphes 89 à 102.

Instruments de couverture

Instruments qualifiés

72 La présente norme ne comporte aucune restriction quant aux circonstances dans lesquelles un dérivé peut être désigné comme un instrument de couverture, sous réserve que les conditions du paragraphe 88 soient remplies, excepté pour certaines options émises (voir paragraphe AG94 de l'appendice A). Toutefois, un actif financier non dérivé ou un passif financier non dérivé ne peuvent être désignés comme un instrument de couverture qu'au titre de la couverture du risque de change.

▼M8

73 En matière de comptabilité de couverture, seuls les instruments qui impliquent une partie extérieure à l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire extérieure au groupe ou à l'entité présentant les états financiers) peuvent être désignés comme des instruments de couverture. Bien que les entités individuelles d'un groupe consolidé ou les différentes divisions d'une entité puissent conclure des transactions de couverture avec d'autres entités du groupe ou avec d'autres divisions de l'entité, ces transactions intragroupe sont éliminées en consolidation. Par conséquent, ces transactions de couverture ne remplissent pas les conditions requises pour la comptabilité de couverture dans les états financiers consolidés du groupe. Elles peuvent toutefois remplir les conditions requises pour la comptabilité de couverture dans les états financiers individuels ou distincts d'entités du groupe, à condition qu'elles soient externes à l'entité qui présente les états financiers.

▼B

Désignation d'instruments de couverture

74 Pour un instrument de couverture considéré dans son intégralité, il existe normalement une évaluation unique de la juste valeur, et les facteurs à l'origine des variations de juste valeur sont codépendants. Dès lors, lorsqu'une entité désigne une relation de couverture, elle désigne l'instrument de couverture dans son intégralité. Les seules exceptions admises sont:

a) la séparation de la valeur intrinsèque et de la valeur temps d'un contrat d'option et la désignation comme instrument de couverture de la seule variation de valeur intrinsèque d'une option, en excluant la variation de sa valeur temps; et

b) la séparation de l'élément d'intérêt et du prix au comptant sur un contrat à terme de gré à gré.

▼B

Ces exceptions sont admises parce que la valeur intrinsèque de l'option et la prime sur le contrat à terme de gré à gré peuvent généralement être évaluées séparément. Une stratégie de couverture dynamique qui évalue à la fois la valeur intrinsèque et la valeur temps d'un contrat d'option peut remplir les conditions requises pour une comptabilité de couverture.

75 Une proportion de la totalité de l'instrument de couverture, par exemple 50 % du montant notionnel, peut être désignée comme étant l'instrument de couverture dans une relation de couverture. Toutefois, une relation de couverture ne peut être désignée pour une partie seulement de la durée de vie de l'instrument de couverture.

76 Un instrument de couverture donné peut être désigné comme instrument de couverture de plusieurs types de risques sous réserve: a) que les risques couverts puissent être clairement identifiés; b) que l'efficacité de la couverture puisse être démontrée; et c) qu'il soit possible de s'assurer que l'instrument de couverture et les différentes positions de risques sont spécifiquement désignés.

77 Deux dérivés ou plus, ou encore des proportions de ceux-ci (ou bien, dans le cas de la couverture d'un risque de change, deux instruments non dérivés ou des pourcentages de ceux-ci, ou encore une combinaison d'instruments dérivés et non dérivés ou des proportions de ceux-ci), peuvent être considérés ensemble et désignés conjointement comme étant l'instrument de couverture, même lorsque le ou les risque (s) découlant de certains instruments dérivés compense(nt) ceux découlant d'autres. Toutefois, un tunnel (collar) de taux d'intérêt, ou un autre instrument dérivé combinant une option vendue et une option achetée, ne répondent pas aux conditions requises pour un instrument de couverture si ceux-ci se résument, en réalité, à une option nette émise (pour laquelle une prime nette est encaissée). De même, deux ou plusieurs instruments (ou proportions d'instruments) ne peuvent être désignés comme instrument de couverture que si aucun d'entre eux n'est une option vendue ou une option vendue nette.

Éléments couverts

Éléments qualifiés

78 Un élément couvert peut être un actif ou un passif comptabilisé, un engagement ferme non comptabilisé, une transaction prévue hautement probable, ou encore un investissement net dans une activité à l'étranger. L'élément couvert peut être: a) un actif, un passif, un engagement ferme, une transaction prévue hautement probable ou un investissement net unique dans une activité à l'étranger; b) un groupe d'actifs, de passifs, d'engagements fermes, de transactions hautement probables ou d'investissements nets dans des activités à l'étranger présentant des caractéristiques de risque similaires; ou c) dans le cas d'une couverture du seul risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, une part du portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers soumis à ce même risque ainsi couvert.

79 Contrairement aux prêts et aux créances, un placement détenu jusqu'à l'échéance ne peut être un élément couvert contre les risques de taux d'intérêt ou de remboursement anticipé, car la désignation d'un placement comme étant détenu jusqu'à son échéance implique une intention de conserver ce placement jusqu'à son échéance, quelles que soient les variations de la juste valeur ou des flux de trésorerie de ce placement attribuables aux variations des taux d'intérêt. Toutefois, un placement détenu jusqu'à son échéance peut être un élément couvert quant aux risques de change et de crédit.

▼B

►M22 80 En matière de comptabilité de couverture, seuls les actifs, passifs, engagements fermes ou transactions prévues hautement probables qui impliquent une contrepartie externe à l'entité peuvent être désignés comme étant des éléments couverts. Il s'ensuit que la comptabilité de couverture ne peut être appliquée aux transactions entre entités du même groupe que dans les états financiers individuels ou séparés de ces entités et non dans les états financiers consolidés du groupe. À titre d'exception, ◄ le risque de change sur un élément monétaire intragroupe (par exemple, un montant à payer ou à recevoir entre deux filiales) peut être qualifié d'élément couvert dans les états financiers consolidés s'il entraîne une exposition à des profits ou pertes de change qui ne sont pas intégralement éliminés lors de la consolidation selon IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*. Selon IAS 21, les profits et pertes de change sur des éléments monétaires intragroupe ne sont pas intégralement éliminés lors de la consolidation lorsque l'élément monétaire intragroupe concerne deux entités du groupe ayant des monnaies fonctionnelles différentes. En outre, le risque de change d'une transaction intragroupe prévue et hautement probable peut remplir les conditions d'un élément couvert dans des états financiers consolidés à condition que la transaction soit libellée dans une devise autre que la devise fonctionnelle de l'entité qui conclut la transaction et que le risque de change affecte le résultat consolidé.

Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts

81 Si l'élément couvert est un actif financier ou un passif financier, il peut être couvert quant aux risques associés pour une partie seulement de ses flux de trésorerie ou de sa juste valeur (comme un ou plusieurs flux de trésorerie contractuels définis ou des portions de ceux-ci ou un pourcentage de la juste valeur), pour autant que l'efficacité puisse être évaluée. Par exemple, une portion séparément identifiable et évaluable de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'un actif ou d'un passif portant intérêts peut être désignée comme étant le risque couvert (par exemple, un taux d'intérêt sans risque ou la composante de taux d'intérêt de référence de l'exposition totale au risque de taux d'intérêt d'un instrument financier couvert).

81A Dans une couverture de la juste valeur de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers (et uniquement dans le cas d'une telle couverture), la partie couverte peut être désignée en termes de montants d'une monnaie étrangère (par exemple, un montant en dollars, en euros, en livres sterling ou en rand) plutôt que comme des actifs (ou des passifs) individuels. Bien que le portefeuille, à des fins de gestion de risques, puisse comprendre des actifs et des passifs, le montant désigné est un montant d'actifs ou un montant de passifs. La désignation d'un montant net comprenant des actifs et des passifs n'est pas autorisée. L'entité peut couvrir une partie du risque de taux d'intérêt associé à ce montant désigné. Par exemple, dans le cas de la couverture d'un portefeuille contenant des actifs susceptibles de remboursement anticipé, l'entité peut couvrir la variation de juste valeur attribuable à un changement du taux d'intérêt couvert sur la base des dates attendues de refixation des prix plutôt que des dates contractuelles […].

▼B

Désignation d'éléments non financiers comme éléments couverts

82 Si l'élément couvert est un actif non financier ou un passif non financier, il doit être désigné en tant qu'élément couvert soit: a) pour les risques de change; soit b) dans son intégralité pour tous les risques en raison de la difficulté d'isoler et d'évaluer la partie appropriée des variations des flux de trésorerie ou des variations de juste valeur attribuable aux risques spécifiques autres que les risques de change.

Désignation de groupes d'éléments comme éléments couverts

83 Des actifs ou des passifs similaires ne doivent être agrégés et couverts en tant que groupe que si les différents actifs ou passifs composant le groupe ont la même exposition aux risques désignée comme étant couverte. De plus, la variation de la juste valeur attribuable au risque couvert pour chaque élément individuel du groupe doit être à peu près proportionnelle à la variation globale de juste valeur attribuable au risque couvert sur ce groupe.

84 Étant donné qu'une entité apprécie l'efficacité de la couverture en comparant la variation de la juste valeur ou des flux de trésorerie d'un instrument de couverture (ou d'un groupe d'instruments de couverture similaires) et d'un élément couvert (ou un groupe d'éléments couverts similaires), la comparaison d'un instrument de couverture à une position nette globale (par exemple, au montant net de tous les actifs et passifs à taux fixe assortis d'échéances similaires) plutôt qu'à un élément couvert spécifique ne répond pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture.

Comptabilité de couverture

85 La comptabilité de couverture comptabilise les effets de sens inverse sur le résultat des variations de justes valeurs de l'instrument de couverture et de l'élément couvert.

86 Il existe trois types de relations de couverture:

a) *la couverture de juste valeur*: une couverture de l'exposition aux variations de la juste valeur d'un actif ou d'un passif comptabilisé ou d'un engagement ferme non comptabilisé, ou encore d'une partie identifiée de cet actif, de ce passif ou de cet engagement ferme, qui est attribuable à un risque particulier et qui peut affecter le résultat.

b) *la couverture de flux de trésorerie*: une couverture de l'exposition aux variations de flux de trésorerie qui: i) est attribuable à un risque particulier associé à un actif ou à un passif comptabilisé (par exemple, à tout ou partie des paiements d'intérêt futurs sur une dette à taux variable) ou à une transaction prévue hautement probable; et ii) pourrait affecter le résultat.

c) *la couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger*, tel que défini dans IAS 21.

87 Une couverture du risque de change d'un engagement ferme peut être comptabilisée comme une couverture de juste valeur ou une couverture de flux de trésorerie.

▼B

88 Une relation de couverture remplit les conditions requises pour l'application de la comptabilité de couverture selon les paragraphes 89 à 102 si, et seulement si, toutes les conditions suivantes sont réunies:

a) à l'origine de la couverture, il existe une désignation et une documentation formalisées décrivant la relation de couverture ainsi que l'objectif de l'entité en matière de gestion des risques et de stratégie de couverture. Cette documentation doit comprendre l'identification de l'instrument de couverture, la transaction ou l'élément couvert, la nature du risque couvert et la manière dont l'entité évaluera l'efficacité de l'instrument de couverture à compenser l'exposition aux variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert;

b) l'on s'attend à ce que la couverture soit hautement efficace (voir paragraphes AG105 à 113 de l'appendice A) dans la compensation des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie attribuables au risque couvert, en accord avec la stratégie de gestion des risques décrite à l'origine pour cette relation de couverture particulière;

c) pour les couvertures de flux de trésorerie, une transaction prévue qui fait l'objet de la couverture doit être hautement probable et doit comporter une exposition aux variations de flux de trésorerie qui pourrait in fine affecter le résultat;

d) l'efficacité de la couverture peut être mesurée de façon fiable, c'est-à-dire que la juste valeur ou les flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert et la juste valeur de l'instrument de couverture peuvent être mesurés de façon fiable (voir aux paragraphes 46 et 47 et aux paragraphes AG80 et AG81 de l'appendice A les commentaires sur la détermination de la juste valeur);

e) la couverture est évaluée de façon continue et déterminée comme ayant été effectivement hautement efficace durant toutes les périodes couvertes par les états financiers pour lesquels la couverture a été désignée.

Couvertures de juste valeur

89 Si une couverture de juste valeur satisfait aux conditions du paragraphe 88 durant la période, elle doit être comptabilisée comme suit:

a) le profit ou la perte résultant de la réévaluation de l'instrument de couverture à la juste valeur (pour un instrument de couverture dérivé) ou la composante en monnaie étrangère de sa valeur comptable évaluée selon IAS 21 (pour un instrument de couverture non dérivé) doit être comptabilisé(e) en résultat; et

b) le profit ou la perte sur l'élément couvert attribuable au risque couvert doit ajuster la valeur comptable de l'élément couvert et être comptabilisé(e) en résultat. Cette disposition s'applique si l'élément couvert est par ailleurs évalué au coût. La comptabilisation du profit ou de la perte attribuable au risque couvert en résultat s'applique si l'élément couvert est un actif financier disponible à la vente.

▼B

89A Pour une couverture de la juste valeur de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'une partie d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers (et uniquement dans le cas d'une telle couverture), la condition énoncée au paragraphe 89b) peut être remplie en présentant le gain ou la perte attribuable à l'élément couvert:

a) soit comme un poste distinct au sein des actifs, pour les périodes de refixation du prix pendant lesquelles l'élément couvert est un actif;

b) soit comme un poste distinct au sein des passifs, pour les périodes de refixation du prix pendant lesquelles l'élément couvert est un passif.

Les postes distincts visés aux points a) et b) ci-dessus doivent être présentés parmi les actifs financiers ou parmi les passifs financiers. Les montants comptabilisés dans ces postes distincts doivent être supprimés ►**M5** de l'état de situation financière ◄ lorsque les actifs ou les passifs auxquels ils se rapportent sont décomptabilisés.

90 Si seuls des risques particuliers attribuables à un élément couvert sont couverts, les variations comptabilisées de la juste valeur de l'élément couvert non lié au risque couvert sont comptabilisées comme indiqué au paragraphe 55.

91 Une entité doit cesser, à titre prospectif, de pratiquer la comptabilité de couverture énoncée au paragraphe 89 si:

a) l'instrument de couverture arrive à maturité ou est vendu, résilié ou exercé (à cet effet, le remplacement d'un instrument de couverture ou son renouvellement en un autre instrument de couverture n'est pas considéré constituer une expiration ou une résiliation si un tel remplacement ou un tel renouvellement s'inscrit dans la stratégie documentée de couverture de l'entité); ou

b) la couverture ne satisfait plus aux critères de comptabilité de couverture du paragraphe 88; ou

c) l'entité annule la désignation.

92 Tout ajustement, issu de l'application du paragraphe 89b), de la valeur comptable d'un instrument financier couvert évalué au coût amorti (ou, dans le cas d'une couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, des postes distincts de ►**M5** l'état de situation financière ◄ décrits au paragraphe 89A) doit être amorti par ►**M5** l'état du résultat global ◄. L'amortissement peut démarrer dès qu'un ajustement existe et doit commencer au plus tard lorsque l'élément couvert cesse d'être ajusté des variations de sa juste valeur attribuables au risque couvert. L'ajustement est fondé sur un taux d'intérêt effectif recalculé à la date à laquelle l'amortissement commence. Si toutefois, dans le cas d'une couverture de la juste valeur de l'exposition au risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs financiers ou de passifs financiers (et uniquement dans le cas d'une telle couverture), l'amortissement fondé sur un taux d'intérêt effectif recalculé n'est pas praticable, l'ajustement sera amorti en appliquant le mode linéaire. L'ajustement doit être intégralement amorti à l'échéance de l'instrument financier ou, dans le cas d'une couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, à l'expiration de la période de refixation de prix correspondante.

93 Lorsqu'un engagement ferme non comptabilisé est désigné comme un élément couvert, la variation cumulée ultérieure de la juste valeur de l'engagement ferme attribuable au risque couvert est comptabilisée comme un actif ou un passif, le profit ou la perte correspondant(e) étant comptabilisé(e) en résultat [voir paragraphe 89b)]. Les variations de la juste valeur de l'instrument de couverture sont également comptabilisées en résultat.

▼B

94 Lorsqu'une entité contracte un engagement ferme d'acquisition d'un actif ou d'émission d'un passif qui est un élément couvert dans le cadre d'une couverture de juste valeur, la valeur comptable initiale de l'actif ou du passif résultant de la réalisation par l'entité de son engagement ferme est ajustée de façon à inclure la variation cumulée de la juste valeur de l'engagement ferme attribuable au risque couvert qui était comptabilisé ►M5 dans l'état de situation financière ◄.

Couvertures des flux de trésorerie

95 Si une couverture de flux de trésorerie satisfait aux conditions du paragraphe 88 durant la période, elle doit être comptabilisée comme suit:

a) la partie du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture qui est considérée constituer une couverture efficace (voir paragraphe 88) doit être comptabilisée directement en ►M5 autres éléments du résultat global ◄, via le tableau de variation des capitaux propres (voir IAS 1); et

b) la partie inefficace du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture doit être comptabilisée en résultat.

96 Plus spécifiquement, une couverture de flux de trésorerie est comptabilisée comme suit:

a) la composante distincte de capitaux propres associée à l'élément couvert est ajustée au plus faible (en valeur absolue) des montants suivants:

   i) le profit ou la perte cumulé(e) dégagé(e) sur l'instrument de couverture depuis le commencement de la couverture; et

   ii) la variation cumulée de la juste valeur (valeur actuelle) des flux futurs de trésorerie attendue sur l'élément couvert depuis le commencement de la couverture;

b) tout profit ou perte résiduel(le) sur l'instrument de couverture ou sa composante désignée (qui n'est pas une couverture efficace) est comptabilisé(e) en résultat; et

c) si la stratégie de gestion des risques de l'entité dûment documentée pour une relation de couverture donnée exclut de l'évaluation de l'efficacité de la couverture une composante spécifique du profit ou de la perte ou des flux de trésorerie correspondants sur l'instrument de couverture [voir paragraphes 74, 75 et 88a)], cette composante exclue est comptabilisée selon le paragraphe 55.

▼M22

97 Si une couverture d'une transaction prévue conduit à comptabiliser ultérieurement un actif ou un passif financier, les profits ou pertes associés qui ont été comptabilisés en autres éléments du résultat global selon le paragraphe 95 doivent être reclassés de capitaux propres en résultat, sous forme d'un ajustement de reclassement (voir IAS 1 (révisée en 2007)) pour la ou les mêmes périodes que celle(s) au cours desquelles les flux de trésorerie prévus couverts affectent le résultat (par exemple, au cours des périodes de comptabilisation du produit ou de la charge d'intérêt). Toutefois, si l'entité s'attend à ce que tout ou partie d'une perte comptabilisée en autres éléments du résultat global ne sera pas recouvré au cours d'une ou plusieurs périodes futures, elle doit reclasser en résultat, sous forme d'un ajustement de reclassement, le montant qu'elle s'attend à ne pas recouvrer.

▼B

98 Si une couverture d'une transaction prévue conduit à comptabiliser un actif non financier ou un passif non financier, ou si une transaction prévue portant sur un actif ou un passif non financier devient un engagement ferme auquel est appliquée une comptabilité de couverture de juste valeur, l'entité doit alors adopter les dispositions des points a) ou b) ci-dessous:

►M5 a) Elle reclasse les profits ou pertes associés comptabilisés en autres éléments du résultat global selon le paragraphe 95 en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement [voir IAS 1 (révisée en 2007] pour la ou les mêmes périodes que celles au cours desquelles l'actif acquis ou le passif émis affectent le résultat (par exemple au cours des périodes de comptabilisation de la charge d'amortissement ou du coût des ventes). Toutefois, si l'entité s'attend à ce que tout ou partie d'une perte comptabilisée en autres éléments du résultat global ne sera pas recouvré au cours d'une ou plusieurs périodes futures, elle doit reclasser de capitaux propres en résultat, sous forme d'un ajustement de reclassement, le montant qu'elle s'attend à ne pas recouvrer.

b) Elle sort les profits ou pertes associés comptabilisés en autres éléments du résultat global selon le paragraphe 95 ◄ et les inclut dans le coût initial ou dans toute autre valeur comptable de l'actif ou du passif.

99 Une entité doit adopter comme méthode comptable les dispositions des points a) ou b) du paragraphe 98 et doit les appliquer de manière cohérente à l'ensemble des couvertures auxquelles se rapporte le paragraphe 98.

▼M22

100 Pour les couvertures de flux de trésorerie autres que celles couvertes par les paragraphes 97 et 98, les montants comptabilisés en autres éléments du résultat global doivent être reclassés de capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement (voir IAS 1 (révisée en 2007)) pour la ou les mêmes période(s) que celle(s) au cours desquelles les flux de trésorerie prévus couverts affectent le résultat (par exemple, lorsqu'une vente prévue se réalise).

▼B

101 Une entité doit cesser, à titre prospectif, de pratiquer la comptabilité de couverture énoncée aux paragraphes 95 à 100 dans chacune des circonstances suivantes:

a) l'instrument de couverture arrive à maturité ou est vendu, résilié ou exercé (à cet effet, le remplacement d'un instrument de couverture ou son renouvellement en un autre instrument de couverture n'est pas considéré constituer une expiration ou une résiliation si un tel remplacement ou un tel renouvellement s'inscrit dans la stratégie documentée de couverture de l'entité). Dans ce cas, le profit ou la perte cumulé(e) dégagé(e) sur l'instrument de couverture qui reste ►M5 a été comptabilisé(e) en autres éléments du résultat global ◄ depuis la période au cours de laquelle la couverture était efficace [voir paragraphe 95a)] ►M5 restera séparément en capitaux propres ◄ jusqu'à la réalisation de la transaction prévue. Lorsque la transaction se produit, les paragraphes 97, 98 ou 100 s'appliquent;

b) la couverture ne satisfait plus aux critères de comptabilité de couverture du paragraphe 88. Dans ce cas, le profit ou la perte cumulé(e) dégagé(e) sur l'instrument de couverture qui ►M5 a été comptabilisé en autres éléments du résultat global ◄ depuis la période au cours de laquelle la couverture était efficace [voir paragraphe 95a)] ►M5 restera séparément en capitaux propres ◄ jusqu'à la réalisation de la transaction prévue. Lorsque la transaction se produit, les paragraphes 97, 98 ou 100 s'appliquent;

▼B

c) l'entité s'attend à ce que la transaction prévue ne se réalise pas, auquel cas tout profit ou perte cumulé(e) dégagé(e) sur l'instrument de couverture qui ►M5 a été comptabilisé(e) en autres éléments du résultat global ◄ à compter de la période au cours de laquelle la couverture était efficace [voir paragraphe 95a)] ►M5 doit être reclassé(e) des capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement ◄. L'entité peut toujours s'attendre à la réalisation d'une transaction prévue quand bien même elle a cessé d'être hautement probable [voir paragraphe 88c)];

d) l'entité annule la désignation. Pour les opérations de couverture d'une transaction prévue, le profit ou la perte cumulé(e) dégagé(e) sur l'instrument de couverture qui ►M5 a été comptabilisé(e) en autres éléments du résultat global ◄ de la période au cours de laquelle la couverture était efficace [voir paragraphe 95a)] ►M5 doit être reclassé(e) des capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement ◄ jusqu'à la réalisation de la transaction prévue ou jusqu'à ce que l'entité cesse de s'attendre à ce qu'elle soit réalisée. Lorsque la transaction se produit, les paragraphes 97, 98 ou 100 s'appliquent. Si l'entité ne s'attend plus à ce que la transaction se réalise, le profit ou la perte cumulé(e) qui ►M5 avait été comptabilisé(e) en autres éléments du résultat global doit être reclassé(e) des capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement. ◄

Couverture d'un investissement net

102 Les couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger, y compris la couverture d'un élément monétaire comptabilisé comme faisant partie de l'investissement net (voir IAS 21) doivent être comptabilisées de la même manière que les couvertures de flux de trésorerie:

▼M5

(a) la partie du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture qui est considéré constituer une couverture efficace (voir paragraphe 88) doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global; et

(b) la partie inefficace doit être comptabilisée dans le compte de résultat.

▼M11

Le profit ou la perte sur l'instrument de couverture lié à la partie efficace de la couverture qui a été comptabilisé en autres éléments du résultat global doit être retiré des capitaux propres et reclassé en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement (voir IAS 1 (révisée en 2007) selon les paragraphes 48 à 49 de IAS 21 lors de la sortie totale ou partielle de l'activité à l'étranger.

▼B

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

103 Les entités doivent appliquer la présente norme (y compris les amendements publiés en mars 2004) pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est autorisée. Une entité ne doit pas appliquer la présente norme (y compris les amendements publiés en mars 2004) pour les périodes annuelles ouvertes avant le 1er janvier 2005 si elle n'applique pas également IAS 32 (publiée en décembre 2003). Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

103A Une entité doit appliquer l'amendement énoncé au paragraphe 2j) pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Si une entité applique les amendements de IFRIC 5 *Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement* pour une période annuelle antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période annuelle antérieure.

▼B

103B Le document Contrats de garantie financière (amendements d'IAS 39 et IFRS 4), publié en août 2005, a modifié les paragraphes 2e) et h), 4, 47 et AG4, ajouté le paragraphe AG4A, ajouté une nouvelle définition pour les contrats de garantie financière au paragraphe 9 et supprimé le paragraphe 3. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces changements pour une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément les amendements liés à IAS 32 ([1]) et à IFRS 4.

▼M5

103C IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95(a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E(d)(i), AG56, AG67, AG83 et AG99B. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M12

103D IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a supprimé le paragraphe 2(f). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.

▼M11

103E IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 102. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M6

103F Une entité doit appliquer l'amendement énoncé au paragraphe 2 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si une entité applique le document *Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation* (Amendements de IAS 32 et de IAS 1), publié en février 2008, au titre d'une période antérieure, l'amendement énoncé au paragraphe 2 doit être appliqué à cette période antérieure.

▼M14

_____

▼M15

103G Une entité doit appliquer les paragraphes AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A et AG110B de manière rétrospective pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009, conformément à IAS 8 *méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique Éléments éligibles à la couverture (Amendements à IAS 39) pour une période ouverte avant le 1er juillet 2009, elle doit l'indiquer.

([1]) Lorsqu'une entité applique IFRS 7, la référence à IAS 32 est remplacée par une référence à IFRS 7.

▼**M14**

103H *Reclassement des actifs financiers* (amendements d'IAS 39 et d'IFRS 7), publié en octobre 2008, a modifié les paragraphes 50 et AG8 et ajouté les paragraphes 50B à 50F. Une entité doit appliquer ces amendements à compter du 1er juillet 2008. Une entité ne doit pas reclasser un actif financier selon les paragraphes 50B, 50D ou 50E avant le 1er juillet 2008. Un reclassement d'un actif financier effectué à compter du 1er novembre 2008 ne prend effet qu'à la date du reclassement. Un reclassement d'un actif financier selon les paragraphes 50B, 50D ou 50E ne peut pas être appliqué de manière rétrospective avant le 1er juillet 2008.

103I *Reclassement des actifs financiers — Date d'entrée en vigueur et transition* (amendements d'IAS 39 et d'IFRS 7), publié en novembre 2008, a modifié le paragraphe 103H. Une entité doit appliquer cet amendement à compter du 1er juillet 2008.

▼**M20**

103J Une entité doit appliquer le paragraphe 12, tel que modifié par *Dérivés incorporés* (amendements d'IFRIC 9 et d'IAS 39), publié en mars 2009, pour les périodes annuelles se terminant le 30 juin 2009 ou après cette date.

▼**M22**

103K *Amélioration des IFRS* publié en avril 2009 a modifié les paragraphes 2(g), 97, 100 et AG30(g). Une entité doit appliquer les amendements des paragraphes 2(g), 97 et 100 à titre prospectif à tous les contrats non arrivés à expiration pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une entité doit appliquer l'amendement du paragraphe AG30(g) pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**B**

104 La présente norme doit être appliquée de manière rétrospective, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 105 à 108. Le solde à l'ouverture des résultats non distribués pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs doivent être ajustés comme si la présente norme avait toujours été appliquée, à moins que le retraitement de l'information ne soit impraticable. Si le retraitement est impraticable, l'entité doit l'indiquer et préciser dans quelle mesure l'information a été retraitée.

105 Lors de la première application de la présente norme, une entité est autorisée à désigner un actif financier précédemment comptabilisé comme étant disponible à la vente. ►**M5** Pour tout actif financier ainsi désigné, l'entité doit comptabiliser toutes les variations cumulées de la juste valeur dans une composante distincte des capitaux propres jusqu'à sa décomptabilisation ou sa dépréciation ultérieures, l'entité devant alors reclasser ce profit ou cette perte cumulés de capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement [voir IAS 1 (révisée en 2007)]. ◄ L'entité doit également:

a) retraiter l'actif financier en appliquant la nouvelle désignation dans les états financiers comparatifs; et

b) indiquer la juste valeur des actifs financiers à la date de désignation ainsi que leur classification et leur valeur comptable dans les états financiers antérieurs.

▼B

105A Une entité doit appliquer les paragraphes 11A, 48A, AG4B à AG4K, AG33A et AG33B ainsi que les amendements 2005 des paragraphes 9, 12 et 13 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée.

105B Une entité qui applique pour la première fois les paragraphes 11A, 48A, AG4B à AG4K, AG33A et AG33B et les amendements 2005 des paragraphes 9, 12 et 13 pour sa période annuelle ouverte à compter du 1er janvier 2006:

a) est autorisée, lors de la première application de ces nouveaux paragraphes et de ces paragraphes amendés, à désigner comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ tout actif financier ou passif financier précédemment comptabilisé qui, à ce moment, satisfait aux conditions de cette désignation. Si la période annuelle s'ouvre avant le 1er septembre 2005, ces désignations ne doivent pas nécessairement être achevées avant le 1er septembre 2005 et peuvent également comprendre les actifs financiers et les passifs financiers comptabilisés entre le début de cette période annuelle et le 1er septembre 2005. Nonobstant le paragraphe 91, pour tout actif financier et tout passif financier désigné comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ conformément au présent sous-paragraphe qui était précédemment désigné comme étant l'élément couvert dans le cadre de relations de comptabilité de couverture de juste valeur, la désignation de ces relations sera annulée au moment même de leur désignation à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄;

b) doit indiquer la juste valeur de tout actif financier ou de tout passif financier désigné selon le sous-paragraphe a) à la date de désignation ainsi que leur classification et leur valeur comptable dans les états financiers antérieurs;

c) doit annuler la désignation de tout actif financier ou passif financier précédemment désigné comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ s'il ne remplit pas les conditions pour cette désignation conformément aux nouveaux paragraphes et aux paragraphes modifiés. S'il y a lieu d'évaluer un actif financier ou un passif financier au coût amorti après annulation de la désignation, la date d'annulation de la désignation est réputée être sa date de comptabilisation initiale;

d) doit indiquer la juste valeur de tout actif ou passif financier dont la désignation a été annulée conformément au sous-paragraphe c) à la date d'annulation de la désignation ainsi que sa nouvelle classification.

105C Une entité qui applique pour la première fois les paragraphes 11A, 48A, AG4B à AG4K, AG33A et AG33B ainsi que les amendements 2005 des paragraphes 9, 12 et 13 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006:

a) doit annuler la désignation de tout actif financier ou passif financier précédemment désigné comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat s'il ne remplit pas les conditions pour cette désignation conformément aux nouveaux paragraphes et aux paragraphes modifiés. S'il y a lieu d'évaluer un actif financier ou un passif financier au coût amorti après annulation de la désignation, la date d'annulation de la désignation est réputée être sa date de comptabilisation initiale;

b) ne doit pas désigner comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ tout actif financier ou passif financier précédemment comptabilisé;

c) doit indiquer la juste valeur de tout actif ou passif financier dont la désignation a été annulée conformément au sous-paragraphe a) à la date d'annulation de la désignation ainsi que sa nouvelle classification.

▼B

105D Une entité doit retraiter ses états financiers comparatifs en utilisant les nouvelles désignations du paragraphe 105B ou 105C pour autant que, dans le cas d'un actif financier, d'un passif financier ou d'un groupe d'actifs financiers, de passifs financiers ou des deux, désigné(s) comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, ces éléments ou groupes auraient répondu aux critères du paragraphe 9b)i), 9b)ii) ou 11A au début de la période de comparaison ou, s'ils ont été acquis après le début de la période de comparaison, qu'ils auraient satisfait aux critères du paragraphe 9b)i), 9b)ii) ou 11A à la date de comptabilisation initiale.

106 Sauf dans les cas permis par le paragraphe 107, une entité doit appliquer les dispositions de décomptabilisation des paragraphes 15 à 37 et des paragraphes AG36 à AG52 de l'appendice A à titre prospectif. En conséquence, si une entité a décomptabilisé des actifs financiers selon IAS 39 (révisée en 2000) par suite d'une transaction réalisée avant le 1er janvier 2004 alors que ces actifs n'auraient pas dû être décomptabilisés selon la présente norme, elle ne doit pas comptabiliser ces actifs.

107 Nonobstant le paragraphe 106, une entité peut appliquer les dispositions de décomptabilisation des paragraphes 15 à 37 et des paragraphes AG36 à AG52 de l'appendice A à titre rétrospectif à partir d'une date choisie par l'entité, à condition que l'information nécessaire pour appliquer IAS 39 aux actifs et passifs décomptabilisés par suite de transactions passées ait été obtenue lors de la comptabilisation initiale de ces transactions.

107A Nonobstant le paragraphe 104, une entité peut appliquer les dispositions de la dernière phrase du paragraphe AG 76 et le paragraphe AG76A de l'une des manières suivantes:

a) à titre prospectif, pour les transactions conclues après le 25 octobre 2002; ou

b) à titre prospectif, pour les transactions conclues après le 1er janvier 2004.

▼M5

108 L'entité ne doit pas ajuster la valeur comptable d'actifs non financiers ou de passifs non financiers de manière à exclure les profits et pertes liés aux couvertures de flux de trésorerie inclus dans la valeur comptable avant l'ouverture de la période au cours de laquelle la présente Norme est appliquée pour la première fois. Au début de la période au cours de laquelle la présente Norme est appliquée pour la première fois, tout montant comptabilisé hors résultat (en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres) pour une couverture d'un engagement ferme qui, selon la présente Norme, est comptabilisé comme une couverture de la juste valeur, doit être reclassé en actif ou en passif, à l'exception d'une opération de couverture de risque de change, qui continue à être traitée comme une couverture de flux de trésorerie.

▼B

108A Une entité doit appliquer la dernière phrase du paragraphe 80 ainsi que les paragraphes AG99A et AG99B pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité a désigné comme étant l'élément couvert une transaction externe prévue qui:

a) est libellée dans la devise fonctionnelle de l'entité qui conclut la transaction;

▼B

b) donne lieu à une exposition qui aura une incidence sur le résultat consolidé (c'est-à-dire est libellée dans une devise différente de la devise de présentation du groupe); et

c) aurait répondu aux conditions requises pour appliquer la comptabilité de couverture si elle n'avait pas été libellée dans la devise fonctionnelle de l'entité qui la conclut,

elle peut appliquer la comptabilité de couverture dans les états financiers consolidés de la ou des période(s) antérieure(s) à la date d'application de la dernière phrase du paragraphe 80 et des paragraphes AG99A et AG99B.

108B Une entité peut ne pas appliquer le paragraphe AG99B aux informations comparatives relatives aux périodes antérieures à la date d'application de la dernière phrase du paragraphe 80 et du paragraphe AG99A.

▼M22

108C Les paragraphes 9, 73 et AG8 ont été modifiés et le paragraphe 50A a été ajouté par *Améliorations des IFRS* publié en mai 2008. Le paragraphe 80 a été modifié par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une entité doit appliquer les amendements des paragraphes 9 et 50A à partir de la date où elle a appliqué les amendements de 2005 énoncés au paragraphe 105A, et de la même manière qu'elle a appliqué ces derniers amendements. Une application anticipée de l'ensemble des amendements est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼B

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

109 La présente norme annule et remplace IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* révisée en octobre 2000.

110 La présente norme et les commentaires de mise en œuvre qui l'accompagnent annulent et remplacent les commentaires de mise en œuvre publiés par le comité de commentaires de mise en œuvre d'IAS 39 établi par l'ancien IASC.

Appendice

Commentaires relatifs à l'application

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

CHAMP D'APPLICATION (paragraphes 2 à 7)

AG1 Certains contrats imposent un paiement fondé sur des variables climatiques, géologiques, ou d'autres variables physiques (ceux qui reposent sur des variables climatiques sont parfois qualifiés de «dérivés climatiques»). Si ces contrats ne sont pas dans le champ d'application d'IFRS 4, ils sont dans le champ d'application de la présente norme.

AG2 La présente norme ne modifie pas les dispositions relatives aux plans d'avantages du personnel conformes aux dispositions d'IAS 26 *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite* et aux accords sur les redevances calculées sur la base des volumes des produits provenant de ventes ou de services comptabilisés selon IAS 18.

▼B

AG3 Une entité prend parfois ce qu'elle appelle une «participation stratégique» dans des instruments de capitaux propres émis par une autre entité, dans l'intention d'établir ou de maintenir sur le long terme une relation opérationnelle avec l'entité dans laquelle une participation est prise. L'entité qui effectue le placement utilise IAS 28, pour déterminer si le mode de comptabilisation approprié pour cette participation est la mise en équivalence. De même, l'entité qui effectue le placement utilise IAS 31, pour déterminer si le mode de comptabilisation approprié pour cette participation est l'intégration proportionnelle ou la mise en équivalence. Si ni la méthode de la mise en équivalence ni l'intégration proportionnelle ne sont appropriées, l'entité applique la présente norme à cette participation stratégique.

AG3A La présente norme s'applique aux actifs financiers et aux passifs financiers des assureurs, à l'exception des droits et des obligations qui sont exclus par le paragraphe 2e) car ils sont générés selon des contrats dans le champ d'application d'IFRS 4.

AG4 Les contrats de garantie financière peuvent revêtir diverses formes juridiques, telles que celle d'une garantie, de certains types de lettre de crédit, d'un contrat couvrant le risque de défaillance ou d'un contrat d'assurance. Leur traitement comptable ne dépend pas de leur forme juridique. Des exemples du traitement approprié figurent ci-après [voir les paragraphes 2e)]:

a) bien qu'un contrat de garantie financière réponde à la définition d'un contrat d'assurance dans IFRS 4 si le risque transféré est important, l'émetteur applique la présente norme. Toutefois, si l'émetteur a auparavant explicitement affirmé qu'il considérait ces contrats comme des contrats d'assurance et s'il a utilisé la comptabilité applicable aux contrats d'assurance, il peut choisir d'appliquer soit la présente norme, soit IFRS 4 à ces contrats de garantie financière. Si la présente norme s'applique, le paragraphe 43 impose à l'émetteur de comptabiliser initialement un contrat de garantie financière à la juste valeur. Si un contrat de garantie financière a été émis à une partie non liée, dans le cadre d'une transaction autonome réalisée dans des conditions de concurrence normale, il est probable que sa juste valeur à l'origine soit, sauf preuve du contraire, égale à la prime perçue. Par la suite, sauf si le contrat de garantie financière a été désigné à l'origine comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ ou sauf si les paragraphes 29 à 37 et AG47 à AG52 s'appliquent (lorsque le transfert d'un actif financier ne remplit pas les conditions de décomptabilisation ou que l'approche de l'implication continue s'applique), l'émetteur l'évalue à la plus grande des deux valeurs ci-après:

   i) le montant déterminé conformément à IAS 37; et

   ii) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, de l'amortissement cumulé comptabilisé selon IAS 18 [voir paragraphe 47c)];

b) certaines garanties liées à des crédits n'imposent pas, comme condition préalable au paiement, que le porteur soit exposé à une perte ou ait encouru une perte suite au défaut de paiement sur l'actif garanti par le débiteur à l'échéance. Un exemple d'une telle garantie est une garantie qui impose des paiements en réaction à des variations d'une notation de crédit ou d'un indice de crédit spécifiés. De telles garanties ne sont pas des contrats de garantie financière, telles que définis dans la présente norme, et ne sont pas des contrats d'assurance selon la définition d'IFRS 4. De telles garanties sont des dérivés et l'émetteur leur applique la présente norme;

▼B

c) si un contrat de garantie financière a été émis dans le cadre de la vente des marchandises, l'émetteur applique IAS 18 pour déterminer le moment où il comptabilise le produit de la garantie et celui de la vente des marchandises.

AG4A Les indications établissant qu'un émetteur considère des contrats comme des contrats d'assurance figurent en général dans les communications de l'émetteur destinées aux clients et aux autorités de réglementation, dans les contrats, les documentations d'affaires et les états financiers. De plus, les contrats d'assurance sont souvent soumis à des exigences comptables distinctes des exigences relatives à d'autres types de transactions, tels que les contrats émis par les banques ou les sociétés commerciales. Dans ce cas, les états financiers d'un émetteur comprennent généralement une déclaration selon laquelle l'émetteur a utilisé ces dispositions comptables.

DÉFINITIONS (paragraphes 8 à 9)

Désignation à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄

AG4B Le paragraphe 9 de la présente norme permet à une entité de désigner un actif financier, un passif financier ou un groupe d'instruments financiers (actifs financiers, passifs financiers ou les deux) comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, à condition que cette désignation aboutisse à des informations plus pertinentes.

AG4C La décision d'une entité de désigner un actif financier ou un passif financier comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ est semblable à un choix de méthode comptable (même si, contrairement à un choix de méthode comptable, une application cohérente n'en est pas exigée à toutes les transactions semblables. Lorsqu'une entité a un tel choix, le paragraphe 14b) d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* impose que la méthode choisie génère des états financiers qui fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. Dans le cas de la désignation à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, le paragraphe 9 indique les deux circonstances dans lesquelles sera satisfaite l'exigence relative à la fourniture d'informations plus pertinentes. En conséquence, pour choisir cette désignation conformément au paragraphe 9, l'entité doit démontrer que cette désignation correspond à l'une (ou aux deux) de ces deux circonstances.

Paragraphe 9b)i): la désignation élimine ou réduit significativement une incohérence d'évaluation ou de comptabilisation qui surviendrait s'il en était autrement

AG4D Selon IAS 39, l'évaluation d'un actif financier ou d'un passif financier et la classification des variations comptabilisées de sa valeur sont déterminées selon la classification de l'élément et selon que l'élément fait ou non partie d'une relation de couverture désignée. Ces exigences peuvent créer une incohérence d'évaluation ou de comptabilisation (parfois appelée «non-concordance comptable») lorsque, par exemple, en l'absence de désignation à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, un actif financier serait classé comme disponible à la vente (la plupart des variations de la juste valeur étant directement comptabilisées en ►M5 autres éléments du résultat global ◄) et un passif que l'entité considère lié serait évalué au coût amorti (les variations de la juste valeur n'étant pas comptabilisées). Dans de telles circonstances, une entité peut conclure que ses états financiers fourniraient une information plus pertinente si l'actif et le passif étaient tous deux classés comme étant à la juste valeur dans ►M5 l'état du résultat global ◄.

▼B

AG4E Les exemples suivants montrent à quel moment cette condition pourrait être remplie. Dans tous les cas, une entité ne peut utiliser cette condition pour désigner des actifs financiers ou des passifs financiers comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ que si elle satisfait au principe du paragraphe 9b)i).

a) Une entité a des passifs dont les flux de trésorerie sont contractuellement fondés sur la performance des actifs qui, autrement, seraient classés comme disponibles à la vente. Par exemple, un assureur peut avoir des passifs contenant un élément de participation discrétionnaire qui paie des prestations en fonction des rendements de placements réalisés et/ou latents d'un portefeuille spécifié composé des actifs de l'émetteur. Si l'évaluation de ces passifs reflète les prix de marché actuels, la classification des actifs comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ signifie que les variations de la juste valeur des actifs financiers sont comptabilisées en résultat au cours de la même période que les variations liées de la juste valeur des passifs.

b) Une entité a des passifs en vertu de contrats d'assurance dont l'évaluation intègre des informations actuelles (comme l'autorise IFRS 4, paragraphe 24) et des actifs financiers qu'elle considère liés qui autrement seraient classés comme étant disponibles à la vente ou évalués au coût amorti.

c) Une entité dispose d'actifs financiers, de passifs financiers ou des deux qui ont en commun un risque, tel qu'un risque de taux d'intérêt, qui donne lieu à des variations de la juste valeur en sens contraire, qui tendent à se compenser. Toutefois, seuls quelques-uns des instruments seraient évalués à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ (c'est-à-dire sont des dérivés ou sont classés comme détenus à des fins de transaction). Il peut également s'agir du cas où les conditions de la comptabilité de couverture ne sont pas remplies, par exemple lorsque les conditions d'efficacité du paragraphe 88 ne sont pas remplies.

d) Une entité dispose d'actifs financiers, de passifs financiers ou des deux qui ont en commun un risque, tel qu'un risque de taux d'intérêt, qui donne lieu à des variations de la juste valeur en sens contraire, qui tendent à se compenser, et l'entité ne remplit pas les conditions requises pour la comptabilité de couverture parce qu'aucun des instruments n'est un dérivé. De plus, en l'absence de comptabilité de couverture, il existe une incohérence notable dans la comptabilisation des profits et des pertes. Par exemple:

i) l'entité a financé un portefeuille d'actifs à taux fixe qui, en d'autres circonstances, seraient classés comme disponibles à la vente par des emprunts obligataires à taux fixe dont les variations de juste valeur tendent à se compenser. La comptabilisation, à la fois des actifs et des emprunts obligataires, à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ corrige l'incohérence qui, dans d'autres circonstances, résulterait de l'évaluation des actifs à la juste valeur, les variations étant ►M5 comptabilisées en autres éléments du résultat global ◄ et des emprunts obligataires au coût amorti;

▼B

ii) l'entité a financé un groupe spécifique de prêts par l'émission d'obligations négociées dont les variations de juste valeur tendent à se compenser. Si en outre, l'entité achète et vend régulièrement les obligations, mais n'achète et ne vend les prêts que rarement, voire jamais, le fait de comptabiliser à la fois les prêts et les obligations à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ élimine l'incohérence dans le temps de la comptabilisation des profits et des pertes qui résulterait, autrement, de leur évaluation au coût amorti et de la comptabilisation d'un profit ou d'une perte chaque fois qu'une obligation est rachetée.

AG4F Dans des cas tels que ceux décrits dans le paragraphe précédent, désigner comme étant évalués à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, lors de la comptabilisation initiale, les actifs et les passifs financiers qui ne sont autrement pas évalués ainsi peut éliminer ou réduire significativement l'incohérence d'évaluation ou de comptabilisation et générer des informations plus pertinentes. Pour des besoins pratiques, l'entité n'est pas tenue de conclure des transactions simultanément sur tous les actifs et passifs qui donnent lieu à l'incohérence d'évaluation ou de comptabilisation. Un retard raisonnable est permis, à condition que chaque transaction soit désignée comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ lors de sa comptabilisation initiale et, qu'à ce moment, toutes les transactions restantes soient censées devoir se produire.

AG4G Il ne serait pas acceptable de ne désigner que quelques-uns des actifs financiers et des passifs financiers à l'origine de l'incohérence comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ si, ce faisant, on n'éliminait ou ne réduisait pas significativement l'incohérence et si l'on ne générait donc pas une information plus pertinente. Toutefois, il serait acceptable de ne désigner qu'un certain nombre d'actifs financiers ou de passifs financiers similaires si, ce faisant, l'on réduit fortement l'incohérence (voire davantage que par d'autres désignations autorisées). Par exemple, supposons qu'une entité ait plusieurs passifs financiers similaires d'un montant total de 100 UM ([1]) et plusieurs actifs financiers similaires d'un montant total de 50 UM, mais qui sont évalués sur une base différente. L'entité peut fortement réduire l'incohérence d'évaluation, lors de la comptabilisation initiale, en désignant tous les actifs mais seulement une partie des passifs (par exemple, des passifs individuels d'un montant total de 45 UM) comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄. Toutefois, puisque la désignation comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ ne peut être appliquée qu'à l'intégralité d'un instrument financier, l'entité, dans cet exemple, doit désigner un ou plusieurs passifs dans leur intégralité. Elle ne pourrait désigner ni une composante de passif (par exemple, des changements de valeur qui ne sont imputables qu'à un seul risque, tels les variations d'un taux d'intérêt de référence) ni une proportion (c'est-à-dire un pourcentage) d'un passif.

Paragraphe 9b)ii): un groupe d'actifs financiers, de passifs financiers ou les deux est géré, et sa performance évaluée, sur la base de la juste valeur conformément à une stratégie documentée de gestion de risques ou d'investissement.

AG4H Une entité peut gérer et évaluer la performance d'un groupe d'actifs financiers, de passifs financiers ou des deux de telle sorte qu'évaluer ce groupe à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ génère des informations plus pertinentes. Ce qui importe dans ce cas est la façon dont l'entité gère et évalue la performance, plutôt que la nature de ses instruments financiers.

([1]) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

▼B

AG4I Les exemples suivants montrent à quel moment cette condition pourrait être remplie. Dans tous les cas, une entité peut utiliser cette condition pour désigner des actifs ou des passifs financiers comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ uniquement si elle satisfait au principe du paragraphe 9b)ii).

a) L'entité est un organisme de capital-risque, un fonds commun, une forme de *trust* ou une entité similaire dont l'activité consiste à investir dans des actifs financiers afin de bénéficier de leur rendement global sous forme d'intérêts ou de dividendes et de variations de la juste valeur. IAS 28 et IAS 31 permettent d'exclure ces instruments de leur champ d'application, à condition qu'ils soient évalués à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄. Une entité peut appliquer la même politique comptable aux autres investissements qu'elle gère sur une base de rendement global mais sur laquelle elle n'exerce pas suffisamment d'influence pour les intégrer au champ d'application d'IAS 28 ou d'IAS 31.

b) L'entité a des actifs et des passifs financiers qui ont en commun un ou plusieurs risques et ces risques sont gérés et évalués à la juste valeur conformément à une politique documentée de gestion d'actifs et de passifs. On pourrait citer comme exemple une entité qui a émis des «produits structurés» contenant de multiples dérivés incorporés et qui gère les risques qui en résultent sur une base de juste valeur en utilisant un assortiment d'instruments financiers dérivés et non dérivés. Un exemple similaire pourrait être celui d'une entité qui émet des prêts à taux d'intérêt fixes et qui gère le risque de taux d'intérêt de référence qui en résulte en utilisant un assortiment d'instruments financiers dérivés ou non dérivés.

c) L'entité est un assureur qui détient un portefeuille d'actifs financiers, qui gère ce portefeuille de manière à en maximiser le rendement global (c'est-à-dire les intérêts ou les dividendes et les variations de la juste valeur) et qui évalue sa performance sur cette base. Le portefeuille peut être détenu pour y adosser des passifs, des instruments de capitaux propres ou les deux. Si le portefeuille est détenu pour y adosser des passifs spécifiques, la condition du paragraphe 9b)ii) peut être remplie pour les actifs, que l'assureur gère et évalue également, ou non, les passifs sur la base de la juste valeur. La condition du paragraphe 9b)ii) peut être remplie lorsque l'objectif de l'assureur est de maximiser le rendement global des actifs à long terme, même si les montants payés aux porteurs de contrats participatifs dépendent d'autres facteurs tels que le montant des profits réalisés sur une plus courte période (par exemple, une année) ou s'ils sont soumis à la discrétion de l'assureur.

AG4J Comme indiqué ci-dessus, cette condition dépend de la manière dont l'entité gère et évalue la performance du groupe d'instruments financiers considérés. En conséquence (sous réserve de l'exigence de désignation lors de la comptabilisation initiale), une entité qui désigne les instruments financiers comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ sur la base de cette condition doit désigner tous les instruments financiers admissibles qui sont gérés et évalués ensemble.

▼B

AG4K La documentation de la stratégie de l'entité ne doit pas être considérable, mais elle doit être suffisante pour démontrer sa conformité avec le paragraphe 9b)ii). Cette documentation n'est pas requise pour chacun des éléments individuels, mais peut l'être sur base de portefeuille. Par exemple, si le système de gestion de performance d'un service — approuvé par les principaux dirigeants de l'entité — indique clairement que sa performance est évaluée sur la base d'un rendement global, aucune autre documentation n'est exigée pour démontrer le respect du paragraphe 9b)ii).

Taux d'intérêt effectif

AG5 Dans certains cas, des actifs financiers sont acquis avec une forte décote qui reflète des pertes de crédit avérées. Les entités incorporent ces pertes de crédit avérées dans les flux de trésorerie estimés lors du calcul du taux d'intérêt effectif.

AG6 Lorsqu'elle applique la méthode du taux d'intérêt effectif, une entité amortit généralement les commissions, les points payés ou reçus, les coûts de transaction et les autres surcotes ou décotes inclus dans le calcul du taux d'intérêt effectif sur la durée de vie prévue de l'instrument. Une période plus courte est toutefois utilisée s'il s'agit de la période à laquelle se rapportent les commissions, les points payés ou reçus, les coûts de transactions ou les surcotes ou décotes. Cela sera le cas si la variable à laquelle se rapportent les commissions, les points payés ou reçus, les coûts de transactions ou les surcotes ou décotes, est refixée au prix du marché avant l'échéance prévue de cet instrument. Dans ce cas, la période d'amortissement appropriée est la période allant jusqu'à la prochaine date de refixation du prix. Par exemple, si une surcote ou une décote sur un instrument à taux variable reflète l'intérêt couru sur l'instrument depuis la dernière date de paiement de l'intérêt ou des variations des taux du marché depuis la dernière refixation du taux d'intérêt variable au prix du marché, elle sera amortie jusqu'à la prochaine date de refixation de l'intérêt variable au taux du marché. En effet, la surcote ou la décote est liée à la période à courir jusqu'à la date suivante de refixation du taux d'intérêt parce qu'à cette date, la variable qui génère la surcote ou la décote (à savoir les taux d'intérêt) est refixée au prix du marché. Toutefois, si la surcote ou la décote résulte d'une variation de la marge de crédit qui majore le taux variable spécifié dans l'instrument, ou d'autres variables qui ne sont pas refixées au prix du marché, l'amortissement est effectué sur la durée de vie prévue de l'instrument.

AG7 Pour les actifs et passifs financiers à taux variable, une réestimation périodique des flux de trésorerie destinée à refléter les fluctuations des taux d'intérêt du marché modifie le taux d'intérêt effectif. Dans le cas d'un actif ou d'un passif financier à taux variable comptabilisé initialement pour un montant égal au montant en principal à recevoir ou à rembourser à l'échéance, le fait de réestimer les paiements futurs d'intérêts n'a normalement pas d'effet significatif sur la valeur comptable de l'actif ou du passif.

▼M8

AG8 Si une entité révise ses estimations d'encaissements ou de décaissements, elle doit ajuster la valeur comptable de l'actif ou du passif financier (ou du groupe d'instruments financiers) de manière à refléter les flux de trésorerie estimés, réels et révisés. L'entité recalcule la valeur comptable en recherchant la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus au taux d'intérêt effectif initial de l'instrument financier ou, le cas échéant, au taux d'intérêt effectif révisé conformément au paragraphe 92. L'ajustement est comptabilisé en tant que produit ou charge au compte de résultat. Si un actif financier est reclassé selon le paragraphe 50B, 50D ou 50E et que, par la suite, l'entité augmente ses estimations d'encaissements futurs de trésorerie en conséquence d'une amélioration de la recouvrabilité

▼M8

de ces encaissements de trésorerie, l'effet de cette augmentation doit être comptabilisé en tant qu'ajustement du taux d'intérêt effectif à compter de la date du changement d'estimation, et non en tant qu'ajustement de la valeur comptable de l'actif à la date du changement d'estimation.

▼B

Dérivés

AG9 Les contrats à terme normalisés et de gré à gré («futures» et «forwards»), les swaps et les contrats d'option sont des exemples types de dérivés. Un dérivé a habituellement un montant notionnel qui est un montant en monnaies étrangères, un nombre d'actions, un nombre d'unités de poids ou de volume, ou d'autres unités spécifiées dans le contrat. Mais un instrument dérivé n'impose pas au porteur ou au souscripteur d'investir ou de recevoir le montant notionnel au commencement du contrat. Un dérivé peut également imposer le paiement d'un montant fixe ou d'un montant susceptible de varier (mais de manière non proportionnelle par rapport à une variation du sous-jacent) à la suite d'un événement futur non lié à un montant notionnel. Un contrat peut imposer, par exemple, le paiement d'un montant fixe de 1 000 UM ([1]) si le LIBOR à six mois augmente de 100 points de base. Un tel contrat est un instrument dérivé même en l'absence d'indication d'un montant notionnel.

AG10 Dans la présente norme, la définition d'un instrument dérivé inclut les contrats qui font l'objet d'un règlement brut par livraison de l'élément sous-jacent (par exemple, un contrat à terme de gré à gré portant sur l'acquisition d'un instrument d'emprunt à taux fixe). Une entité peut avoir un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net en numéraire ou par un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers (par exemple, un contrat d'achat ou de vente d'une marchandise à un prix déterminé et à une date ultérieure). Un tel contrat entre dans le champ d'application de la présente norme, sauf s'il a été conclu et s'il est toujours détenu aux fins de livraison d'un élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation (voir paragraphes 5 à 7).

AG11 L'une des caractéristiques définissant un dérivé est qu'il demande un investissement initial net inférieur à ce qui serait nécessaire pour d'autres types de contrats dont on pourrait attendre des réactions similaires aux évolutions des conditions du marché. Un contrat d'option répond à cette définition, car la prime est inférieure au placement qui serait nécessaire pour obtenir l'instrument financier sous-jacent sur lequel porte l'option. Un swap de monnaies étrangères qui impose un échange initial de monnaies étrangères différentes ayant une juste valeur identique répond à cette définition, car le placement initial net est nul.

AG12 Un achat ou une vente normalisés donnent lieu à un engagement de prix fixe entre la date de transaction et la date de règlement, qui répond à la définition d'un dérivé. Toutefois, étant donné la brève durée de l'engagement, il n'est pas comptabilisé comme un instrument financier dérivé. La présente norme prévoit plutôt pour ces contrats normalisés un mode spécial de comptabilisation (voir paragraphes 38 et AG53 à AG56).

([1]) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

▼B

AG12A La définition d'un dérivé fait référence aux variables non financières qui ne sont pas spécifiques à une des parties au contrat. Celles-ci incluent un indice des pertes à la suite d'un tremblement de terre dans une région particulière et un indice des températures dans une ville particulière. Les variables non financières spécifiques à une des parties au contrat incluent la survenance ou la non-survenance d'un incendie qui endommage ou détruit un actif de cette partie. Une variation de la juste valeur d'un actif non financier est spécifique à son détenteur si la juste valeur reflète non seulement les variations des prix de marché de ces actifs (variable financière), mais aussi l'état d'un actif non financier spécifique détenu (variable non financière). Par exemple, si une garantie de la valeur résiduelle d'une voiture spécifique expose le garant au risque de changements de l'état physique de la voiture, la variation de cette valeur résiduelle est spécifique au propriétaire de la voiture.

Coûts de transaction

AG13 Les coûts de transaction englobent les honoraires et commissions versés aux agents (y compris leurs employés agissant comme des agents de vente), conseils, courtiers et arbitragistes, les montants prélevés par les agences réglementaires et les Bourses de valeur ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts de transaction n'incluent ni la prime de remboursement ou d'émission de la dette, ni les coûts de financement, ni des coûts internes d'administration ou des frais de siège.

Actifs et passifs financiers détenus à des fins de transaction

AG14 La notion de transaction reflète généralement un mouvement actif et fréquent d'achats et de ventes, et les instruments financiers détenus à des fins de transaction sont généralement utilisés pour dégager un bénéfice des fluctuations à court terme du prix ou de la marge de l'arbitragiste.

AG15 Sont notamment à compter parmi les passifs financiers détenus à des fins de transaction:

a) les passifs dérivés qui ne sont pas comptabilisés comme des instruments de couverture;

b) les obligations de remettre des actifs financiers empruntés par un vendeur à découvert (c'est-à-dire une entité qui vend des titres qu'elle a empruntés et ne possède pas encore);

c) les passifs financiers assumés dans l'intention de les racheter dans un avenir proche (par exemple, un instrument d'emprunt coté que l'émetteur peut racheter dans un avenir proche en fonction des variations de sa juste valeur); et

d) les passifs financiers qui font partie d'un portefeuille d'instruments financiers identifiés gérés ensemble et qui présente des indications d'un profil récent de prise de bénéfices à court terme.

Le fait qu'un passif soit utilisé pour financer des activités de transaction n'en fait pas, en soi, un passif détenu à des fins de transaction.

Placements détenus jusqu'à leur échéance

AG16 Une entité n'a pas l'intention manifeste de conserver jusqu'à son échéance un placement dans un actif financier ayant une échéance fixe si:

a) l'entité a l'intention de conserver l'actif financier pour une période indéfinie;

▼B

b) l'entité est prête à vendre l'actif financier (autrement que dans le cas d'une situation qui n'est pas appelée à se reproduire et que l'entité n'aurait pu raisonnablement anticiper) en réponse à des variations affectant les taux d'intérêt du marché ou les risques, à des besoins de liquidités, à des changements dans la disponibilité et le rendement dégagé sur des placements alternatifs, à des changements dans les sources de financement et dans les modalités de ces financements ou les risques sur monnaies étrangères; ou

c) l'émetteur a le droit de régler l'actif financier pour un montant sensiblement inférieur à son coût amorti.

AG17 Un instrument d'emprunt à taux d'intérêt variable peut répondre aux critères d'un placement détenu jusqu'à son échéance. Les instruments de capitaux propres ne peuvent être des placements détenus jusqu'à leur échéance, soit parce qu'ils ont une durée de vie indéfinie (comme les actions ordinaires), soit parce que les montants que leur détenteur peut recevoir peuvent varier d'une manière qui n'est pas déterminée à l'avance (comme dans les cas d'options d'achat d'actions, de bons de souscription et de droits assimilés). En ce qui concerne la définition des placements détenus jusqu'à leur échéance, on entend par paiements d'un montant fixe ou pouvant être déterminé et par échéance fixe un accord contractuel qui définit les montants et les dates des paiements au porteur, tels que les paiements en intérêts et en principal. Un risque significatif de non-paiement n'empêche pas la classification d'un actif financier comme détenu jusqu'à l'échéance tant que ses paiements contractuels sont fixes ou déterminables et que les autres critères de ce classement sont respectés. Si les termes d'un instrument de dette perpétuel prévoient le paiement d'intérêts pour une durée indéfinie, l'instrument ne peut être classé comme détenu jusqu'à l'échéance car il ne comporte pas de date d'échéance.

AG18 Les critères entraînant la classification en tant que placement détenu jusqu'à son échéance sont respectés pour un actif financier qui est remboursable par l'émetteur si le porteur a l'intention et la capacité de le conserver jusqu'à son remboursement ou jusqu'à son échéance et si le porteur doit recouvrer la quasi-totalité de sa valeur comptable. Si elle est exercée, l'option d'achat de l'émetteur accélère simplement l'échéance de l'actif. Toutefois, si l'actif financier peut être racheté sur des bases qui conduiraient à ce que le porteur ne recouvre pas la quasi-totalité de sa valeur comptable, l'actif financier ne peut pas être classé en tant qu'actif détenu jusqu'à son échéance. Pour déterminer si la valeur comptable sera pour l'essentiel recouvrée, l'entité prend en compte toutes les primes versées et tous les coûts de transaction incorporés.

AG19 Un actif financier remboursable au gré du porteur (c'est-à-dire que le porteur est en droit d'exiger que l'émetteur rembourse ou rachète ledit actif avant son échéance) ne peut être classé en tant que placement détenu jusqu'à son échéance car le paiement au titre d'une option de vente sur un actif financier est incompatible avec l'expression d'une intention de conserver l'actif financier jusqu'à son échéance.

AG20 Pour la plupart des actifs financiers, la juste valeur constitue une évaluation plus adaptée que le coût amorti. Les placements détenus jusqu'à leur échéance sont une exception, mais uniquement si l'entité a l'intention manifeste et la capacité de conserver le placement jusqu'à son échéance. Lorsque les actes d'une entité suscitent le doute sur son intention et sa capacité à conserver ces placements jusqu'à leur échéance, le paragraphe 9 interdit le recours à l'exception pendant une période de temps raisonnable.

▼B

AG21 Un scénario catastrophe qui ne présente qu'une faible probabilité, tel qu'un retrait massif des dépôts bancaires ou une situation similaire affectant une entreprise d'assurance n'est pas une hypothèse retenue par une entité pour décider ou non si elle a l'intention manifeste et la capacité de détenir un placement jusqu'à son échéance.

AG22 Des ventes avant l'échéance pourraient satisfaire à la condition énoncée au paragraphe 9 — et par conséquent ne pas susciter le doute quant à l'intention de l'entité de conserver ses autres placements jusqu'à leur échéance — si ces ventes sont dues à l'une des raisons suivantes:

a) une dégradation importante de la qualité du crédit de l'émetteur. Par exemple, une vente consécutive à la baisse d'une notation par une agence de notation extérieure ne met pas nécessairement en doute l'intention de l'entité de détenir d'autres placements jusqu'à leur échéance si la baisse de la notation fournit la preuve d'une détérioration substantielle de la qualité du crédit de l'émetteur, jugée par référence à la notation attribuée lors de la comptabilisation initiale. De même, si une entité utilise des notations internes pour évaluer ses expositions aux risques, toute variation de ces notes internes peut contribuer à identifier des émetteurs dont la qualité du crédit s'est nettement détériorée, à condition que l'approche de l'attribution de notes internes par l'entité et les variations de ces notes donnent une mesure régulière, fiable et objective de la qualité du crédit des émetteurs. Lorsqu'il existe une indication de dépréciation d'un actif financier (voir paragraphes 58 et 59), la détérioration de la qualité du crédit est souvent considérée comme significative;

b) une modification de la réglementation fiscale supprimant ou réduisant de façon significative l'exonération fiscale dont bénéficient les intérêts sur les placements détenus jusqu'à leur échéance mais pas une modification de la réglementation fiscale révisant les taux d'impôt marginaux applicables aux produits financiers);

c) un regroupement d'entreprises majeur ou une sortie majeure (telle que la vente d'un secteur) nécessitant la vente ou le transfert de placements détenus jusqu'à leur échéance pour maintenir la situation existante de l'entité en matière de risque de taux d'intérêt ou sa politique de risque de crédit (bien que le regroupement d'entreprises constitue un événement dépendant de la volonté de l'entité, les modifications de son portefeuille de placements pour maintenir sa situation de risque de taux d'intérêt ou sa politique en matière de risque de crédit peuvent être induites plutôt que prévues);

d) un changement des dispositions légales ou réglementaires modifiant de façon significative soit ce qui constitue un placement admissible, soit le montant maximal de certains types de placement, amenant ainsi l'entité à se séparer d'un placement détenu jusqu'à son échéance;

e) un renforcement significatif des obligations en matière de capitaux propres qui amène l'entité à se restructurer en vendant des placements détenus jusqu'à leur échéance;

f) une augmentation significative de la pondération des risques des placements détenus jusqu'à leur échéance utilisée dans le cadre de la réglementation prudentielle fondée sur les capitaux propres.

AG23 Une entité n'a pas la capacité manifeste de conserver jusqu'à son échéance un placement dans un actif financier ayant une échéance fixe si:

a) elle ne dispose pas des ressources financières nécessaires pour continuer à financer son placement jusqu'à échéance; ou

▼B

b) elle est assujettie à une contrainte existante juridique ou autre, qui pourrait remettre en cause son intention de conserver l'actif financier jusqu'à échéance (toutefois, le fait que l'émetteur ait une option d'achat ne remet pas nécessairement en cause l'intention qu'a l'entité de conserver un actif financier jusqu'à son échéance — voir paragraphe AG18).

AG24 Des circonstances autres que celles décrites aux paragraphes AG16 à AG23 peuvent indiquer qu'une entité n'a pas l'intention manifeste ou la capacité de conserver un placement jusqu'à son échéance.

AG25 Une entité évalue son intention et sa capacité à conserver jusqu'à la date d'échéance ses placements détenus jusqu'à leur échéance, non seulement lors de la comptabilisation initiale de ces actifs financiers, mais également à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ultérieure ◄.

Prêts et créances

AG26 Tout actif financier non dérivé à paiements fixes ou déterminables (y compris les actifs de prêt, créances commerciales, placements dans des instruments d'emprunt et des dépôts détenus dans des banques) peut répondre à la définition de prêts et de créances. Toutefois, un actif financier coté sur un marché actif (par exemple, un instrument d'emprunt coté, voir paragraphe AG71) ne remplit pas les conditions requises pour être classé comme un prêt ou une créance. Les actifs financiers qui ne répondent pas à la définition de prêts et de créances peuvent être classés comme détenus jusqu'à l'échéance s'ils répondent aux conditions d'une telle classification (voir paragraphes 9 et AG16 à AG25). Lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier qui serait autrement classé comme un prêt ou une créance, une entité peut désigner cet actif comme un actif financier à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ ou comme un actif financier disponible à la vente.

DÉRIVÉS INCORPORÉS (paragraphes 10 à 13)

AG27 Si un contrat hôte ne comporte pas d'échéance indiquée ou prédéterminée et représente une participation résiduelle dans l'actif net d'une entité, alors ses caractéristiques et ses risques économiques sont ceux d'un instrument de capitaux propres, et un dérivé incorporé doit posséder des caractéristiques de capitaux propres liées à la même entité pour être considéré comme étroitement lié. Si le contrat hôte n'est pas un instrument de capitaux propres et s'il répond à la définition d'un instrument financier, ses caractéristiques et ses risques économiques sont ceux d'un instrument d'emprunt.

AG28 Un dérivé incorporé non optionnel (tel qu'un contrat à terme de gré à gré ou un swap incorporés) est séparé de son contrat hôte sur la base de ses modalités essentielles, déclarées ou implicites, de manière à avoir une juste valeur nulle lors de la comptabilisation initiale. Un dérivé incorporé reposant sur une option (tel qu'une option de vente, d'achat, un plafond, un plancher ou une option sur swap incorporés) est séparé de son contrat hôte sur la base des termes déclarés de la composante d'option. La valeur comptable initiale de l'instrument hôte est le montant résiduel après séparation du dérivé incorporé.

AG29 En règle générale, les dérivés incorporés multiples d'un instrument unique sont traités comme un dérivé incorporé composé unique. Toutefois, les dérivés incorporés qui sont classés comme des capitaux propres (voir IAS 32) sont comptabilisés séparément des dérivés classés comme des actifs ou des passifs. En outre, si un instrument compte plusieurs dérivés incorporés et si ces dérivés se rapportent à différentes expositions au risque et sont facilement séparables et indépendants l'un de l'autre, ils sont comptabilisés séparément.

▼B

AG30 Les caractéristiques économiques et les risques d'un dérivé incorporé ne sont pas étroitement liés au contrat hôte [paragraphe 11a)] dans les exemples qui suivent. Dans ces exemples, en supposant que les conditions énoncées aux paragraphes 11b) et c) soient respectées, l'entité comptabilise le dérivé incorporé séparément du contrat hôte.

a) Une option de vente incorporée à un instrument qui permet au porteur d'exiger que l'émetteur rachète l'instrument contre un montant de trésorerie ou d'autres actifs variant en fonction de la variation du cours ou d'un indice d'un instrument de capitaux propres ou d'une marchandise n'est pas étroitement liée à un instrument d'emprunt hôte.

b) Une option d'achat incorporée à un instrument de capitaux propres qui permet à l'émetteur de racheter cet instrument de capitaux propres à un prix déterminé n'est pas étroitement liée à l'instrument de capitaux propres hôte du point de vue du porteur (du point de vue de l'émetteur, l'option d'achat est un instrument de capitaux propres si elle répond aux conditions de classification d'IAS 32, auquel cas l'option est exclue du champ d'application de la présente norme).

c) Une option ou une disposition automatique de report de la date d'échéance d'un instrument d'emprunt n'est pas étroitement liée à l'instrument d'emprunt hôte, à moins qu'il n'existe un ajustement simultané approchant étroitement le taux d'intérêt du marché à la date du report. Si une entité émet un instrument d'emprunt et que le porteur de cet instrument d'emprunt émet une option d'achat afférente à l'instrument d'emprunt en faveur d'un tiers, l'émetteur considère l'option d'achat comme reportant le terme à l'échéance de l'instrument d'emprunt, à condition qu'il puisse être exigé de l'émetteur qu'il participe à ou facilite la remise sur le marché de l'instrument d'emprunt après l'exercice de l'option d'achat.

d) Les paiements en intérêts ou principal indexés sur les capitaux propres et incorporés à un instrument d'emprunt ou un contrat d'assurance hôte — par lesquels le montant des intérêts ou du principal est indexé sur la valeur d'instruments de capitaux propres — ne sont pas étroitement liés à l'instrument hôte car les risques inhérents au contrat hôte et au dérivé incorporé sont dissemblables.

e) Les paiements en intérêts ou principal indexés sur des marchandises et incorporés à un instrument d'emprunt ou un contrat d'assurance hôte — par lesquels le montant des intérêts ou du principal est indexé sur le prix d'une marchandise (telle que l'or) — ne sont pas étroitement liés à l'instrument hôte car les risques inhérents à l'instrument hôte et au dérivé incorporé sont dissemblables.

f) Une composante de conversion en capitaux propres incorporée à un instrument d'emprunt convertible n'est pas étroitement liée à l'instrument d'emprunt hôte du point de vue du porteur de l'instrument (du point de vue de l'émetteur, l'option de conversion en capitaux propres est un instrument de capitaux propres et est exclue du champ d'application de la présente norme, à condition qu'elle remplisse les conditions de classification d'IAS 32).

▼M22

g) Une option d'achat, de vente ou de remboursement anticipé incorporée dans un contrat d'emprunt hôte ou un contrat d'assurance hôte n'est pas étroitement liée au contrat hôte, sauf si:

i) à chaque date d'exercice, le prix d'exercice de l'option est approximativement égal au coût amorti de l'instrument d'emprunt hôte ou à la valeur comptable du contrat d'assurance hôte; ou

▼**M22**

ii) le prix d'exercice d'une option de remboursement anticipé rembourse le prêteur d'un montant atteignant au maximum la valeur actuelle approximative des intérêts perdus sur la durée résiduelle du contrat hôte. Les intérêts perdus sont le produit de la multiplication du montant en principal remboursé par la différence de taux d'intérêt. La différence de taux d'intérêt est l'excédent du taux d'intérêt effectif du contrat hôte sur le taux d'intérêt effectif que l'entité recevrait à la date du remboursement anticipé si elle réinvestissait le montant en principal remboursé dans un contrat similaire pendant la durée résiduelle du contrat hôte.

L'appréciation visant à déterminer si l'option d'achat ou de vente est étroitement liée au contrat d'emprunt hôte est effectuée avant de séparer l'élément de capitaux propres d'un instrument d'emprunt convertible selon IAS 32.

▼**B**

h) Les dérivés de crédit qui sont incorporés à un instrument d'emprunt hôte et qui autorisent l'une des parties (le «bénéficiaire») à transférer à un tiers (le «garant») le risque de crédit afférent à un actif de référence désigné, qu'elle ne peut pas posséder effectivement, ne sont pas étroitement liés à l'instrument d'emprunt hôte. Ces dérivés de crédit permettent au garant d'assumer le risque de crédit associé à un actif de référence sans posséder directement cet actif.

AG31 Un exemple d'instrument hybride est un instrument financier qui confère à son porteur le droit de revendre l'instrument financier à l'émetteur en échange d'un montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers variant en fonction de la variation à la hausse ou à la baisse d'un indice de capitaux propres ou de marchandises (un «instrument remboursable au gré du porteur»). Sauf si, lors de la comptabilisation initiale, l'émetteur désigne l'instrument cessible comme un passif financier à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄, il doit séparer un dérivé incorporé (c'est-à-dire le paiement en principal indexé) selon le paragraphe 11, car le contrat hôte est un instrument d'emprunt selon le paragraphe AG27 et le paiement en principal indexé n'est pas étroitement lié à un instrument d'emprunt selon le paragraphe AG30a). Puisque le paiement en principal peut augmenter ou diminuer, le dérivé incorporé est un instrument dérivé, sans être une option, dont la valeur est indexée à la variable sous-jacente.

AG32 Dans le cas d'un instrument remboursable au gré du porteur qui peut être revendu à tout moment contre un montant de trésorerie égal à une part proportionnelle de la valeur nette de l'actif de l'entité (par exemple, des parts de fonds commun de placement ou des produits de placement liés à une unité), l'effet de la séparation d'un dérivé incorporé et de la comptabilisation de chaque composante est l'évaluation de l'instrument composé au montant de rachat payable à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ si le porteur exerçait son droit de revendre l'instrument à l'émetteur.

AG33 Les caractéristiques économiques et les risques d'un dérivé incorporé sont étroitement liés aux caractéristiques et aux risques économiques du contrat hôte dans les exemples suivants. Dans ces exemples, l'entité ne comptabilise pas le dérivé incorporé séparément du contrat hôte.

▼B

a) Un dérivé incorporé dans lequel le sous-jacent est un taux d'intérêt ou un indice de taux d'intérêt, qui peut changer le montant d'intérêt qui sinon serait payé ou reçu sur un contrat d'emprunt hôte porteur d'intérêt ou sur un contrat d'assurance, est étroitement lié au contrat hôte sauf si l'instrument composé peut être réglé de telle façon que le titulaire ne recouvre pas substantiellement la totalité de son placement comptabilisé ou si le dérivé incorporé pouvait au moins doubler le taux de rendement initial du titulaire sur le contrat hôte et pouvait créer un taux de rendement qui soit au moins le double de ce que le rendement du marché serait pour un contrat ayant les mêmes modalités que le contrat hôte.

b) Un taux plancher ou plafond («floor» ou «cap») incorporé sur le taux d'intérêt d'un contrat d'emprunt ou d'un contrat d'assurance est étroitement lié au contrat hôte, à condition que le taux plafond soit égal ou supérieur au taux d'intérêt du marché et que le taux plancher soit égal ou inférieur au taux d'intérêt du marché lors de l'émission du contrat, et qu'il n'y ait pas d'effet de levier du taux plafond ou plancher par rapport au contrat hôte. De même, les dispositions incluses dans un contrat d'achat ou de vente d'un actif (par exemple, une marchandise) qui définissent un plafond ou un plancher pour le prix à payer ou à recevoir au titre de l'actif sont étroitement liées au contrat hôte si le plafond et le plancher étaient hors de la monnaie au commencement et qu'ils ne sont pas soumis à un effet de levier.

c) Un dérivé incorporé en monnaie étrangère qui prévoit un flux de paiements en principal ou intérêts libellés dans une monnaie étrangère et qui est incorporé à un instrument d'emprunt hôte (par exemple, une obligation libellée en deux monnaies étrangères) est étroitement lié à l'instrument d'emprunt hôte. Un tel dérivé n'est pas dissocié du contrat hôte car IAS 21 impose de comptabiliser en résultat net les profits et pertes de change sur les éléments monétaires.

d) Un instrument dérivé de monnaies étrangères incorporé dans un contrat hôte qui est un contrat d'assurance ou n'est pas un instrument financier (tel qu'un contrat en vue de l'achat ou de la vente d'un élément non financier dans lequel le prix est libellé en une monnaie étrangère) est étroitement lié au contrat hôte, à condition qu'il ne soit pas à effet de levier, ne contienne pas d'élément d'option et impose des paiements libellés en l'une des monnaies suivantes:

   i) la monnaie fonctionnelle de toute partie substantielle à ce contrat;

   ii) la monnaie dans laquelle le prix du bien ou du service lié qui est acquis ou livré est habituellement libellé dans les transactions commerciales effectuées dans le monde (par exemple, le dollar américain pour les transactions sur le pétrole brut); ou

   iii) une monnaie habituellement utilisée dans les contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers dans l'environnement économique dans lequel intervient la transaction (par exemple, une monnaie relativement stable et liquide habituellement utilisée dans les opérations commerciales locales ou le commerce extérieur).

▼B

e) Une option de remboursement anticipé qui est incorporée soit aux seuls intérêts, soit au seul principal est étroitement liée au contrat hôte pour autant que le contrat hôte: i) ait résulté initialement de la séparation du droit de percevoir les flux de trésorerie contractuels d'un instrument financier qui, en soi, ne comportait pas de dérivé incorporé; et qui ii) ne contient aucun terme ne figurant pas dans le contrat d'emprunt hôte d'origine.

f) Un dérivé incorporé dans un contrat de location hôte est étroitement lié au contrat hôte si le dérivé incorporé est: i) un indice lié à l'inflation tel qu'un indice de loyers lié à l'indice des prix à la consommation (sous réserve que le contrat de location ne soit pas soumis à un effet de levier et que l'indice soit lié à l'inflation dans l'environnement économique propre à l'entité); ii) des loyers éventuels calculés sur la base du chiffre d'affaires correspondant; ou iii) des loyers éventuels calculés sur la base de taux d'intérêt variables.

g) Un élément de liaison de parts incorporé dans un instrument financier hôte ou un contrat d'assurance hôte est étroitement lié à l'instrument hôte ou au contrat hôte si les paiements libellés en ces parts sont évalués selon les valeurs des parts actuelles qui reflètent les justes valeurs des actifs du fonds. Un élément de liaison de parts est une condition contractuelle qui impose des paiements libellés en parts d'un fonds de placement interne ou externe.

h) Un dérivé incorporé dans un contrat d'assurance est étroitement lié au contrat d'assurance hôte si le dérivé incorporé et le contrat d'assurance hôte sont si interdépendants qu'une entité ne peut pas évaluer séparément le dérivé incorporé (c'est-à-dire sans prendre en compte le contrat hôte).

Instruments contenant des dérivés incorporés

AG33A Lorsqu'une entité devient une partie à instrument hybride (composé) qui contient un ou plusieurs dérivés incorporés, le paragraphe 11 lui impose d'identifier chaque dérivé incorporé, d'apprécier s'il doit être séparé du contrat hôte et, si tel est le cas, d'évaluer les dérivés à la juste valeur lors de la comptabilisation initiale et ultérieurement. Ces exigences peuvent être plus complexes ou aboutir à des évaluations moins fiables que l'évaluation de l'intégralité de l'instrument à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄. C'est pour cette raison que la présente norme permet de désigner l'intégralité de l'instrument financier comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄.

AG33B Cette désignation peut être utilisée, que le paragraphe 11 impose la séparation des dérivés des contrats hôtes ou qu'il interdise cette séparation. Toutefois, le paragraphe 11A ne justifierait pas la désignation de l'instrument hybride (composé) comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ dans les cas exposés au paragraphe 11Aa) et b) parce que cette désignation ne réduirait pas la complexité ou n'augmenterait pas la fiabilité.

COMPTABILISATION ET DÉCOMPTABILISATION (paragraphes 14 à 42)

Comptabilisation initiale (paragraphe 14)

AG34 Il découle du principe énoncé au paragraphe 14 qu'une entité comptabilise respectivement à l'actif et au passif de son ►**M5** état de situation financière ◄ tous ses droits et obligations contractuels

▼B

découlant de dérivés, sauf pour les dérivés qui empêchent de comptabiliser comme une vente un transfert d'actifs financiers (voir paragraphe AG49). Si un transfert d'actif financier ne répond pas aux conditions de décomptabilisation, le cessionnaire ne comptabilise pas l'actif transféré comme son actif (voir paragraphe AG50).

AG35 Exemples d'application du principe énoncé au paragraphe 14:

a) des montants inconditionnels à recevoir et à payer sont comptabilisés en tant qu'actifs ou passifs lorsque l'entité devient partie au contrat et qu'en conséquence, elle a un droit de recevoir de la trésorerie, ou une obligation juridique de payer en trésorerie.

b) les actifs devant être acquis et les passifs assumés par suite d'un engagement ferme d'achat ou de vente de biens ou de services ne sont généralement pas comptabilisés tant que l'une des parties au moins n'a pas exécuté ses obligations contractuelles. Par exemple, une entité qui reçoit une commande ferme ne comptabilise généralement pas un actif (et l'entité qui passe la commande ne comptabilise pas un passif) à la date de l'engagement; la comptabilisation n'intervient qu'une fois que les biens ou services commandés ont été expédiés, livrés ou rendus. Si un engagement ferme d'achat ou de vente d'éléments non financiers entre dans le champ d'application de la présente norme en vertu des paragraphes 5 à 7, sa juste valeur nette est comptabilisée comme un actif ou un passif à la date d'engagement [voir c) ci-dessous]. En outre, si un engagement ferme précédemment non comptabilisé est désigné comme un élément couvert dans le cadre d'une couverture de la juste valeur, toute variation de la juste valeur nette attribuable au risque couvert est comptabilisée comme un actif ou un passif après le début de la couverture (voir paragraphes 93 et 94).

c) un contrat à terme de gré à gré qui entre dans le champ d'application de la présente norme (voir paragraphes 2 à 7) est comptabilisé comme un actif ou un passif à la date d'engagement, plutôt qu'à la date de règlement. Lorsqu'une entité devient partie à un contrat à terme de gré à gré, les justes valeurs du droit et de l'obligation sont souvent identiques de sorte que la juste valeur nette du contrat à terme de gré à gré est nulle. Si la juste valeur nette du droit et de l'obligation n'est pas nulle, le contrat est comptabilisé comme un actif ou un passif.

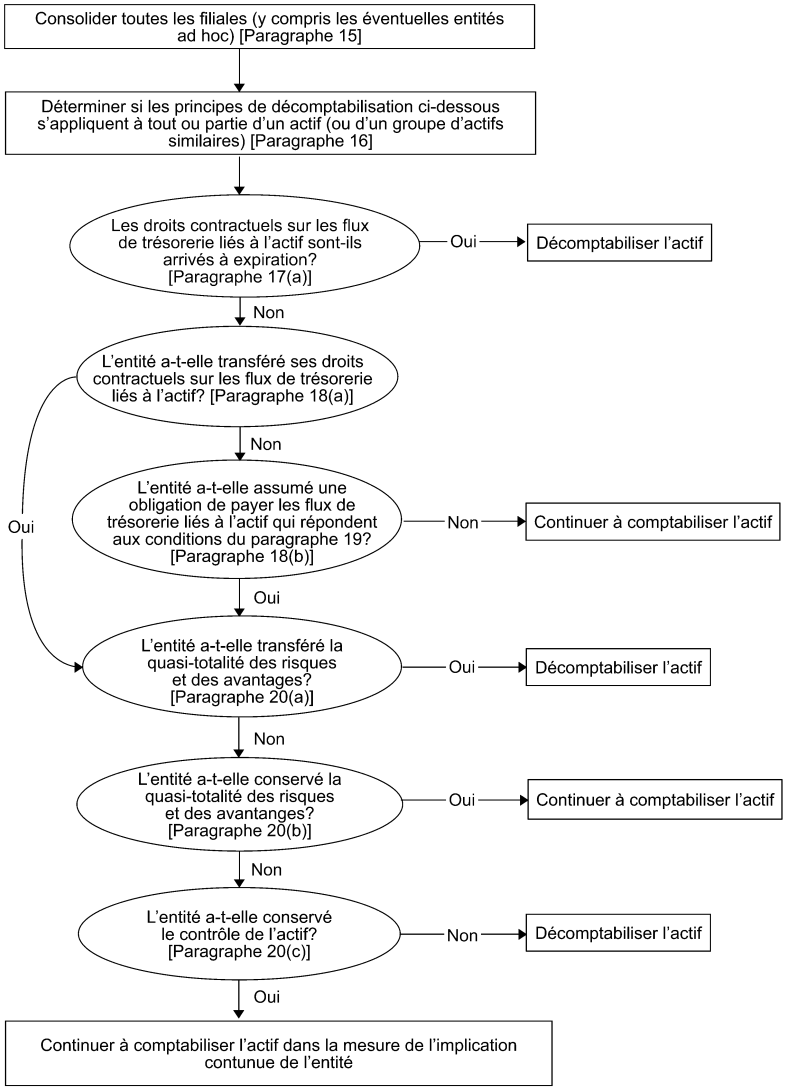
d) les contrats d'option entrant dans le champ d'application de la présente norme (voir paragraphes 2 à 7) sont comptabilisés en tant qu'actifs ou passifs lorsque leur porteur ou leur émetteur devient partie au contrat.

e) les transactions futures prévues, quelle que soit leur probabilité, ne sont pas des actifs ou des passifs car l'entité n'est pas devenue partie à un contrat.

▼B

Décomptabilisation d'un actif financier (paragraphes 15 à 37)

AG36 Le graphique qui suit illustre l'évaluation de la décomptabilisation d'un actif financier et de l'ampleur de celle-ci.



Les accords aux termes desquels une entité conserve les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie d'un actif financier tout en assumant une obligation contractuelle de payer les flux de trésorerie à un ou plusieurs bénéficiaires [paragraphe 18b)].

AG37 La situation décrite au paragraphe 18b) (lorsqu'une entité conserve les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier tout en assumant une obligation contractuelle de payer les flux de trésorerie à un ou plusieurs bénéficiaires) intervient, par exemple, si l'entité est une entité ou un *trust* ad hoc et qu'elle émet en faveur d'investisseurs des parts d'intérêt sur les actifs financiers sous-jacents qu'elle détient et fournit des services de gestion de ces actifs financiers. Dans ce cas, les actifs financiers répondent aux conditions de décomptabilisation si les conditions décrites aux paragraphes 19 et 20 sont remplies.

▼B

AG38 Lorsqu'elle applique le paragraphe 19, l'entité peut, par exemple, être le créateur de l'actif financier, ou peut être un groupe qui inclut une entité ad hoc consolidée qui a acquis l'actif financier et transfère des flux de trésorerie à des investisseurs tiers non liés.

Évaluation du transfert des risques et des avantages attachés au droit de propriété (paragraphe 20)

AG39 Voici des exemples de situations dans lesquelles une entité a transféré la quasi-totalité des risques et des avantages attachés au droit de propriété:

a) la vente inconditionnelle d'un actif financier;

b) et la vente d'un actif financier jointe à une option de rachat de l'actif financier à sa juste valeur à la date de rachat; et

c) la vente d'un actif financier avec une option de vente ou d'achat fortement hors de la monnaie (c'est-à-dire une option tellement hors de la monnaie qu'il est très improbable qu'elle soit dans la monnaie avant l'échéance).

AG40 Voici des exemples de situations dans lesquelles une entité a conservé la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété:

a) une transaction de vente et de rachat dans laquelle le prix de rachat est un prix fixe ou le prix de vente majoré d'un rendement pour le prêteur;

b) un contrat de prêt de titres;

c) la vente d'un actif financier avec un swap global de rendement qui transfère l'exposition au risque de marché à l'entité;

d) la vente d'un actif financier avec une option de vente ou d'achat fortement dans la monnaie (une option si profondément dans la monnaie qu'il est très improbable qu'elle soit en dehors de la monnaie avant l'échéance); et

e) une vente de créances à court terme dans laquelle l'entité garantit qu'elle indemnisera le cessionnaire des pertes de crédit qui interviendront probablement.

AG41 Si une entité détermine que, par suite du transfert, elle a transféré la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété de l'actif transféré, elle ne comptabilise plus l'actif transféré au cours d'une période future, sauf si elle rachète l'actif transféré dans le cadre d'une nouvelle transaction.

Évaluation du transfert de contrôle

AG42 Une entité n'a pas conservé le contrôle d'un actif transféré si le cessionnaire a la capacité pratique de vendre l'actif transféré. Une entité a conservé le contrôle d'un actif transféré si le cessionnaire n'a pas la capacité pratique de vendre l'actif transféré. Un cessionnaire a la capacité pratique de vendre l'actif transféré s'il est négocié sur un marché actif, parce que le cessionnaire pourrait racheter l'actif

▼B

transféré sur le marché s'il lui fallait restituer l'actif à l'entité. Par exemple, un cessionnaire peut avoir la capacité pratique de vendre un actif transféré si l'actif transféré fait l'objet d'une option qui permet à l'entité de le racheter, mais le cessionnaire peut facilement obtenir l'actif transféré sur le marché si l'option est exercée. Un cessionnaire n'a pas la capacité pratique de vendre un actif transféré si l'entité conserve une telle option et que le cessionnaire ne peut pas facilement obtenir l'actif transféré sur le marché si l'entité exerce son option.

AG43 Le cessionnaire n'a la capacité pratique de vendre l'actif transféré que si le cessionnaire peut vendre l'actif transféré dans son intégralité à un tiers non lié et qu'il peut exercer cette faculté unilatéralement et sans avoir besoin d'imposer des restrictions supplémentaires relatives au transfert. La question cruciale est de savoir ce que le cessionnaire peut faire en pratique, et non pas de connaître les droits contractuels du cessionnaire quant à ce qu'il peut faire de l'actif transféré ou aux interdictions contractuelles qui existent. En particulier:

a) un droit contractuel de céder l'actif transféré a, en pratique, peu d'effet s'il n'existe pas de marché pour l'actif transféré; et

b) la faculté de se séparer de l'actif transféré a peu d'effet en pratique si elle ne peut pas être exercée librement. Pour cette raison:

i) la capacité du cessionnaire à se séparer de l'actif transféré doit être indépendante des actions de tiers (il doit s'agir d'une faculté unilatérale); et

ii) le cessionnaire doit avoir la faculté de céder l'actif transféré sans devoir imposer des restrictions relatives au transfert (par exemple, des conditions de gestion d'un actif de prêt ou une option conférant au cessionnaire le droit de racheter l'actif).

AG44 Le fait qu'il soit improbable que le cessionnaire vende l'actif ne signifie pas, en soi, que le cédant a conservé le contrôle de l'actif transféré. En revanche, si une option de vente ou une garantie empêche le cessionnaire de vendre l'actif transféré, le cédant a alors conservé le contrôle de l'actif transféré. Par exemple, si une option de vente ou une garantie a une valeur telle qu'elle empêche le cessionnaire de vendre l'actif transféré parce qu'en pratique, le cessionnaire ne vendrait pas l'actif transféré à un tiers sans imposer une option ou d'autres restrictions similaires. Le cessionnaire conserverait plutôt l'actif transféré de manière à obtenir des paiements dans le cadre de la garantie ou de l'option de vente. Dans ces circonstances, le cédant a conservé le contrôle de l'actif transféré.

Transferts satisfaisant aux conditions de décomptabilisation

AG45 Une entité peut conserver le droit à une partie des paiements d'intérêt afférents à des actifs transférés à titre de rémunération des services de gestion de ces actifs. La part des paiements d'intérêt que l'entité abandonnerait en cas de résiliation ou de transfert du mandat de gestion est affectée à l'actif ou au passif de gestion. La part des paiements d'intérêt que l'entité n'abandonnerait pas est une créance sur les

▼B

seuls intérêts. Par exemple, si l'entité n'abandonne aucun intérêt en cas de résiliation ou de transfert du mandat de gestion, la marge d'intérêts est intégralement considérée comme une créance sur les seuls intérêts. Pour les besoins de l'application du paragraphe 27, les justes valeurs de l'actif de gestion et de la créance sur les seuls intérêts sont utilisées pour répartir la valeur comptable de la créance entre la partie de l'actif qui est décomptabilisée et la partie qui continue à être comptabilisée. S'il n'est pas prévu d'honoraires de gestion ou s'il n'est pas prévu que les honoraires à recevoir compenseront correctement l'entité au titre de l'exécution du mandat, un passif correspondant à l'obligation de gestion est comptabilisé à sa juste valeur.

AG46 Pour l'estimation des justes valeurs de la partie qui reste comptabilisée et de la partie décomptabilisée en application du paragraphe 27, l'entité applique les dispositions d'évaluation de la juste valeur contenues dans les paragraphes 48, 49 et AG69 à AG82, qui s'ajoutent au paragraphe 28.

Transferts ne satisfaisant pas aux conditions de décomptabilisation

AG47 Ce qui suit est une application du principe décrit au paragraphe 29. Si une garantie fournie par l'entité au titre de pertes à la suite de défaillances liées à l'actif transféré empêche la décomptabilisation de l'actif transféré parce que l'entité a conservé la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété de l'actif transféré, l'actif transféré continue à être comptabilisé dans son intégralité et la contrepartie reçue est comptabilisée comme un passif.

Implication continue dans des actifs transférés

AG48 Voici quelques exemples de la manière dont une entité évalue un actif transféré et le passif associé selon le paragraphe 30.

Tous les actifs

a) Si une garantie fournie par une entité au titre de pertes à la suite de défaillances liées à un actif transféré empêche la décomptabilisation de l'actif transféré dans la mesure de l'implication continue, l'actif transféré à la date du transfert est évalué au plus faible: i) de la valeur comptable de cet actif; et ii) du montant maximal de la contrepartie reçue dans le cadre du transfert que l'entité pourra être tenue de rembourser (le «montant de la garantie»). Le passif associé est initialement évalué comme le montant de la garantie augmenté de la juste valeur de la garantie (qui est normalement égale à la contrepartie reçue au titre de la garantie). Par la suite, la juste valeur initiale de la garantie est comptabilisée en résultat au prorata du temps (voir IAS 18) et la valeur comptable de l'actif est diminuée des éventuelles pertes de valeur.

Actifs évalués au coût amorti

b) Si une obligation liée à une option de vente émise par une entité ou un droit lié à une option d'achat détenu par une entité empêchent la décomptabilisation d'un actif transféré et que l'entité évalue l'actif transféré au coût amorti, le passif associé est évalué à son coût (c'est-à-dire la contrepartie reçue) ajusté de l'amortissement de tout écart entre ce coût et le coût amorti de l'actif transféré à la date d'expiration de l'option. Par exemple,

▼B

supposons que le coût amorti et la valeur comptable de l'actif à la date du transfert s'élèvent à 98 UM et que la contrepartie reçue s'élève à 95 UM. Le coût amorti de l'actif à la date d'exercice de l'option sera de 100 UM. La valeur comptable initiale du passif associé s'élève à 95 UM et la différence entre 95 UM et 100 UM est comptabilisée en résultat selon la méthode de l'intérêt effectif. En cas d'exercice de l'option, toute différence entre la valeur comptable initiale du passif associé et le prix d'exercice est comptabilisée en résultat.

Actifs évalués à la juste valeur

c) Si un droit lié à une option d'achat et conservé par une entité empêche la décomptabilisation d'un actif transféré et que l'entité évalue l'actif transféré à sa juste valeur, l'actif reste évalué à sa juste valeur. Le passif associé est évalué: i) au prix d'exercice de l'option diminué de la valeur temps de l'option si l'option est dans la monnaie ou à la monnaie; ou ii) à la juste valeur de l'actif transféré diminuée de la valeur temps de l'option si l'option est hors de la monnaie. L'ajustement de l'évaluation du passif associé fait en sorte que la valeur comptable nette de l'actif et du passif associé égale la juste valeur du droit d'option d'achat. Par exemple, si la juste valeur de l'actif sous-jacent s'élève à 80 UM, le prix d'exercice de l'option s'élève à 95 UM et la valeur temps de l'option à 5 UM, la valeur comptable du passif associé se monte à 75 UM (80 UM - 5 UM) et la valeur comptable de l'actif transféré s'élève à 80 UM (soit sa juste valeur).

d) Si une option de vente émise par une entité empêche de décomptabiliser un actif transféré et si l'entité évalue l'actif transféré à sa juste valeur, le passif associé est évalué au prix d'exercice de l'option majoré de la valeur temps de l'option. L'évaluation de l'actif à sa juste valeur est limitée au plus faible de la juste valeur et du prix d'exercice de l'option, car l'entité n'a aucun droit sur d'éventuelles augmentations de la juste valeur de l'actif transféré au-delà du prix d'exercice de l'option. Ceci permet de garantir que la valeur comptable nette de l'actif et du passif associé est la juste valeur de l'obligation liée à l'option de vente. Par exemple, si la juste valeur de l'actif sous-jacent s'élève à 120 UM, le prix d'exercice de l'option à 100 UM et la valeur temps de l'option à 5 UM, la valeur comptable du passif associé s'élève à 105 UM (100 UM + 5 UM) et la valeur comptable de l'actif transféré à 100 UM dans ce cas, le prix d'exercice de l'option).

e) Si un tunnel (collar), revêtant la forme d'une option d'achat achetée et d'une option de vente émise, empêche la décomptabilisation d'un actif transféré et si l'entité évalue l'actif à la juste valeur, l'actif reste évalué à sa juste valeur. Le passif associé est évalué: i) à la somme du prix d'exercice de l'option d'achat et de la juste valeur de l'option de vente, diminué de la valeur temps de l'option d'achat si elle est dans la monnaie ou à la monnaie; ou ii) à la somme de la juste valeur de l'actif et de la juste valeur de l'option de vente diminuée de la valeur temps de l'option d'achat si celle-ci est hors de la monnaie. L'ajustement du passif associé fait en sorte que la

▼B

valeur comptable nette de l'actif et du passif associé soit la juste valeur des options détenues et émises par l'entité. Par exemple, supposons une entité qui transfère un actif financier évalué à la juste valeur en même temps qu'elle achète une option d'achat à un prix d'exercice de 120 UM et qu'elle émet une option de vente à un prix d'exercice de 80 UM. Supposons également que la juste valeur de l'actif s'élève à 100 UM à la date du transfert. La valeur temps des options de vente et d'achat s'élève respectivement à 1 UM et 5 UM. Dans ce cas, l'entité comptabilise un actif de 100 UM (la juste valeur de l'actif) et un passif de 96 UM [(100 UM + 1 UM) - 5 UM]. On obtient une valeur nette de l'actif de 4 UM, qui correspond à la juste valeur des options détenues et émises par l'entité.

Tous les transferts

AG49 Si un transfert d'un actif financier ne remplit pas les conditions de décomptabilisation, les droits ou obligations contractuels du cédant liés au transfert ne sont pas comptabilisés séparément comme des dérivés si le fait de comptabiliser le dérivé et simultanément soit l'actif transféré, soit le passif résultant du transfert, donne lieu à une double comptabilisation des mêmes droits ou obligations. Par exemple, une option d'achat conservée par le cédant peut empêcher la comptabilisation d'un transfert d'actifs financiers comme une vente. Dans ce cas, l'option d'achat n'est pas comptabilisée séparément comme un actif dérivé.

AG50 Si le transfert d'un actif financier ne répond pas aux conditions de décomptabilisation, le cessionnaire ne comptabilise pas l'actif transféré comme son actif. Le cessionnaire décomptabilise la trésorerie ou l'autre contrepartie payée et comptabilise une créance sur le cédant. Si le cédant a simultanément un droit et une obligation de rachat du contrôle de l'actif transféré dans son intégralité, à un montant fixe (par exemple, en vertu d'un contrat de rachat), le cessionnaire peut comptabiliser sa créance comme un prêt ou une créance.

Exemples

AG51 Les exemples qui suivent illustrent l'application des principes de décomptabilisation énoncés dans la présente norme.

a) *Contrats de rachat et prêt de titres*. Si un actif financier est vendu dans le cadre d'un contrat prévoyant son rachat à un prix fixe ou au prix de vente majoré d'un rendement pour le prêteur, ou s'il est prêté dans le cadre d'un contrat prévoyant son retour au cédant, il n'est pas décomptabilisé parce que le cédant conserve la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété. Si le cessionnaire obtient le droit de vendre ou de nantir l'actif, le cédant reclasse l'actif dans son ►**M5** état de situation financière ◄, par exemple comme un actif prêté ou une créance sur rachat.

▼B

b) *Contrats de rachat et prêt de titres — actifs substantiellement identiques.* Si un actif financier est vendu dans le cadre d'un contrat prévoyant le rachat du même actif ou d'un actif substantiellement identique à un prix fixe ou au prix de vente majoré d'un rendement pour le prêteur, ou s'il est emprunté ou prêté dans le cadre d'un contrat prévoyant le retour au cédant de cet actif ou d'un actif substantiellement identique, il n'est pas décomptabilisé parce que le cédant conserve la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété.

c) *Contrats de rachat et prêt de titres — droit de substitution.* Si un contrat de rachat à un prix de rachat fixe ou un prix égal au prix de vente majoré d'un rendement pour le prêteur ou une transaction de prêt de titres similaire confère au cessionnaire un droit de substitution d'actifs analogues et ayant une juste valeur identique à celle de l'actif transféré à la date de rachat, l'actif vendu ou prêté dans le cadre d'une transaction de rachat ou de prêt de titres n'est pas décomptabilisé, parce que le cédant conserve la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété.

d) *Droits de premier refus sur le rachat à la juste valeur.* Si une entité vend un actif financier et ne conserve qu'un droit de premier refus sur le rachat de l'actif transféré à sa juste valeur en cas de vente ultérieure de cet actif par le cessionnaire, l'entité décomptabilise l'actif parce qu'elle a transféré la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété.

e) *Transaction de vente fictive.* Le rachat d'un actif financier peu après sa vente est parfois appelé vente fictive. Un tel rachat n'empêche pas la décomptabilisation, à condition que la transaction initiale remplisse les conditions de décomptabilisation. Si toutefois un contrat de vente d'un actif financier est conclu parallèlement à un contrat de rachat du même actif à un prix fixe ou au prix de vente majoré d'un rendement pour le prêteur, l'actif n'est pas décomptabilisé.

f) *Options de vente et options d'achat qui sont fortement dans la monnaie.* Si un actif financier transféré peut être racheté par le cédant et que l'option d'achat est fortement dans la monnaie, le transfert ne remplit pas les conditions de décomptabilisation parce que le cédant a conservé la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété. De même, si l'actif financier transféré peut être revendu par le cessionnaire et si l'option de vente est fortement dans la monnaie, le transfert ne remplit pas les conditions de décomptabilisation parce que le cédant a conservé la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété.

g) *Options de vente et d'achat fortement hors de la monnaie.* Un actif financier qui est transféré sous réserve seulement d'une option de vente fortement hors de la monnaie détenue par le cessionnaire ou d'une option d'achat fortement hors de la monnaie détenue par le cédant est décomptabilisé. Cela s'explique par le fait que le cédant a transféré la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété.

▼B

h) *Actifs faciles à obtenir assortis d'une option d'achat qui n'est ni fortement dans la monnaie ni fortement hors de la monnaie.* Si une entité détient une option d'achat sur un actif qui peut facilement être obtenu sur le marché et si cette option n'est ni fortement dans la monnaie ni fortement hors de la monnaie, l'actif est décomptabilisé. Cela s'explique par le fait que l'entité: i) n'a ni conservé ni transféré la quasi-totalité des risques et avantages attachés au droit de propriété; ii) n'a pas conservé le contrôle. Toutefois, si l'actif ne peut être facilement obtenu sur le marché, la décomptabilisation est impossible dans la mesure du montant de l'actif soumis à l'option d'achat, car l'entité a conservé le contrôle de l'actif.

i) *Un actif difficile à obtenir, assorti d'une option de vente émise par une entité, qui n'est ni fortement dans la monnaie ni fortement hors de la monnaie.* Si une entité transfère un actif financier qui ne peut être facilement obtenu sur le marché et qu'elle émet une option de vente qui n'est pas fortement hors de la monnaie, l'entité ne conserve ni ne transfère la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété en raison de l'option de vente émise. L'entité conserve le contrôle de l'actif si l'option de vente a une valeur suffisante pour empêcher le cessionnaire de vendre l'actif, auquel cas l'actif reste comptabilisé dans la mesure de l'implication continue du cédant (voir paragraphe AG44). L'entité transfère le contrôle de l'actif si l'option de vente n'a pas une valeur suffisante pour empêcher le cessionnaire de vendre l'actif, auquel cas l'actif est décomptabilisé.

j) *Actifs assujettis à une option de vente ou d'achat à la juste valeur ou à un contrat de rachat à terme de gré à gré.* Le transfert d'un actif financier qui est uniquement soumis à une option de vente ou d'achat ou à un contrat de rachat à terme de gré à gré qui a un prix d'exercice ou de rachat égal à la juste valeur de l'actif financier à la date du rachat entraîne la décomptabilisation en raison du transfert de la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété.

k) *Options d'achat ou de vente réglées en trésorerie.* Une entité évalue le transfert d'un actif financier assorti d'une option de vente ou d'achat ou d'un contrat de rachat à terme de gré à gré qui fera l'objet d'un règlement net en trésorerie pour établir si elle a conservé ou transféré la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété. Si l'entité n'a pas conservé la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété de l'actif transféré, elle détermine si elle a conservé le contrôle de l'actif transféré. Le fait que l'option de vente ou d'achat ou le contrat de rachat à terme de gré à gré fasse l'objet d'un règlement net en trésorerie ne signifie pas automatiquement que l'entité a transféré le contrôle [voir paragraphes AG44 et g), h) et i) ci-dessus].

▼B

l) *Disposition de suppression des comptes.* Une disposition de suppression des comptes est une option inconditionnelle de rachat (option d'achat) qui confère à une entité le droit de récupérer des actifs transférés sous certaines conditions. Si cette option a pour effet que l'entité ne conserve ni ne transfère la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété, elle n'empêche la décomptabilisation que dans la mesure du montant qui fait l'objet du rachat (en supposant que le cessionnaire ne peut vendre les actifs). Par exemple, si la valeur comptable et le produit du transfert d'actifs de prêt s'élèvent à 100 000 UM et si chaque prêt considéré individuellement peut être racheté, mais que le montant total des prêts susceptibles d'être rachetés ne peut dépasser 10 000 UM, un montant de 90 000 UM de prêts répondrait aux conditions de décomptabilisation.

m) *Options de rachat de liquidation.* Une entité, qui peut être un cédant, qui gère des actifs transférés peut détenir une option de rachat de liquidation lui permettant d'acheter des actifs transférés résiduels lorsque le montant des actifs en circulation baisse jusqu'à un niveau déterminé auquel le coût de gestion de ces actifs devient excessif par rapport aux avantages de cette gestion. Si cette option de rachat de liquidation a pour effet que l'entité ne conserve ni ne transfère la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété et que le cessionnaire ne peut vendre les actifs, elle n'empêche la décomptabilisation que dans la mesure du montant des actifs faisant l'objet de l'option d'achat.

n) *Participations conservées subordonnées et garanties de crédit.* Une entité peut procurer au cessionnaire une amélioration de crédit en accordant la subordination de tout ou partie des participations conservées afférentes à l'actif transféré. Elle peut aussi procurer au cessionnaire une amélioration du crédit sous la forme d'une garantie de crédit, laquelle peut être illimitée, ou limitée à un montant déterminé. Si l'entité conserve la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété de l'actif transféré, celui-ci continue à être comptabilisé dans son intégralité. Si l'entité conserve une partie, mais pas la quasi-totalité des risques et avantages liés au droit de propriété et qu'elle a conservé le contrôle, la décomptabilisation est interdite dans la mesure du montant de trésorerie ou d'autres actifs que l'entité pourrait avoir à payer.

o) *Swaps globaux de rendement.* Une entité peut vendre un actif financier à un cessionnaire et conclure avec ce dernier un swap global de rendement par lequel tous les flux de trésorerie liés au paiement des intérêts résultant de l'actif sous-jacent sont remis à l'entité en échange du paiement d'un montant fixe ou variable, toute augmentation ou diminution de la juste valeur de l'actif sous-jacent étant absorbée par l'entité. Dans ce cas, la décomptabilisation intégrale de l'actif est interdite.

p) *Swaps de taux d'intérêt.* Une entité peut transférer à un cessionnaire un actif financier à taux fixe et conclure un swap de taux d'intérêt avec le cessionnaire, dans le cadre duquel elle reçoit un taux d'intérêt fixe et paye un taux d'intérêt variable

▼B

reposant sur un montant notionnel égal au montant de principal de l'actif financier transféré. Le swap de taux d'intérêt n'empêche pas la décomptabilisation de l'actif transféré, à condition que les paiements afférents au swap ne soient pas conditionnés par des paiements sur l'actif transféré.

q) *Swaps de taux d'intérêt amortissables.* Une entité peut transférer à un cessionnaire un actif financier à taux fixe remboursé au fil du temps et conclure avec le cessionnaire un swap de taux d'intérêt amortissable dans le cadre duquel elle reçoit un taux d'intérêt fixe et paye un taux d'intérêt variable reposant sur un montant notionnel. Si le montant notionnel du swap s'amortit de telle sorte qu'il est égal au montant en principal de l'actif financier transféré en cours à un moment donné, le swap aura généralement pour résultat que l'entité conservera un risque substantiel de remboursement par anticipation, auquel cas l'entité continue soit à comptabiliser l'intégralité de l'actif transféré, soit à comptabiliser l'actif transféré dans la mesure de son implication continue. À l'inverse, si l'amortissement du montant notionnel du swap n'est pas lié au montant en principal de l'actif transféré, ce swap n'entraînera pas la conservation, par l'entité, du risque de remboursement anticipé afférent à l'actif. De ce fait, il n'empêchera pas la décomptabilisation de l'actif transféré, à condition que les paiements afférents au swap ne soient pas conditionnés par des paiements d'intérêt sur l'actif transféré et que le swap n'ait pas pour effet que l'entité conserve un quelconque autre risque ou avantage significatif attaché au droit de propriété de l'actif transféré.

AG52 Le présent paragraphe illustre l'application de l'approche de l'implication continue lorsque l'implication continue de l'entité concerne une partie d'un actif financier.

Supposons qu'une entité détienne un portefeuille de prêts remboursables par anticipation dont le coupon et le taux d'intérêt effectif s'élèvent à 10 % et dont le montant en principal et le coût amorti s'élèvent à 10 000 UM. Elle conclut une transaction dans laquelle, en échange d'un paiement de 9 115 UM, le cessionnaire obtient un droit sur un montant de 9 000 UM au titre des recouvrements en principal, plus les intérêts y afférents à 9,5 %. L'entité conserve des droits sur 1 000 UM de tout montant recouvré au titre du principal, majoré des intérêts y afférents à 10 % et de la marge supplémentaire de 0,5 % sur le solde de 9 000 UM en principal. Les montants recouvrés sur les remboursements anticipés sont répartis proportionnellement entre l'entité et le cessionnaire à hauteur d'un rapport de 1 à 9, mais toute défaillance est déduite de la participation de 1 000 UM détenue par l'entité jusqu'à épuisement de cette participation. La juste valeur des prêts à la date de la transaction s'élève à 10 100 UM et la juste valeur estimée de la marge supplémentaire de 0,5 % s'élève à 40 UM.

L'entité détermine qu'elle a transféré certains risques et avantages importants liés au droit de propriété (par exemple, un important risque de remboursement anticipé) mais a également conservé certains risques et avantages importants liés au droit de propriété (en raison de la participation subordonnée conservée) et qu'elle a conservé le contrôle. Elle applique donc l'approche de l'implication continue.

▼B

Pour appliquer la présente norme, l'entité analyse la transaction comme: a) une rétention d'une participation conservée exactement proportionnelle de 1 000 UM; plus b) la subordination de cette participation conservée de manière à fournir au cessionnaire un rehaussement de crédit en cas de pertes de crédit.

L'entité calcule que 9 090 UM (90 % de 10 100 UM) de la contrepartie reçue s'élevant à 9 115 UM représente la contrepartie d'une part exactement proportionnelle de 90 %. Le reste de la contrepartie reçue (25 UM) représente la contrepartie reçue au titre de la subordination de sa participation conservée afin de fournir au cessionnaire un rehaussement de crédit en cas de pertes de crédit. En outre, la marge supplémentaire de 0,5 % représente la contrepartie reçue au titre du rehaussement du crédit. En conséquence, la contrepartie totale reçue au titre du rehaussement du crédit s'élève à 65 UM (25 UM + 40 UM).

L'entité calcule le profit ou la perte réalisé(e) sur la vente de la part de 90 % des flux de trésorerie. Dans l'hypothèse de l'indisponibilité de justes valeurs distinctes de la part de 10 % transférée et de la part de 90 % conservée à la date du transfert, l'entité répartit la valeur comptable de l'actif selon le paragraphe 28 comme suit:

	Juste valeur estimée	*Pourcentage*	*Valeur comptable affectée*
Part transférée	9 090	90 %	9 000
Part conservée	1 010	10 %	1 000
Total	**10 100**		**10 000**

L'entité calcule son profit ou sa perte afférent(e) à la vente de la part de 90 % des flux de trésorerie en déduisant la valeur comptable affectée à la part transférée de la contrepartie reçue, c'est-à-dire 90 UM (9 090 UM - 9 000 UM). La valeur comptable de la part conservée par l'entité s'élève à 1 000 UM.

En outre, l'entité comptabilise l'implication continue qui résulte de la subordination de sa participation conservée au titre des pertes de crédit. Ainsi, elle comptabilise un actif de 1 000 UM (le montant maximal des flux de trésorerie qu'elle ne recevrait pas dans le cadre de la subordination) et un passif associé de 1 065 UM (soit le montant maximal des flux de trésorerie qu'elle ne recevrait pas dans le cadre de la subordination, soit 1 000 UM plus la juste valeur de la subordination, soit 65 UM).

L'entité utilise toutes les informations ci-dessus pour comptabiliser la transaction comme suit:

	Débit	*Crédit*
Actif initial	—	9 000
Actif comptabilisé aux fins de subordination ou de participation résiduelle	1 000	—

▼B

	Débit	*Crédit*
Actif correspondant à la contrepartie reçue sous la forme d'une marge supplémentaire	40	—
Profit ou perte (plus-value réalisée lors du transfert)	—	90
Passif	—	1 065
Trésorerie reçue	9 115	—
Total	**10 155**	**10 155**

Immédiatement après la transaction, la valeur comptable de l'actif s'élève à 2 040 UM, constitués de 1 000 UM correspondant au coût affecté de la part conservée et de 1 040 UM représentant l'implication continue supplémentaire de l'entité résultant de la subordination de sa participation conservée en cas de pertes de crédit (qui comprend une marge supplémentaire de 40 UM).

Au cours des périodes suivantes, l'entité comptabilise la contrepartie reçue au titre de l'amélioration du crédit (65 UM) pro rata temporis, accumule des intérêts sur l'actif comptabilisé par la méthode de l'intérêt effectif et comptabilise toute détérioration du crédit sur les actifs comptabilisés. À titre d'exemple de cette dernière situation, supposons qu'au cours de la période suivante, on constate une perte de valeur des prêts sous-jacents de 300 UM. L'entité réduit son actif comptabilisé de 600 UM (300 UM correspondant à sa participation conservée et 300 UM à l'implication continue supplémentaire résultant de la subordination de sa participation conservée au titre des pertes de crédit) et réduit son passif comptabilisé de 300 UM. Le résultat net est une charge, au débit ►**M5** de l'état du résultat global ◄, représentant une perte de valeur de 300 UM.

Achat ou vente normalisés d'un actif financier (paragraphe 38)

AG53 Un achat ou une vente «normalisés» d'actifs financiers sont comptabilisés soit selon le principe de la comptabilisation à la date de transaction, soit selon la date de règlement comme décrit aux paragraphes AG55 et AG56. La méthode utilisée est appliquée de façon cohérente à l'ensemble des achats et ventes d'actifs financiers appartenant à la même catégorie d'actifs financiers définie au paragraphe 9. À cette fin, les actifs détenus à des fins de transaction constituent une catégorie distincte des actifs désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄.

AG54 Un contrat qui impose ou autorise le règlement net de la variation de valeur du contrat n'est pas un contrat normalisé. Au contraire, ce contrat est comptabilisé comme un dérivé au cours de la période comprise entre la date de la transaction et la date de règlement.

▼B

AG55 La date de transaction est la date à laquelle l'entité s'engage à acheter ou vendre un actif. La comptabilisation à la date de transaction fait référence: a) au fait de comptabiliser un actif à recevoir et le passif à payer à la date de transaction; et b) à la décomptabilisation d'un actif vendu ainsi que la comptabilisation de toute perte ou de tout profit sur la sortie ainsi que la comptabilisation d'une créance sur l'acheteur pour un paiement à la date de transaction. En règle générale, l'intérêt ne commence à courir sur l'actif et le passif correspondant qu'à partir de la date de règlement qui est la date à laquelle il y a transfert du titre de propriété.

AG56 La date de règlement est la date à laquelle un actif est livré à ou par l'entité. La comptabilisation à la date de règlement fait référence: a) au fait de comptabiliser un actif le jour de sa réception par l'entité; et b) à la décomptabilisation d'un actif et la comptabilisation de tout profit ou toute perte lié(e) à la cession au jour où il a été livré par l'entité. Lorsqu'on applique le mode de comptabilisation à la date de règlement, l'entité comptabilise toute variation de la juste valeur de l'actif à recevoir au cours de la période allant de la date de transaction à la date de règlement de la même manière qu'elle comptabilise l'actif acquis. Autrement dit, la variation de valeur n'est pas comptabilisée pour les actifs comptabilisés au coût ou au coût amorti; elle est comptabilisée en résultat net pour les actifs classés en tant qu'actifs financiers à leur juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ et elle est comptabilisée en ►**M5** autres éléments du résultat global ◄ pour les actifs classés comme actifs disponibles à la vente.

Décomptabilisation d'un passif financier (paragraphes 39 à 42)

AG57 Un passif financier (ou une partie de passif financier) est éteint lorsque le débiteur, soit:

a) acquitte le passif (ou une partie du passif) en payant le créancier, normalement en trésorerie, ou autres actifs financiers, biens ou services; soit

b) est légalement dégagé de sa responsabilité première à l'égard du passif (ou d'une partie de celui-ci) par voie judiciaire ou par le créancier (cette condition peut être remplie même si le débiteur a donné une garantie).

AG58 Si l'émetteur d'un instrument d'emprunt rachète cet instrument, la dette est éteinte même si l'émetteur est un teneur de marché de cet instrument ou qu'il a l'intention de le revendre à court terme.

AG59 En l'absence d'une libération juridique, un paiement effectué à un tiers incluant une fiducie (parfois appelé «défaisance de fait») ne suffit pas à libérer le débiteur de son obligation première vis-à-vis du créancier.

AG60 Si un débiteur paie un tiers pour assumer une obligation et informe son créancier du fait que le tiers a assumé sa dette, le débiteur ne décomptabilise pas la dette à moins que la condition énoncée au paragraphe AG57b) ne soit remplie. Si le débiteur paie un tiers pour assumer une obligation et qu'il obtient de son créancier une libération juridique, le débiteur a éteint la dette. Toutefois, si le débiteur convient d'effectuer des paiements de la dette au tiers ou directement à son créancier initial, le débiteur comptabilise une nouvelle dette à l'égard du tiers.

▼B

AG61 Alors qu'une libération juridique (par voie judiciaire ou par le créancier) entraîne la décomptabilisation du passif, l'entité peut avoir à comptabiliser un nouveau passif si les critères de décomptabilisation énoncés aux paragraphes 15 à 37 ne sont pas respectés pour les actifs financiers transférés. Si ces critères ne sont pas respectés, les actifs transférés ne sont pas décomptabilisés et l'entité comptabilise un nouveau passif au titre des actifs transférés.

AG62 Aux fins du paragraphe 40, les conditions sont substantiellement différentes si la valeur actualisée des flux de trésorerie selon les nouvelles conditions, y compris les honoraires versés nets des honoraires reçus, et actualisée par application du taux d'intérêt effectif initial, est différente d'au minimum 10 % de la valeur actualisée des flux de trésorerie restants du passif financier initial. Dans le cas de la comptabilisation d'un échange d'instruments d'emprunt ou d'une modification des termes comme une extinction, les frais ou honoraires encourus sont comptabilisés en profit ou perte lors de l'extinction. Si l'échange ou la modification n'est pas comptabilisé(e) comme une extinction de la dette, tous les coûts ou honoraires encourus constituent un ajustement de la valeur comptable du passif et sont amortis sur la durée résiduelle du passif modifié.

AG63 Dans certains cas, un créancier libère un débiteur de son obligation actuelle de paiement, mais le débiteur assume une garantie de payer en cas de défaillance de la partie assumant la responsabilité première. Dans ce cas, le débiteur:

a) comptabilise un nouveau passif financier pour un montant fondé sur la juste valeur de son obligation au titre de la garantie; et il

b) comptabilise un profit ou une perte pour un montant fondé sur la différence entre: i) les produits payés; et ii) la valeur comptable du passif financier d'origine diminuée de la juste valeur du nouveau passif financier.

ÉVALUATION (paragraphes 43 à 70)

Évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers (paragraphe 43)

AG64 La juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est normalement le prix de la transaction (c'est-à-dire la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue, voir également le paragraphe AG76). Toutefois, si une partie de la contrepartie versée ou reçue correspond à un élément autre que l'instrument financier, la juste valeur de l'instrument financier est estimée par une technique d'évaluation (voir paragraphes AG74 à AG79). Par exemple, la juste valeur d'un prêt ou d'une créance à long terme qui ne porte pas intérêt peut être estimée comme la valeur actuelle de l'ensemble des entrées de trésorerie futures, actualisées au(x) taux d'intérêt prévalant sur le marché pour un instrument similaire (quant à la monnaie étrangère, à l'échéance, au type de taux d'intérêt et à d'autres facteurs) ayant une notation similaire. Tout montant supplémentaire prêté constitue une charge ou une réduction du résultat, à moins qu'il ne remplisse les conditions de comptabilisation comme un autre type d'actif.

AG65 Si une entité émet un prêt assorti d'un taux d'intérêt hors marché (par exemple, 5 % alors que le taux de marché pour des prêts analogues s'élève à 8 %) et reçoit en contrepartie des commissions prélevées à la mise en place, l'entité comptabilise le prêt à sa juste valeur, c'est-à-dire net des commissions reçues. L'entité amortit la décote hors marché en résultat par la méthode du taux d'intérêt effectif.

▼B

Évaluation ultérieure d'actifs financiers (paragraphes 45 et 46)

AG66 Si un instrument financier préalablement comptabilisé comme un actif financier est évalué à sa juste valeur et si la juste valeur devient négative, il est comptabilisé comme passif financier de la manière indiquée au paragraphe 47.

AG67 L'exemple qui suit illustre la comptabilisation des coûts de transaction lors de l'évaluation initiale et ultérieure d'un actif financier disponible à la vente. Un actif est acquis à 100 UM plus une commission d'achat de 2 UM. L'actif est initialement comptabilisé à 102 UM. La ►**M5** fin de la période de reporting ◄ intervient le lendemain, alors que le cours de l'actif sur le marché s'élève à 100 UM. Si l'actif était vendu, une commission de 3 UM serait payée. À cette date, l'actif est évalué à 100 UM (sans se préoccuper de l'éventuelle commission de vente) et une perte de 2 UM est comptabilisée en ►**M5** autres éléments du résultat global ◄. Si l'actif financier disponible à la vente présente des paiements fixes ou déterminables, les coûts de transaction sont amortis en résultat par la méthode du taux d'intérêt effectif. Si l'actif financier disponible à la vente n'a pas de paiements fixes ou déterminables, les coûts de transaction sont comptabilisés en résultat lorsque l'actif est décomptabilisé ou est déprécié.

AG68 Les instruments classés comme des prêts et créances sont évalués au coût amorti, que l'entité ait ou non l'intention de les conserver jusqu'à leur échéance.

Considération de l'évaluation de la juste valeur (paragraphes 48 et 49)

AG69 La définition de la juste valeur repose sur une présomption de poursuite de l'activité de l'entité sans aucune intention ou nécessité de la liquider, de réduire de façon importante l'étendue de ses activités ou de s'engager dans une transaction à des conditions défavorables. La juste valeur n'est donc pas le montant qu'une entité recevrait ou payerait dans une transaction contrainte, une liquidation involontaire, ou une vente de biens sur saisie. La juste valeur reflète toutefois la qualité du crédit de l'instrument.

AG70 La présente norme utilise les termes «cours acheteur» et «cours vendeur» (parfois appelé cours offert actuel) dans le contexte des cours cotés sur un marché et les termes «écart cours acheteur-cours vendeur» ne concernent que les coûts de transaction. Les autres ajustements permettant de parvenir à la juste valeur (par exemple, en fonction du risque de crédit de la contrepartie) ne sont pas inclus dans les termes «écart cours acheteur-cours vendeur».

Marché actif: cours coté

AG71 Un instrument financier est considéré comme coté sur un marché actif si des cours sont aisément et régulièrement disponibles auprès d'une Bourse, d'un courtier, d'un négociateur, d'un secteur d'activité, d'un service d'évaluation des prix ou d'une agence réglementaire et que ces prix représentent des transactions réelles et intervenant régulièrement sur le marché dans des conditions de concurrence normale. La juste valeur est définie en termes de prix convenu entre un acheteur et un

▼B

vendeur consentants et agissant dans des conditions de concurrence normale. L'objectif de la détermination de la juste valeur d'un instrument financier négocié sur un marché actif est de parvenir au prix auquel la transaction interviendrait à la ►M5 fin de la période de reporting ◄ pour cet instrument (c'est-à-dire sans modifier ni reconditionner l'instrument) sur le marché actif le plus avantageux auquel l'entité a un accès immédiat. L'entité ajuste toutefois le prix sur le marché le plus avantageux de manière à refléter toute différence de risque de crédit de la contrepartie entre les instruments négociés sur ce marché et celui qui est évalué. L'existence de cotations publiées sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur; lorsqu'elles existent, elles sont utilisées pour évaluer l'actif ou le passif financier.

AG72 Le prix approprié coté sur un marché pour un actif détenu ou un passif à émettre est habituellement le cours acheteur actuel et, pour un actif destiné à être acheté ou un passif destiné à être détenu, le cours vendeur. Lorsqu'une entité a des actifs et des passifs présentant des risques de marché qui se compensent, elle peut prendre les cours milieu de marché comme base d'établissement de la juste valeur des positions des risques qui se compensent et appliquer le cours acheteur ou le cours vendeur à la position nette ouverte, selon le cas. Quand les cours acheteurs ou vendeurs ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente donne une indication de la juste valeur actuelle à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans les conditions économiques depuis la date de la transaction. En cas de changement de ces conditions depuis la date de la transaction (par exemple, changement du taux d'intérêt sans risque après la cotation la plus récente d'une obligation d'entreprise), la juste valeur reflète ces changements par référence à des prix ou à des taux actuels pour des instruments financiers similaires, selon le cas. De même, si l'entité peut démontrer que le dernier cours de transaction ne correspond pas à la juste valeur (par exemple, parce qu'il reflétait le montant qu'une entité recevrait ou payerait dans le cadre d'une transaction contrainte, d'une liquidation involontaire, ou d'une vente de biens sur saisie), ce cours est ajusté. La juste valeur d'un portefeuille d'instruments financiers est le produit du nombre d'unités de chaque instrument par son cours coté sur le marché. S'il n'existe pas de cours publié sur un marché actif pour un instrument financier pris dans sa totalité mais s'il existe des marchés actifs pour ses différentes composantes, la juste valeur est déterminée à partir des cours de marché pertinents de ces différentes composantes.

AG73 Si un taux (plutôt qu'un cours) est coté sur un marché actif, l'entité utilise ce taux de marché comme une donnée à intégrer dans une technique d'évaluation pour déterminer la juste valeur. Si le taux coté de marché n'inclut pas le risque de crédit ou d'autres facteurs que des intervenants sur le marché incluraient dans l'évaluation de l'instrument, l'entité procède à un ajustement en fonction de ces facteurs.

Absence de marché actif: technique d'évaluation

AG74 Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique d'évaluation. Les techniques d'évaluation comprennent l'utilisation de transactions récentes dans des conditions de concurrence normale entre parties informées et consentantes, si elles sont disponibles, la référence à la juste valeur actuelle d'un autre instrument identique en substance, l'analyse des flux de trésorerie actualisés et les modèles de valorisation des options. S'il existe une technique d'évaluation couramment utilisée par les intervenants sur le marché pour évaluer l'instrument et s'il a été démontré que cette technique produit des estimations fiables des prix obtenus dans des transactions sur le marché réel, l'entité applique cette technique.

▼B

AG75 L'objectif de l'application d'une technique d'évaluation est d'établir ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange dans des conditions de pleine concurrence motivé par des considérations commerciales normales. La juste valeur est estimée sur la base des résultats d'une technique d'évaluation qui utilise au maximum des données de marché, et qui repose aussi peu que possible sur des données spécifiques à l'entité. On attend d'une technique d'évaluation qu'elle parvienne à une estimation réaliste de la juste valeur si: a) elle reflète raisonnablement la façon dont on s'attend à ce que le marché valorise l'instrument; et b) les données introduites dans la technique d'évaluation représentent raisonnablement les attentes du marché et les évaluations des facteurs de risque et de rendement inhérents à l'instrument financier.

AG76 Par conséquent, une technique d'évaluation: a) intègre tous les facteurs que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix; et b) est conforme aux méthodes économiques acceptées pour la fixation du prix d'instruments financiers. Une entité calibre périodiquement la technique d'évaluation et en vérifie la validité en utilisant les prix des transactions courantes sur le marché qui peuvent être observées pour le même instrument (sans modification ni reconditionnement) ou selon des données de marché observable. Une entité obtient des données de marché en se référant au marché d'origine ou d'acquisition de l'instrument. La meilleure indication de la juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est le prix de la transaction (c'est-à-dire la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue), à moins que la juste valeur de cet instrument ne soit attestée par comparaison avec d'autres transactions actuelles de marché observables portant sur le même instrument (sans modification ni reconditionnement) ou sur la base d'une technique d'évaluation dont les variables ne comprennent que des données provenant de marchés observables.

AG76A L'évaluation ultérieure de l'actif ou du passif financier et la comptabilisation ultérieure des profits et des pertes doivent être cohérentes avec les dispositions de la présente norme. L'application du paragraphe AG76 peut aboutir à ce qu'aucun profit ou aucune perte ne soit comptabilisé(e) lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier ou d'un passif financier. Dans un tel cas, IAS 39 impose de comptabiliser un profit ou une perte après la comptabilisation initiale uniquement dans la mesure où il (elle) résulte d'un changement dans un facteur (y compris le temps) que des participants du marché prendraient en compte pour fixer un prix.

AG77 L'acquisition initiale ou l'émission d'un actif financier ou encore la création d'un passif financier est une transaction de marché qui donne une base d'estimation de la juste valeur de l'instrument financier. En particulier, si l'instrument financier est un instrument d'emprunt (tel qu'un prêt), sa juste valeur peut être déterminée par référence aux conditions prévalant sur le marché à sa date d'acquisition ou d'émission et aux conditions prévalant sur le marché ou aux taux d'intérêt actuellement facturés par l'entité ou par des tiers pour des instruments d'emprunt similaires (c'est-à-dire avec une durée résiduelle, un profil de flux de trésorerie, une devise, un risque de crédit, une garantie et un taux d'intérêt similaires). À l'inverse, pour autant qu'il n'y ait pas de changement du risque de crédit du débiteur et des marges de crédit applicables après la création de l'instrument d'emprunt, une estimation du taux d'intérêt actuel sur le marché peut également être obtenue en utilisant un taux d'intérêt de référence reflétant une meilleure qualité de crédit que l'instrument d'emprunt sous-jacent, en maintenant constante la marge de crédit et en procédant aux ajustements nécessaires pour tenir compte des fluctuations du taux d'intérêt de référence à compter de la date de création. Si les conditions ont changé depuis la dernière transaction sur le marché, la variation correspondante de la juste valeur de l'instrument financier évalué est déterminée par référence aux prix ou aux taux actuels pour des instruments financiers similaires ajustés, selon le cas, pour tenir compte de toute différence par rapport à l'instrument évalué.

▼B

AG78 Il est possible que les mêmes informations ne soient pas disponibles à chaque date d'évaluation. Par exemple, à la date à laquelle une entité consent un prêt ou acquiert un instrument d'emprunt qui n'est pas négocié sur un marché actif, l'entité a un prix de transaction qui est également un prix de marché. Toutefois, il est possible qu'aucune nouvelle information sur les transactions ne soit disponible à la date d'évaluation suivante et, même si l'entité peut déterminer le niveau général des taux d'intérêt du marché, elle peut ne pas savoir quel niveau de risque de crédit ou d'autre risque les intervenants sur le marché prendraient en considération pour la fixation du prix de l'instrument à cette date. Une entité peut ne pas disposer d'informations concernant des transactions récentes, pour déterminer la marge de crédit appropriée à additionner au taux d'intérêt de base pour déterminer un taux d'actualisation en vue du calcul de la valeur actuelle. Il serait raisonnable de supposer, sauf preuve du contraire, qu'aucun changement n'est intervenu dans la marge telle qu'elle existait à la date d'octroi du prêt. Toutefois, l'entité doit entreprendre les efforts raisonnablement nécessaires pour déterminer s'il y a des indices de modification de ces facteurs. Si de tels indices existent, l'entité prendra en considération l'impact de ce changement pour déterminer la juste valeur de l'instrument financier.

AG79 En appliquant l'analyse de la valeur actualisée des flux de trésorerie, une entité utilise un ou plusieurs taux d'actualisation égal (égaux) au taux de rendement prévalant pour des instruments financiers dont les termes et les caractéristiques sont pour l'essentiel identiques, notamment en ce qui concerne la qualité de crédit de l'instrument, le terme résiduel sur la base duquel est fixé le taux d'intérêt contractuel, la durée restant à courir jusqu'au remboursement du principal et la devise dans laquelle les paiements doivent être effectués. Les créances et les dettes à court terme sans taux d'intérêt déclaré peuvent être évaluées au montant de la facture d'origine, si l'effet de l'actualisation est négligeable.

Absence de marché actif: instruments de capitaux propres

AG80 La juste valeur de placements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de cours coté sur un marché actif et de dérivés qui sont liés à des instruments de capitaux propres non cotés et qui doivent être réglés par remise de tels instruments [voir les paragraphes 46c) et 47] peut être évaluée de façon fiable si: a) la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significative pour cet instrument; ou b) si la probabilité respective des différentes estimations dans l'intervalle peut être raisonnablement appréciée et utilisée pour estimer la juste valeur.

AG81 Dans de nombreuses situations, la variabilité de la gamme des estimations de la juste valeur des investissements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix coté sur un marché actif et des dérivés qui sont liés à des instruments de capitaux propres non cotés et qui doivent être réglés par remise de tels instruments [voir les paragraphes 46c) et 47] sera probablement non significative. Il est généralement possible d'estimer la juste valeur d'un actif financier qu'une entité a acquis auprès d'un tiers. Toutefois, si la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur est significative et s'il est impossible d'apprécier raisonnablement les probabilités des différentes estimations, l'entité ne peut mesurer l'instrument à sa juste valeur.

Données des techniques d'évaluation

AG82 Une technique appropriée d'estimation de la juste valeur d'un instrument financier donné intégrerait tant des données de marché observables relatives aux conditions du marché que d'autres facteurs susceptibles d'affecter la juste valeur de l'instrument. La juste valeur d'un instrument financier sera fondée sur un ou plusieurs des facteurs suivants (et peut-être d'autres).

▼B

a) *La valeur temps de l'argent (c'est-à-dire l'intérêt au taux de base ou taux sans risque).* Les taux d'intérêt de base peuvent généralement être obtenus d'après les cours observables des obligations d'État et font souvent l'objet de publication dans des revues financières. Ces taux varient typiquement d'après les dates attendues des flux de trésorerie projetés, en fonction d'une courbe de taux d'intérêts, selon les différentes échéances. Pour des raisons pratiques, une entité peut utiliser comme taux de référence un taux général bénéficiant d'une acceptation couramment admise et aisément observable, tel que le LIBOR ou un taux de swap (puisqu'un taux tel que le LIBOR n'est pas le taux d'intérêt sans risque, l'ajustement approprié du risque de crédit pour l'instrument financier considéré se détermine par comparaison du risque de crédit de l'instrument financier considéré au risque de crédit inclus dans le taux de référence). Dans certains pays, les obligations d'État peuvent comporter un risque de crédit significatif et peuvent ne pas constituer un taux d'intérêt de base de référence stable pour des instruments libellés dans cette monnaie. Il se peut que certaines entités de ces pays bénéficient d'une meilleure solvabilité et d'un taux d'intérêt emprunteur inférieur à celui de l'État. Dans ce cas, il peut être plus approprié de déterminer les taux d'intérêt de base par référence aux taux d'intérêt des obligations les mieux cotées émises par des entités et libellées dans la devise de cette juridiction.

b) *Risque de crédit.* L'effet du risque de crédit sur la juste valeur (c'est-à-dire la prime ajoutée au taux d'intérêt de base en rémunération du risque de crédit) peut s'obtenir d'après les cours de marché observables d'instruments cotés présentant une qualité de crédit différente ou bien d'après les taux d'intérêt observables facturés par les prêteurs pour des prêts assortis de notations de crédit diverses.

c) *Cours de change des monnaies étrangères.* Des marchés des changes actifs existent pour la plupart des principales monnaies étrangères, et les prix sont publiés quotidiennement dans des publications financières.

d) *Prix des marchandises.* Des prix de marché observables existent pour de nombreuses marchandises.

e) *Prix des instruments de capitaux propres.* Les prix (et les indices de prix) d'instruments de capitaux propres négociés sont aisément observables sur certains marchés. Des techniques fondées sur le concept de la valeur actuelle peuvent être utilisées pour estimer le prix de marché actuel d'instruments de capitaux propres pour lesquels il n'existe aucun cours observable.

f) *Volatilité (c'est-à-dire l'amplitude des variations futures des prix de l'instrument financier ou d'un autre élément).* En général, la volatilité d'éléments activement négociés peut être raisonnablement estimée d'après les données historiques de marché ou par le recours aux volatilités implicites des cours actuels de marché.

g) *Risque de remboursement anticipé et risque de rachat.* Le rythme de remboursements anticipés attendus d'actifs financiers et le rythme de rachats attendus de passifs financiers peuvent être estimés d'après des données historiques (la juste valeur d'un passif financier susceptible d'être racheté par la contrepartie ne peut être inférieure à la valeur actuelle du montant du rachat — voir paragraphe 49).

h) *Frais de gestion d'un actif financier ou d'un passif financier.* Les frais de gestion peuvent être estimés à l'aide de comparaisons avec des commissions actuelles facturées par d'autres participants de marché. Si les frais de gestion d'un actif financier ou d'un passif financier sont significatifs, et si d'autres participants de marché sont confrontés à des frais comparables, l'émetteur prendra ceux-ci en considération pour déterminer la juste valeur de cet actif financier ou de ce passif financier. Il est probable que la juste valeur, à l'origine d'un droit contractuel sur des commissions futures soit égale aux coûts d'octroi payés pour ces commissions, sauf si les commissions futures et coûts liés sont disproportionnés par rapport aux références du marché.

▼B

Profits et pertes (paragraphes 55 à 57)

AG83 Une entité applique IAS 21 aux actifs financiers et aux passifs financiers qui sont des éléments monétaires selon IAS 21 et qui sont libellés en une monnaie étrangère. En vertu d'IAS 21, tout profit et perte de change sur actifs monétaires et sur passifs monétaires sont comptabilisés en résultat. L'exception à cette règle est l'élément monétaire désigné comme instrument de couverture soit dans une couverture de flux de trésorerie (voir paragraphes 95 à 101), soit dans une couverture d'un investissement net (voir paragraphe 102). Pour la comptabilisation de profits et de pertes de change selon IAS 21, un actif financier monétaire disponible à la vente est traité comme s'il était comptabilisé au coût amorti dans la monnaie étrangère. En conséquence, pour un tel actif financier, les écarts de change résultant de changements du coût amorti sont comptabilisés en résultat et les autres changements de la valeur comptable sont comptabilisés selon le paragraphe 55b). Pour les actifs financiers disponibles à la vente qui ne sont pas des éléments monétaires selon IAS 21 (par exemple, les instruments de capitaux propres), le profit ou la perte comptabilisé(e) directement en ►**M5** autres éléments du résultat global ◄ selon le paragraphe 55b) comprend toute composante de change associée. S'il existe une relation de couverture entre un actif monétaire non dérivé et un passif monétaire non dérivé, les changements de la composante de change de ces instruments financiers sont comptabilisés en résultat.

Dépréciation et irrécouvrabilité d'actifs financiers (paragraphes 58 à 70)

Actifs financiers comptabilisés au coût amorti (paragraphes 63 à 65)

AG84 La dépréciation d'un actif financier comptabilisé au coût amorti est évaluée en utilisant le taux d'intérêt effectif d'origine de l'instrument financier, parce qu'une actualisation au taux d'intérêt de marché actuel reviendrait en fait à imposer une évaluation à la juste valeur, à des actifs financiers qui sont par ailleurs évalués au coût amorti. Si les conditions d'un prêt, d'une créance ou d'un placement détenu jusqu'à son échéance sont renégociées ou modifiées à cause des difficultés financières de l'emprunteur ou de l'émetteur, la dépréciation est évaluée en utilisant le taux d'intérêt effectif d'origine avant la modification de ces conditions. Les flux de trésorerie relatifs aux créances à court terme ne sont pas actualisés si l'effet de l'actualisation est non significatif. Si un prêt, une créance, ou un placement détenu jusqu'à son échéance est assorti(e) d'un taux d'intérêt variable, le taux d'actualisation à utiliser pour évaluer une éventuelle perte de valeur selon le paragraphe 63 est (sont) le(s) taux d'intérêt effectif(s) actuel(s) déterminé(s) selon le contrat. Faute de mieux en pratique, un créancier peut évaluer la dépréciation d'un actif financier comptabilisé au coût amorti sur la base de la juste valeur d'un instrument en utilisant un prix de marché observable. Le calcul de la valeur actuelle des flux de trésorerie estimés futurs d'un actif financier garanti reflète les flux de trésorerie qui pourraient résulter d'une saisie après déduction des coûts d'obtention et de vente des instruments de garantie, que la saisie soit probable ou non.

AG85 Le processus d'estimation de la dépréciation prend en considération tous les éléments exposés au risque de crédit, et pas seulement ceux qui concernent une faible qualité de crédit. Par exemple, si une entité utilise un système interne de notation de crédit, elle prend en considération toutes les notes de crédit, et pas seulement celles qui reflètent une forte détérioration du crédit.

▼B

AG86 Le processus d'estimation du montant d'une perte de valeur peut se traduire soit par un montant unique, soit par un éventail de montants possibles. Dans ce dernier cas, l'entité comptabilise une perte de valeur égale à la meilleure estimation de l'éventail [1] tenant compte de l'ensemble des informations pertinentes disponibles avant la publication des états financiers à propos des conditions existantes à la ►M5 fin de la période de reporting ◄.

AG87 Pour réaliser une évaluation collective de la dépréciation, les actifs financiers sont groupés selon des caractéristiques de risque de crédit similaires, indicatives de la capacité des débiteurs à payer tous les montants dus selon les conditions contractuelles (par exemple, d'après l'évaluation du risque de crédit ou d'après un processus de notation qui tient compte du type d'actif, du secteur d'activité, de la situation géographique, du type d'instrument de garantie, de l'éventuel retard de paiement observé et d'autres facteurs pertinents). Les caractéristiques retenues sont pertinentes pour estimer les flux de trésorerie futurs de ces groupes d'actifs en ce qu'elles sont indicatives de la capacité du débiteur à payer tous les montants dus selon les conditions contractuelles des actifs évalués. Toutefois, la probabilité de perte et les autres statistiques de perte diffèrent, au niveau d'un groupe, entre: a) les actifs ayant fait individuellement l'objet d'une évaluation de dépréciation et qui s'avèrent ne pas être dépréciés; et b) les actifs n'ayant pas fait individuellement l'objet d'une vérification de dépréciation, avec pour résultat qu'une dépréciation d'un autre montant pourrait être requise. En l'absence de groupe d'actifs présentant des caractéristiques de risques similaires, une entité n'effectue pas la vérification supplémentaire.

AG88 Les pertes de valeur comptabilisées pour un groupe constituent une étape intermédiaire en attendant l'identification des pertes de valeur sur des actifs individuels dans le groupe d'actifs financiers soumis collectivement à une évaluation de dépréciation. Dès que sont disponibles des informations qui identifient spécifiquement des pertes relatives à des actifs dépréciés individuellement dans un groupe, ces actifs sont retirés du groupe.

AG89 Les flux de trésorerie futurs d'un groupe d'actifs financiers faisant collectivement l'objet d'une évaluation de dépréciation sont estimés sur la base d'un historique de pertes enregistrées sur des actifs présentant des caractéristiques de risque similaires à celles du groupe. Les entités qui n'ont pas d'historique de pertes propre ou dont l'expérience est insuffisante utilisent l'expérience d'entités similaires pour des groupes d'actifs financiers comparables. L'historique de pertes est ajusté sur la base des données observables actuelles afin de refléter les effets des circonstances actuelles qui n'affectaient pas la période sur laquelle est fondé l'historique de pertes et de supprimer les effets des circonstances comprises dans la période historique qui n'existent pas actuellement. Les estimations de variations des flux de trésorerie futurs reflètent et sont directement cohérentes avec les évolutions des données observables liées d'une période à l'autre (telles que les variations des taux de chômage, des prix immobiliers, des prix des marchandises, de la solvabilité ou d'autres facteurs indicatifs de pertes encourues dans le groupe et de leur amplitude). La méthodologie et les hypothèses utilisées pour estimer les flux de trésorerie futurs sont régulièrement revues afin de réduire les différences éventuelles entre les estimations de perte et l'historique de perte réel.

[1] IAS 37, paragraphe 39 propose des commentaires sur la manière de déterminer la meilleure estimation dans un éventail de résultats possibles.

▼B

AG90 À titre d'exemple d'application du paragraphe AG89, une entité peut déterminer, d'après sa propre expérience, qu'une des principales causes de défaillances en matière de prêts sur cartes de crédit est le décès de l'emprunteur. L'entité peut observer que le taux de décès reste inchangé d'une année à l'autre. Néanmoins, certains emprunteurs du groupe des prêts sur cartes de crédit de l'entité peuvent être décédés pendant la période considérée, ce qui signifie la survenance d'une perte de valeur sur ces prêts, même si à la fin de l'année, l'entité n'a pas encore connaissance de l'identité précise des emprunteurs décédés. Il serait opportun de comptabiliser une perte de valeur pour ces pertes «encourues mais non encore signifiées». En revanche, il ne serait pas opportun de comptabiliser une perte de valeur pour les décès dont la survenance est attendue au cours d'une période future, puisque l'indispensable événement générateur de perte (le décès de l'emprunteur) n'est pas encore survenu.

AG91 Au moment d'utiliser des taux historiques de perte dans l'estimation de flux de trésorerie futurs, il est important que les informations relatives aux taux historiques de perte soient appliquées à des groupes définis d'une manière cohérente avec les groupes pour lesquels les taux historiques de perte ont été observés. C'est pourquoi la méthode utilisée doit permettre d'associer à chaque groupe des informations sur les historiques de pertes provenant de groupes d'actifs aux caractéristiques de risque de crédit similaires, et des données observables pertinentes reflétant les circonstances actuelles.

AG92 Des approches fondées sur des formules ou des méthodes statistiques peuvent être utilisées pour déterminer les pertes de valeur dans un groupe d'actifs financiers (par exemple, pour des prêts de faible importance) pour autant qu'elles soient cohérentes avec les exigences des paragraphes 63 à 65 et AG87 à AG91. Tout modèle utilisé doit incorporer l'effet de la valeur temps de l'argent, tenir compte des flux de trésorerie pour la durée de vie résiduelle d'un actif (et pas seulement pour l'année suivante), tenir compte de la maturité des prêts au sein du portefeuille et ne pas donner lieu à une perte de valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier.

Comptabilisation de produits financiers après une dépréciation

AG93 Dès qu'un actif financier ou un groupe d'actifs financiers similaires a été déprécié à la suite d'une perte de valeur, les produits d'intérêt ultérieurs sont comptabilisés sur la base du taux d'intérêt utilisé pour actualiser les flux de trésorerie futurs en vue d'évaluer la perte de valeur.

COUVERTURE (paragraphes 71 à 102)

Instruments de couverture (paragraphes 72 à 77)

Instruments qualifiés (paragraphes 72 et 73)

AG94 La perte potentielle sur une option vendue par une entité peut être sensiblement supérieure au gain potentiel de valeur d'un élément couvert lié. En d'autres termes, une option vendue n'est pas efficace pour réduire le risque sur le résultat d'un élément couvert. Par conséquent, une option vendue ne remplit pas les conditions requises pour être un instrument de couverture, sauf à être désignée comme compensant une option achetée, y compris une option incorporée à un autre instrument financier (par exemple, une option d'achat émise utilisée en couverture d'un passif susceptible de rachat anticipé). Au contraire, une option achetée comporte des gains potentiels égaux ou supérieurs aux pertes et par conséquent a la capacité de réduire l'exposition à un profit ou une perte par suite de variations de juste valeur ou de flux de trésorerie. En conséquence, elle peut être qualifiée d'instrument de couverture.

▼B

AG95 Un placement détenu jusqu'à l'échéance et comptabilisé au coût amorti peut être désigné comme un instrument de couverture contre les risques de change.

AG96 Un placement dans un instrument de capitaux propres non coté qui n'est pas comptabilisé à la juste valeur parce que sa juste valeur ne peut être mesurée de manière fiable, ou un dérivé qui est lié à cet instrument de capitaux propres non coté et qui doit être réglé par remise de cet instrument [voir paragraphes 46c) et 47], ne peuvent être désignés en tant qu'instrument de couverture.

AG97 Les instruments de capitaux propres d'une entité ne sont pas des actifs ou des passifs financiers de l'entité; ils ne peuvent par conséquent pas être désignés comme des instruments de couverture.

Éléments couverts (paragraphes 78 à 84)

Éléments qualifiés (paragraphes 78 à 80)

AG98 Un engagement ferme d'acquisition d'une entité dans le cadre d'un regroupement d'entreprises ne peut être un élément couvert, sauf pour le risque de change qui y est associé, car les autres risques couverts ne peuvent être spécifiquement identifiés et évalués. Ces autres risques sont des risques généraux d'activité.

AG99 Une participation mise en équivalence ne peut être un élément couvert dans une opération de couverture de la juste valeur car la méthode de mise en équivalence comptabilise en résultat la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entité associée et non les variations de juste valeur de la participation. Pour une raison analogue, une participation dans une filiale consolidée ne peut être un élément couvert dans une couverture de juste valeur car la consolidation comptabilise en résultat le résultat comptabilisé par la filiale et non les variations de juste valeur de la participation. La couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger est un cas de figure différent, parce qu'il s'agit de la couverture de l'exposition au risque de change et non pas d'une couverture de la juste valeur de la variation de valeur de l'investissement.

AG99A Le paragraphe 80 prévoit que dans des états financiers consolidés, le risque de change d'une transaction intragroupe prévue et hautement probable peut remplir les conditions d'élément couvert dans une couverture de flux de trésorerie à condition que la transaction soit libellée dans une devise autre que la devise fonctionnelle de l'entité qui conclut la transaction et que le risque de change affecte le résultat consolidé. À cette fin, une entité peut être une société mère, une filiale, une entreprise associée, une coentreprise ou une succursale. Si le risque de change d'une transaction intragroupe prévue n'affecte pas le résultat consolidé, la transaction intragroupe ne remplit pas les conditions d'un élément couvert. C'est généralement le cas pour les paiements de redevances, les paiements d'intérêts ou des frais de gestion entre les membres d'un même groupe à moins qu'il n'existe une transaction externe liée. Toutefois, si le risque de change d'une transaction intragroupe prévue doit affecter le résultat consolidé, la transaction intragroupe peut remplir les conditions d'un élément

▼B

couvert. On peut citer comme exemple les ventes ou les achats de stock prévus entre les membres du même groupe dans le cas d'une revente du stock à une partie indépendante du groupe. De même, une vente intragroupe prévue d'une immobilisation corporelle de l'entité du groupe qui l'a fabriquée à une entité du groupe qui l'utilisera dans son exploitation peut affecter ►M5 l'état du résultat global ◄ consolidé. Il pourrait en être ainsi, par exemple, parce que l'immobilisation corporelle sera amortie par l'entité acquéreuse et que le montant initialement comptabilisé pour l'immobilisation corporelle peut changer si la transaction intragroupe prévue est libellée dans une devise autre que la devise fonctionnelle de l'entité acquéreuse.

▼M5

AG99B Si une couverture d'une transaction intragroupe prévue remplit les conditions de la comptabilité de couverture, tout profit ou perte comptabilisé en autres éléments du résultat global conformément au paragraphe 95(a) doit être reclassé de capitaux propres en résultat sous la forme d'un ajustement de reclassement pour la ou les mêmes périodes au cours desquelles le risque de change de la transaction couverte affecte le résultat consolidé.

▼M15

AG99BA Une entité peut désigner toutes les variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur d'un élément couvert dans une relation de couverture. Une entité peut également ne désigner que les variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur d'un élément couvert au-delà ou en-deçà d'un cours spécifié ou d'une autre variable (un risque unilatéral). La valeur intrinsèque d'une option achetée de couverture (dans l'hypothèse où elle présente les mêmes termes principaux que le risque désigné) reflète un risque unilatéral dans un élément couvert; ce n'est pas le cas de sa valeur temps. Par exemple, une entité peut désigner la variabilité des résultats, en termes de flux de trésorerie futurs, d'une augmentation de prix sur un achat prévu de marchandises. Dans une telle situation, seules les pertes de flux de trésorerie résultant d'une augmentation du prix au-delà du niveau spécifié sont désignées. Le risque couvert ne comprend pas la valeur temps de l'option acquise parce que la valeur temps n'est pas une composante de la transaction prévue qui affecte le résultat [paragraphe 86(b)].

▼B

Désignation d'éléments financiers comme éléments couverts (paragraphes 81 et 81A)

AG99C […] L'entité peut désigner l'ensemble des flux de trésorerie de l'actif financier ou du passif financier tout entier comme étant l'élément couvert, et ne les couvrir que contre un risque particulier seulement (par exemple, contre les seuls changements attribuables aux fluctuations du LIBOR). Par exemple, dans le cas d'un passif financier dont le taux d'intérêt effectif est inférieur de 100 points de base au LIBOR, une entité peut désigner comme élément couvert le passif tout entier (c'est-à-dire le principal majoré des intérêts calculés au LIBOR moins 100 points de base) et couvrir ce changement de la juste valeur ou des flux de trésorerie de ce passif tout entier qui est attribuable aux variations du LIBOR. L'entité peut également choisir un taux de couverture différent de l'unité afin d'améliorer l'efficacité de la couverture comme indiqué au paragraphe AG100.

AG99D En outre, si un instrument financier à taux fixe est couvert après son émission et que les taux d'intérêt ont changé entre-temps, l'entité peut désigner une partie égale à un taux de référence […]. Par exemple, supposons qu'une entité émette un actif financier à taux fixe de 100 UM assorti d'un taux d'intérêt effectif de 6 % alors que le LIBOR s'élève à 4 %. Elle commence à couvrir cet actif peu de

▼B

temps après, alors que le LIBOR a augmenté à 8 % et que la juste valeur de l'actif a diminué à 90 UM. L'entité calcule que si elle avait acheté l'actif à la date de sa première désignation comme élément couvert, à sa juste valeur du moment, soit 90 UM, le rendement effectif se serait élevé à 9,5 %. […] L'entité peut désigner une partie de LIBOR de 8 % constituée partiellement des flux de trésorerie liés à l'intérêt contractuel et partiellement de la différence entre la juste valeur actuelle (c'est-à-dire 90 UM) et le montant dû à l'échéance (à savoir 100 UM).

▼M15

AG99E Le paragraphe 81 autorise une entité à désigner autre chose que l'intégralité de la variation de juste valeur ou de la variabilité des flux de trésorerie d'un instrument financier. Par exemple:

a) tous les flux de trésorerie d'un instrument financier peuvent être désignés pour des variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur attribuables à certains risques (mais pas tous); ou

b) certains des flux de trésorerie d'un instrument financier (mais pas tous) peuvent être désignés pour les variations de flux de trésorerie ou de juste valeur attribuables à tout ou partie des risques (c.-à-d. qu'une «partie» des flux de trésorerie de l'instrument financier peut être désignée pour les variations attribuables à l'ensemble des risques ou à une partie seulement de ceux-ci).

AG99F Pour être éligibles à la comptabilité de couverture, les risques et parties de risque désignés doivent être des composantes séparément identifiables de l'instrument financier, et les variations des flux de trésorerie ou de la juste valeur de l'intégralité de l'instrument financier découlant de changements des risques et parties de risques désignés doivent pouvoir faire l'objet d'évaluations fiables. Par exemple:

a) pour un instrument financier à taux fixe couvert contre les variations de juste valeur attribuables aux changements d'un taux d'intérêt sans risque ou de référence, le taux d'intérêt sans risque ou de référence est habituellement considéré comme étant à la fois une composante séparément identifiable de l'instrument financier, et évaluable de manière fiable.

b) l'inflation n'est pas identifiable séparément et n'est pas évaluable de manière fiable; elle ne peut donc être désignée comme étant un risque ou comme étant une partie d'un instrument financier, sauf si les conditions fixées au paragraphe (c) sont remplies.

c) une partie contractuellement spécifiée d'inflation dans les flux de trésorerie d'une obligation indexée sur l'inflation comptabilisée (dans l'hypothèse où il n'existe aucune obligation de prendre en compte séparément un dérivé incorporé) est séparément identifiable et évaluable de manière fiable tant que les autres flux de trésorerie de l'instrument ne sont pas affectés par la partie «inflation».

▼B

Désignation d'éléments non financiers comme éléments couverts (paragraphe 82)

AG100 Les variations de prix d'un élément constitutif ou d'une composante d'un actif non financier ou d'un passif non financier n'ont généralement pas, sur le prix de l'élément, une incidence prévisible et mesurable séparément qui soit comparable, par exemple, à l'effet d'une variation des taux d'intérêt du marché sur le prix d'une obligation. Dès lors, un actif non financier ou un passif non financier n'est

▼B

un élément couvert que dans son intégralité ou en matière de risque de change. S'il y a une différence entre les termes de l'instrument de couverture et ceux de l'instrument couvert (telle une couverture de l'achat prévu de café brésilien par le recours à un contrat à terme pour l'achat de café colombien à des conditions similaires par ailleurs), la relation de couverture peut néanmoins être qualifiée comme telle pour autant que toutes les conditions du paragraphe 88 soient réunies, y compris le fait que l'on s'attende à ce que la couverture soit hautement efficace. À cet effet, le montant de l'instrument de couverture peut être supérieur ou inférieur à celui de l'élément couvert si cela améliore l'efficacité de la relation de couverture. Par exemple, une analyse de régression peut être réalisée pour établir une relation statistique entre l'élément couvert (par exemple, une transaction sur le café brésilien) et l'instrument de couverture (par exemple, une transaction sur le café colombien). S'il existe une relation statistique réelle entre les deux variables (c'est-à-dire entre les prix unitaires du café brésilien et du café colombien), la pente de la droite de régression peut être utilisée pour établir le ratio de couverture qui maximisera l'efficacité attendue. Par exemple, si la pente de la droite de régression s'élève à 1,02, un rapport de couverture fondé sur 0,98 volume d'éléments couverts pour 1,00 volume d'instruments de couverture maximise l'efficacité attendue. Toutefois, il se peut que la relation de couverture débouche sur une inefficacité qui est comptabilisée en résultat au cours de la durée de la relation de couverture.

Désignation de groupes d'éléments en tant qu'éléments couverts (paragraphes 83 et 84).

AG101 La couverture d'une position nette globale (par exemple, le solde net de l'ensemble des actifs à taux fixe et des passifs à taux fixe aux échéances similaires) plutôt que d'un élément couvert spécifique, ne remplit pas les conditions requises pour la comptabilité de couverture. Mais il est possible d'obtenir approximativement le même effet de comptabilité de couverture sur le résultat net, pour ce type de relation de couverture, en désignant comme position couverte une partie des éléments sous-jacents. Par exemple, une banque ayant un montant d'actifs de 100 UM et un montant de passifs de 90 UM présentant des risques et des termes similaires, qui souhaite couvrir l'exposition nette de 10 UM, peut désigner comme élément couvert un montant de 10 UM dans ces actifs. Elle peut recourir à ce processus de désignation si ces actifs et ces passifs sont des instruments à taux fixe, auquel cas il s'agit d'une couverture de la juste valeur, ou si ce sont des instruments à taux variable, auquel cas il s'agit d'une couverture de flux de trésorerie. De même, si une entité a pris un engagement ferme d'achat en monnaies étrangères de 100 UM et un engagement ferme de vente en monnaies étrangères de 90 UM, elle peut couvrir le solde net de 10 UM en achetant un dérivé et en le désignant comme instrument de couverture associé à un montant de 10 UM sur un engagement ferme d'achat de 100 UM.

Comptabilité de couverture (paragraphes 85 à 102)

AG102 La couverture de l'exposition d'un instrument à taux fixe au risque de variations de la juste valeur résultant de variations des taux d'intérêt est un exemple de couverture de la juste valeur. Cette opération de couverture peut être réalisée soit par l'émetteur, soit par le porteur.

AG103 Un exemple de couverture de flux de trésorerie est l'utilisation d'un swap pour transformer un emprunt à taux variable en un emprunt à taux fixe c'est-à-dire la couverture d'une transaction future dans laquelle les flux de trésorerie futurs couverts sont les futurs paiements d'intérêt).

▼B

AG104 La couverture d'un engagement ferme (par exemple, la couverture du risque de variation de prix du combustible, dans un engagement contractuel non comptabilisé d'un producteur d'électricité relatif à l'achat de combustible à un prix fixe) est la couverture d'une exposition au risque de variation de juste valeur. Une telle couverture est donc bien une couverture de la juste valeur. Cependant, selon le paragraphe 87, la couverture du risque de change lié à un engagement ferme peut être également comptabilisée comme une couverture de flux de trésorerie.

Appréciation de l'efficacité de la couverture

AG105 Une couverture est considérée comme hautement efficace seulement si les deux conditions suivantes sont réunies:

a) au début de la couverture et au cours des périodes ultérieures, on s'attend à ce que la couverture soit hautement efficace pour compenser les variations de juste valeur ou des flux de trésorerie attribuables au risque couvert pendant la période pour laquelle la couverture est désignée. Cette attente peut être démontrée de diverses manières, notamment par comparaison des variations passées de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert et des variations passées de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture, ou en établissant la preuve d'une corrélation statistique forte entre la juste valeur ou les flux de trésorerie de l'élément couvert et ceux de l'instrument de couverture. L'entité peut également choisir un taux de couverture différent de l'unité afin d'améliorer l'efficacité de la couverture comme indiqué au paragraphe AG100;

b) les résultats réels de l'opération de couverture se situent dans un intervalle compris entre 80 et 125 %. Par exemple, si les résultats réels se traduisent par une perte, enregistrée sur l'instrument de couverture, de 120 UM, et un profit, réalisé sur l'instrument de trésorerie, de 100 UM, la compensation peut être mesurée par le ratio 120/100, soit 120 % ou 100/120, soit 83 %. Dans cet exemple, si l'on suppose que l'opération de couverture répond à la condition énoncée en a), l'entité conclurait que la couverture a été hautement efficace.

AG106 L'efficacité s'apprécie, au minimum, lors de l'élaboration par l'entité de ses états financiers annuels ou intermédiaires.

AG107 La présente norme n'impose pas une méthode unique d'appréciation de l'efficacité d'une opération de couverture. La méthode adoptée par une entité pour apprécier l'efficacité d'une couverture dépend de sa stratégie de gestion des risques. Par exemple, si la stratégie de gestion des risques de l'entité consiste à ajuster périodiquement le montant de l'instrument de couverture pour refléter les variations de la position couverte, l'entité ne doit démontrer le fait que la couverture devrait être hautement efficace que pour la période à courir jusqu'au prochain ajustement du montant de l'instrument de couverture. Dans certains cas, une entité adopte des méthodes différentes pour différents types de couverture. La documentation d'une entité détaillant sa stratégie de couverture englobe ses procédures d'appréciation de l'efficacité de la couverture. Ces procédures indiquent si l'appréciation inclut l'intégralité du profit ou de la perte sur un instrument de couverture ou si la valeur temps de l'instrument est exclue.

AG107A […].

▼B

AG108 Si les principaux termes de l'instrument de couverture et de l'actif, du passif, de l'engagement ferme ou de la transaction prévue hautement probable couverts sont identiques, les variations de la juste valeur et des flux de trésorerie attribuables au risque couvert peuvent s'annuler totalement tant à l'initiation de l'opération de couverture que par la suite. Par exemple, un swap de taux d'intérêt est vraisemblablement une couverture efficace si le montant notionnel et le montant en principal, les conditions, les dates de refixation du taux, les dates d'encaissement et de paiement des intérêts et du principal et la base d'évaluation des taux d'intérêt sont identiques pour l'instrument de couverture et pour l'élément couvert. En outre, la couverture d'un achat prévu hautement probable d'une marchandise par un contrat à terme de gré à gré sera probablement hautement efficace si:

a) le contrat à terme de gré à gré porte sur l'achat de la même quantité de la même marchandise, au même moment et au même lieu que l'achat prévu couvert;

b) la juste valeur du contrat à terme de gré à gré est nulle à l'origine; et si

c) soit la variation de la prime (négative ou positive) du contrat à terme de gré à gré est exclue de l'évaluation de l'efficacité et comptabilisée au résultat, soit la variation des flux de trésorerie attendus sur la transaction hautement probable prévue est fondée sur le prix à terme de la marchandise.

AG109 Parfois, l'instrument de couverture ne compense qu'une partie du risque couvert. Par exemple, une opération de couverture n'est pas totalement efficace si l'instrument de couverture et l'élément couvert sont libellés dans des monnaies étrangères différentes qui n'évoluent pas de concert. De même, une opération de couverture d'un risque de taux utilisant un dérivé n'est pas pleinement efficace si une partie de la variation de la juste valeur de du dérivé est attribuable au risque de crédit de la contrepartie.

AG110 Pour remplir les conditions requises pour la comptabilité de couverture, la couverture doit être liée à un risque spécifique identifié et désigné, et non pas simplement aux risques généraux d'activité de l'entité; elle doit aussi, en fin de compte, affecter le résultat de l'entité. Une couverture du risque d'obsolescence d'un actif physique ou du risque d'expropriation d'un bien par les pouvoirs publics ne remplit pas les conditions requises pour une comptabilité de couverture; en effet, son efficacité ne peut être évaluée parce que ces risques ne sont pas évaluables de façon fiable.

▼M15

AG110A Le paragraphe 74(a) autorise une entité de séparer la valeur intrinsèque et la valeur temps d'un contrat d'option et de désigner comme instrument de couverture la seule variation de la valeur intrinsèque du contrat d'option. Une telle désignation peut mener à une relation de couverture parfaitement efficace qui compense les variations de flux de trésorerie attribuables au risque unilatéral couvert d'une transaction prévue, si les principaux termes de la transaction prévue et de l'instrument de couverture sont identiques.

▼**M15**

AG110B Si une entité désigne dans son intégralité une option achetée en tant qu'instrument de couverture d'un risque unilatéral découlant d'une transaction prévue, la relation de couverture ne sera pas parfaitement efficace. En effet, la prime payée de l'option inclut la valeur temps et, comme énoncé au paragraphe AG99BA, un risque unilatéral désigné n'inclut pas la valeur temps d'une option. Dès lors, dans une telle situation, il n'y aura pas de compensation entre les flux de trésorerie relatifs à la valeur temps de la prime payée pour l'option et le risque couvert désigné.

▼**B**

AG111 Dans le cas du risque de taux, l'efficacité de la couverture peut être appréciée en établissant un échéancier qui montre l'exposition nette des actifs et des passifs financiers aux taux d'intérêt pour chaque période, pour autant que cette exposition nette soit associée à un actif ou un passif spécifique (ou à un groupe spécifique d'actifs ou de passifs ou à une partie spécifique de ceux-ci) donnant lieu à l'exposition nette au risque, et que l'efficacité de la couverture soit appréciée par rapport à cet actif ou à ce passif.

AG112 Pour apprécier l'efficacité d'une couverture, une entité prend généralement en considération la valeur temps de l'argent. Le taux d'intérêt fixe d'un élément couvert n'est pas tenu de correspondre exactement au taux d'intérêt fixe d'un swap désigné comme couverture de la juste valeur. Le taux d'intérêt variable d'un actif ou d'un passif portant intérêt n'est pas non plus tenu d'être identique au taux d'intérêt variable d'un swap désigné comme couverture de flux de trésorerie. La juste valeur d'un swap résulte de ses règlements nets. Les taux fixe et variable d'un swap peuvent être modifiés sans affecter le règlement net, s'ils sont tous deux modifiés du même montant.

AG113 Si une entité ne répond pas aux critères d'efficacité de couverture, elle cesse sa comptabilité de couverture à compter du dernier jour auquel l'efficacité de la couverture était démontrée. Toutefois, si l'entité identifie l'événement ou le changement de circonstances à cause desquels la relation de couverture ne répond plus aux critères d'efficacité, et si elle démontre que la couverture était efficace avant que ne surviennent l'événement ou le changement de circonstances, l'entité cesse sa comptabilité de couverture à compter de la date de l'événement ou du changement de circonstances.

Comptabilité de couverture de la juste valeur pour la couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille

AG114 Pour une couverture de la juste valeur du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers, une entité remplit les conditions de la présente norme si elle se conforme aux procédures décrites aux points a) à i) et dans les paragraphes AG115 à AG132 ci-dessous.

a) Dans le cadre de sa procédure de gestion des risques, l'entité identifie un portefeuille d'actifs dont elle souhaite couvrir le risque de taux d'intérêt. Le portefeuille peut être constitué soit exclusivement d'actifs, soit exclusivement de passifs, soit encore d'actifs et de passifs. L'entité peut identifier deux ou plusieurs portefeuilles (par exemple, l'entité peut regrouper ses actifs disponibles à la vente dans un portefeuille distinct), auquel cas elle applique séparément à chaque portefeuille les commentaires qui suivent.

▼B

b) L'entité analyse le portefeuille en périodes de refixation du prix d'après des dates de refixation du prix attendues plutôt que contractuelles. L'analyse des périodes de refixation du prix peut s'effectuer de diverses manières, notamment par la programmation des flux de trésorerie dans les périodes au cours desquelles il est prévu qu'elles se produisent, ou bien par la planification des montants notionnels principaux dans toutes les périodes jusqu'au moment attendu de refixation du prix.

c) Sur la base de cette analyse, l'entité décide du montant qu'elle souhaite couvrir. L'entité désigne comme élément couvert un montant d'actifs ou de passifs du portefeuille identifié (mais pas un montant net) égal au montant qu'elle souhaite désigner comme couvert […].

d) L'entité désigne le risque de taux d'intérêt qu'elle couvre. Ce risque pourrait être une partie du risque de taux d'intérêt afférent à chacun des éléments de la position couverte, comme un taux d'intérêt de référence (le LIBOR, par exemple).

e) L'entité désigne un ou plusieurs instruments de couverture pour chaque période de refixation du prix.

f) À l'aide des désignations effectuées aux points c) à e) ci-dessus, l'entité évalue, au début de la couverture et pendant les périodes ultérieures, s'il est prévu que l'opération de couverture soit hautement efficace pendant la période pour laquelle la couverture est désignée.

g) L'entité évalue périodiquement la variation de la juste valeur de l'élément couvert [tel que désigné au point c)] attribuable au risque couvert [tel que désigné au point d)], […]. Si, lors de son appréciation à l'aide de la méthode documentée d'évaluation de l'efficacité appliquée par l'entité, il peut être déterminé que l'opération de couverture a vraiment été hautement effective, l'entité comptabilise la variation de la juste valeur de l'élément couvert comme un profit ou une perte en résultat et dans l'un de deux postes ►**M5** de l'état de situation financière ◄, comme décrit au paragraphe 89A. Il n'est pas nécessaire d'affecter le changement de la juste valeur à des actifs ou des passifs spécifiques.

h) L'entité évalue la variation de la juste valeur du ou des instruments de couverture [tels que désignés au point e)] et la comptabilise comme un profit ou une perte en résultat. La juste valeur du ou des instrument(s) de couverture est comptabilisée en actif ou en passif ►**M5** dans l'état de situation financière ◄.

i) Toute inefficacité [1] sera comptabilisée en résultat comme la différence entre la variation de juste valeur visée en g) et celle qui est visée en h).

AG115 Cette approche est décrite de manière plus détaillée ci-dessous. L'approche ne doit être appliquée qu'à une couverture de la juste valeur du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers.

AG116 Le portefeuille identifié au paragraphe AG114a) pourrait contenir des actifs et des passifs. À l'inverse, il pourrait s'agir d'un portefeuille constitué exclusivement d'actifs ou exclusivement de passifs. Le portefeuille est utilisé pour déterminer le montant des actifs ou des passifs que l'entité souhaite couvrir. Le portefeuille n'est toutefois pas désigné lui-même comme étant l'élément couvert.

[1] Les mêmes considérations d'importance significative s'appliquent dans ce contexte, comme dans l'ensemble des IFRS.

▼B

AG117 Pour l'application du paragraphe AG114b), l'entité détermine la date attendue de refixation du prix d'un élément comme étant la première à survenir, de la date prévue d'échéance de cet élément ou de la date de refixation du prix au prix du marché. Les dates attendues de refixation du prix sont estimées au début de la couverture et pendant toute sa durée, d'après l'expérience antérieure et d'après d'autres informations disponibles, notamment les informations et attentes relatives aux taux de remboursements anticipés, aux taux d'intérêt et à l'interaction entre ces taux. Les entités qui n'ont pas d'expérience propre ou qui ont une expérience insuffisante utilisent l'expérience d'entités similaires avec des instruments financiers comparables. Ces estimations sont réexaminées périodiquement et actualisées à la lumière de l'expérience. Dans le cas d'un élément à taux fixe susceptible de remboursement anticipé, la date attendue de refixation du prix est la date à laquelle est attendu le remboursement anticipé de l'élément, sauf refixation au taux du marché avant cette date. Pour un groupe d'éléments similaires, l'analyse en périodes reposant sur les dates attendues de refixation du prix peut prendre la forme de l'affectation à chaque période d'un pourcentage du groupe, plutôt que d'éléments pris individuellement. Une entité peut appliquer d'autres méthodes pour réaliser cette ventilation. Par exemple, elle peut appliquer un coefficient de remboursement anticipé pour affecter les prêts avec amortissement à des périodes sur la base des dates attendues de refixation du prix. La méthode utilisée pour une telle répartition doit cependant être conforme aux procédures et aux objectifs de gestion des risques de l'entité.

AG118 À titre d'exemple de la désignation décrite au paragraphe AG114c), si, au cours d'une période spécifique de refixation du prix, une entité estime qu'elle détient des actifs à taux fixe de 100 UM et des passifs à taux fixe de 80 UM et qu'elle décide de couvrir intégralement la position nette de 20 UM, elle désigne comme élément couvert des actifs d'un montant de 20 UM (une partie des actifs) ([1]). La désignation est exprimée comme un montant d'une monnaie étrangère (par exemple, un montant en dollars, en euros, en livres sterling ou en rand sud-africain) plutôt que comme des actifs pris individuellement. Il s'ensuit que tous les actifs (ou passifs) à partir desquels est établi le montant couvert — dans l'exemple ci-dessus, la totalité des 100 UM d'actifs — doivent être: des éléments dont la juste valeur varie en réaction à des variations du taux d'intérêt couvert […].

AG119 L'entité remplit aussi les autres conditions de désignation et de documentation décrites au paragraphe 88a). Pour la couverture du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille, cette désignation et cette documentation précisent la politique de l'entité applicable à toutes les variables utilisées pour identifier le montant couvert et l'évaluation de l'efficacité, et en particulier:

a) les actifs et passifs à inclure dans la couverture du portefeuille et la base à appliquer pour les sortir du portefeuille;

b) la manière dont l'entité estime les dates de refixation du prix, notamment les hypothèses de taux d'intérêt sous-jacentes aux évaluations des taux de remboursement anticipé et la base de modification de ces estimations. La même méthode est utilisée tant pour les estimations initiales effectuées au moment de l'inclusion d'un actif ou d'un passif dans le portefeuille couvert que pour les révisions ultérieures éventuelles de ces estimations;

([1]) La présente norme autorise une entité à désigner n'importe quel montant des actifs ou passifs qualifiés disponibles, c'est-à-dire, dans cet exemple, n'importe quel montant situé entre 0 UM et 100 UM.

▼B

c) le nombre et la durée des périodes de refixation du prix;

d) la fréquence à laquelle l'entité testera l'efficacité […];

e) la méthode utilisée par l'entité pour déterminer le montant des actifs et des passifs désignés comme l'élément couvert […];

f) […] si elle testera l'efficacité individuellement pour chaque période de refixation du prix, pour l'ensemble des périodes en cumul ou par une combinaison des deux.

Les procédures décrites pour désigner et documenter la relation de couverture doivent être conformes aux procédures et aux objectifs de gestion des risques de l'entité. Aucune modification de la procédure ne doit être effectuée de manière arbitraire. Toute modification doit être justifiée par les évolutions des conditions du marché et d'autres facteurs, mais aussi se fonder sur les procédures et objectifs de gestion des risques de l'entité, avec lesquels elle doit être cohérente.

AG120 L'instrument de couverture visé au paragraphe AG114e) peut être un instrument dérivé unique ou un portefeuille d'instruments dérivés contenant tous une exposition au risque de taux d'intérêt couvert désigné au paragraphe AG114d) (par exemple, un portefeuille de swaps de taux d'intérêt, tous exposés au taux LIBOR). Un tel portefeuille de produits dérivés peut contenir des positions de risque qui se compensent. Il ne peut toutefois pas comprendre d'options émises ni d'options émises nettes, car la présente norme ([1]) ne permet pas de désigner de telles options comme des instruments de couverture (sauf lorsqu'une option vendue est désignée comme une compensation d'une option achetée). Si l'instrument de couverture couvre le montant désigné au paragraphe AG114c) pendant plusieurs périodes de refixation du prix, il est affecté à toutes les périodes qu'il couvre. Toutefois, l'instrument de couverture tout entier doit être affecté à ces périodes de refixation du prix parce que la norme ([2]) ne permet pas de désigner une relation de couverture pour une partie seulement de la période pendant laquelle un instrument de couverture reste en circulation.

AG121 Lorsque l'entité mesure la variation de la juste valeur d'un élément susceptible de remboursement anticipé selon le paragraphe AG114g), une variation des taux d'intérêt affecte la juste valeur de l'élément susceptible de remboursement anticipé de deux manières: elle affecte la juste valeur des flux de trésorerie contractuels et la juste valeur de l'option de remboursement anticipé contenue dans un élément susceptible de remboursement anticipé. Le paragraphe 81 de la présente norme permet à une entité de désigner comme étant l'élément couvert une partie d'un actif ou d'un passif financier, partageant une même exposition au risque, à condition qu'il soit possible d'évaluer l'efficacité […].

AG122 La norme ne précise pas les techniques utilisées pour déterminer le montant indiqué au paragraphe AG114g), à savoir la variation de la juste valeur de l'élément couvert qui est attribuable au risque couvert […]. Il n'est pas approprié de supposer que des variations de la juste valeur de l'élément couvert sont égales à des variations de la valeur de l'instrument de couverture.

([1]) Voir les paragraphes 77 et AG94.
([2]) Voir le paragraphe 75.

▼B

AG123 Le paragraphe 89A impose que, si l'élément couvert pour une période de refixation du prix spécifique est un actif, la variation de sa valeur soit présentée dans un poste d'actifs distinct. Par ailleurs, si l'élément couvert pour une période de refixation du prix spécifique est un passif, la variation de sa valeur est présentée dans un poste de passif distinct. Il s'agit des postes distincts visés au paragraphe AG114g). L'affectation à des actifs (ou passifs) spécifiques n'est pas requise.

AG124 Le paragraphe AG114i) précise que l'inefficacité intervient dans la mesure où la variation de la juste valeur de l'élément couvert attribuable au risque couvert diffère de la variation de la juste valeur de l'instrument de couverture dérivé. Cette différence peut avoir plusieurs raisons, et notamment:

a) […];

b) la dépréciation ou la décomptabilisation d'éléments du portefeuille couvert;

c) une différence entre les dates de paiement de l'instrument de couverture et de l'élément couvert; et

d) autres causes […].

Cette inefficacité [1] sera identifiée et comptabilisée dans le résultat.

AG125 En règle générale, l'efficacité de la couverture sera améliorée:

a) si l'entité programme des éléments présentant des caractéristiques de remboursement anticipé différentes, d'une manière qui prenne en compte les différences de comportement en matière de remboursement anticipé;

b) lorsque le nombre d'éléments du portefeuille est plus élevé. Lorsque le portefeuille ne contient que quelques éléments, il est probable que l'inefficacité soit relativement élevée si l'un des éléments fait l'objet d'un remboursement anticipé avant ou après la date attendue. À l'inverse, lorsque le portefeuille contient de nombreux éléments, le comportement de remboursement anticipé peut être prévu avec plus de précision;

c) lorsque les périodes de refixation du prix sont plus courtes (par exemple, périodes de refixation du prix d'un mois au lieu de trois mois). Le raccourcissement de la période de refixation du prix réduit l'effet d'éventuelles non-concordances entre les dates de refixation du prix et de paiement (pendant la période de refixation du prix) de l'élément couvert et de l'instrument de couverture.

d) par l'augmentation de la fréquence d'ajustement du montant de l'instrument de couverture en fonction des variations de l'élément couvert (par exemple, en raison de variations des attentes en matière de remboursement anticipé).

AG126 Une entité teste l'efficacité périodiquement […].

[1] Les mêmes considérations d'importance significative s'appliquent dans ce contexte, comme dans l'ensemble des IFRS.

▼B

AG127 Lorsqu'elle apprécie l'efficacité, l'entité distingue les révisions des dates estimées de refixation du prix des actifs (ou passifs) existants à compter de la création de nouveaux actifs (ou passifs), la première étant la seule à entraîner une inefficacité […]. Une fois l'inefficacité comptabilisée comme indiqué ci-dessus, l'entité établit une nouvelle estimation du total des actifs (ou passifs) pour chaque période de refixation du prix, en tenant compte des nouveaux actifs (ou passifs) créés depuis la dernière vérification de l'efficacité et désigne un nouveau montant comme étant l'élément couvert et un nouveau pourcentage comme étant le pourcentage couvert […].

AG128 Les éléments initialement prévus pour une période de refixation du prix peuvent être décomptabilisés en raison d'un remboursement anticipé plus précoce qu'attendu ou d'une sortie causée par une dépréciation ou une vente. Lorsque cela se produit, le montant de la variation de la juste valeur, incluse dans le poste distinct décrit au paragraphe AG114g), qui se rapporte à l'élément décomptabilisé, doit être supprimée ►**M5** de l'état de situation financière ◄ et incluse dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation de l'élément. À cette fin, il est nécessaire de connaître la ou les période(s) de refixation du prix pour laquelle l'élément décomptabilisé était programmé, car cette information détermine la ou les période(s) de refixation du prix dont il doit être supprimé et donc le montant à supprimer du poste distinct visé au paragraphe AG114g). Quand un élément est décomptabilisé, s'il est possible de déterminer la période dans laquelle il était inclus, il est supprimé de cette période-là. Dans le cas contraire, il est supprimé de la première période si la décomptabilisation résulte de remboursements anticipés plus élevés qu'attendu, ou réparti sur toutes les périodes contenant l'élément décomptabilisé, de manière systématique et rationnelle, si l'élément a été vendu ou a été déprécié.

AG129 En outre, tout montant relatif à une période spécifique qui n'a pas été décomptabilisé à l'expiration de la période est comptabilisé en résultat de la période (voir paragraphe 89A) […].

AG130 […].

AG131 Si le montant couvert pour une période de refixation du prix est diminué sans que les actifs (ou passifs) liés soient décomptabilisés, le montant inclus dans le poste distinct décrit au paragraphe AG114g) qui se rapporte à la réduction doit être amorti selon le paragraphe 92.

AG132 Une entité peut souhaiter appliquer l'approche décrite dans les paragraphes AG114 à AG131 à une couverture de portefeuille qui était précédemment comptabilisée comme une couverture de flux de trésorerie selon IAS 39. Une telle entité annulerait la désignation antérieure d'une couverture de flux de trésorerie selon le paragraphe 101d) et appliquerait les dispositions décrites dans ce paragraphe. Elle redésignerait également la couverture comme étant une couverture de la juste valeur et appliquerait l'approche décrite aux paragraphes AG114 à AG131 de manière prospective aux périodes comptables ultérieures.

▼B

TRANSITION (paragraphes 103 à 108B)

AG133 Une entité peut avoir désigné une transaction intragroupe prévue comme étant un élément couvert au début de la période annuelle ouverte à compter du 1er janvier 2005 (ou pour des besoins de retraitement des informations comparatives, le début d'une période de comparaison antérieure) dans une couverture qui remplirait les conditions d'une comptabilité de couverture conformément à la présente norme (telle que modifiée par la dernière phrase du paragraphe 80). Une telle entité peut utiliser cette désignation pour appliquer la comptabilité de couverture dans des états financiers consolidés dès le début de la période annuelle ouverte à compter du 1er janvier 2005 (ou au début d'une période de comparaison antérieure). Une telle entité doit également appliquer les paragraphes AG99A et AG99B dès le début de la période annuelle ouverte à compter du 1er janvier 2005. Toutefois, conformément au paragraphe 108B, il n'est pas nécessaire qu'elle applique le paragraphe AG99B aux informations comparatives des périodes antérieures.

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 40

Immeubles de placement

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir sur les immeubles de placement.

3 Entre autres, la présente norme s'applique à l'évaluation, dans les états financiers du preneur, d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location comptabilisé comme un contrat de location-financement, et à l'évaluation, dans les états financiers du bailleur, d'un immeuble de placement mis à la disposition d'un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple. La présente norme ne traite pas des questions couvertes par IAS 17 *Contrats de location*, notamment:

a) du classement des contrats de location en contrats de location-financement ou contrats de location simple;

b) de la comptabilisation des revenus tirés de la location d'un immeuble de placement (voir également IAS 18 *Produits des activités ordinaires*);

c) de l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location comptabilisé en tant que contrat de location simple;

d) de l'évaluation dans les états financiers du bailleur de son investissement net dans un contrat de location-financement;

e) de la comptabilisation des transactions de cession-bail; et

f) des informations à fournir sur les contrats de location-financement et les contrats de location simple.

4 La présente norme ne s'applique pas:

a) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir IAS 41 *Agriculture*); et

b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

DÉFINITIONS

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

La *valeur comptable* est le montant pour lequel un actif est comptabilisé ►**M5** dans l'état de situation financière ◄.

Le *coût* est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou bien le montant éventuellement attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres normes, par exemple IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

▼B

Un *immeuble de placement* est un bien immobilier (terrain ou bâtiment — ou partie d'un bâtiment — ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour:

a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives; ou

b) le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

Un *bien immobilier occupé par son propriétaire* est un bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives.

6 Un *droit sur un bien immobilier détenu par un preneur*, dans le cadre d'un contrat de location simple, peut être classé et comptabilisé comme un immeuble de placement si et seulement si l'immeuble répond par ailleurs à la définition d'un immeuble de placement et que le preneur utilise le modèle de la juste valeur défini aux paragraphes 33 à 55 pour l'actif comptabilisé. Ce classement alternatif peut être utilisé cas par cas. Toutefois, dès que ce classement alternatif a été sélectionné pour un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple, tous les immeubles classés en tant qu'immeuble de placement doivent être comptabilisés en utilisant le modèle de la juste valeur. Lorsque cette méthode alternative de classement est sélectionnée, tout droit classé de cette manière est inclus dans les informations imposées par les paragraphes 74 à 78.

7 Un immeuble de placement est détenu pour en retirer des loyers, pour valoriser le capital ou les deux. Par conséquent, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entité. Ceci distingue un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) génère des flux de trésorerie qui sont attribuables non seulement au bien immobilier, mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou d'offre. IAS 16 *Immobilisations corporelles* s'applique aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire.

8 Sont par exemple des immeubles de placement:

a) un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de l'activité ordinaire;

b) un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée (si une entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de son activité ordinaire, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital);

c) un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-financement) et donné en location dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple;

d) un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple;

▼M8

e) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement.

▼B

9 Sont par exemple des éléments qui ne sont pas des immeubles de placement et qui, en conséquence, n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme:

a) un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente (voir IAS 2 *Stocks*), par exemple un bien immobilier acquis exclusivement pour être vendu ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagé et revendu;

b) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers (voir IAS 11 *Contrats de construction*);

c) un bien immobilier occupé par son propriétaire (voir IAS 16), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions du marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu;

▼M8

_____

▼B

e) un bien immobilier donné en location à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement.

10 Certains biens immobiliers comprennent une partie qui est détenue pour en retirer des loyers ou valoriser le capital et une autre partie qui est utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives. Si ces deux parties peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location-financement), l'entité les comptabilise séparément. Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, le bien immobilier est un immeuble de placement seulement si la partie détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services à des fins administratives n'est pas significative.

11 Dans certains cas, une entité fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier qu'elle détient. Une entité traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante non significative du contrat pris dans son ensemble. C'est le cas, par exemple, lorsque le propriétaire d'un immeuble de bureaux assure des services de maintenance et de sécurité aux preneurs qui occupent l'immeuble.

12 Dans d'autres cas, les services rendus sont une composante significative. Par exemple, si une entité possède et gère un hôtel, les services rendus aux clients constituent une composante significative du contrat pris dans son ensemble. En conséquence, un hôtel géré par son propriétaire est un bien immobilier occupé par son propriétaire plutôt qu'un immeuble de placement.

13 Il peut être difficile de déterminer si les services annexes sont d'une importance telle qu'un bien ne peut être qualifié d'immeuble de placement. À titre d'exemple, il arrive parfois que le propriétaire d'un hôtel transfère certaines responsabilités à des tiers dans le cadre d'un contrat de gestion. Les termes de ces contrats varient très largement. À une extrémité du spectre, le propriétaire peut être en substance dans la situation d'un investisseur passif. À l'autre extrémité du spectre, il peut avoir simplement sous-traité certaines fonctions quotidiennes tout en conservant une exposition importante aux variations des flux de trésorerie générés par l'exploitation de l'hôtel.

14 Pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement, il faut exercer un jugement. Une entité élabore des critères qui lui permettent d'exercer ce jugement de façon permanente et cohérente en accord avec la définition donnée d'un immeuble de placement et avec les commentaires correspondants aux paragraphes 7 à 13. Le paragraphe 75a) impose à l'entité de donner une information sur ces critères lorsque la classification est difficile.

▼B

15 Dans certains cas, une entité possède un bien immobilier qui est loué à, et occupé par, sa société mère ou une autre filiale. Dans les états financiers consolidés, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement car du point de vue du groupe, il est occupé par son propriétaire. Mais, du point de vue de l'entité à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 5. Par conséquent, le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels.

COMPTABILISATION

16 Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, si, et uniquement si:

a) il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entité; et que

b) le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

17 Une entité évalue, selon ce principe de comptabilisation, l'ensemble des coûts de ses immeubles de placement au moment où ils sont encourus. Ces coûts comprennent les coûts encourus initialement pour acquérir l'immeuble de placement, et les coûts encourus ultérieurement pour accroître la capacité, remplacer certains éléments ou assurer l'entretien de l'immeuble.

18 Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 16, une entité ne comptabilise pas dans la valeur comptable d'un immeuble de placement les coûts de l'entretien quotidien de cet immeuble. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en résultat lorsqu'ils sont encourus. Les coûts relatifs à l'entretien quotidien sont principalement les frais de main-d'œuvre et de consommables, ils peuvent inclure les coûts de pièces de rechange d'importance mineure. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme «la réparation et maintenance» du bien immobilier.

19 Des éléments d'immeubles de placement peuvent avoir été acquis par remplacement. Par exemple, les murs intérieurs peuvent être des murs qui ont remplacé les murs originaux. Selon le principe de comptabilisation, si les critères sont respectés, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'un immeuble de placement le coût de remplacement d'une partie existante d'un immeuble de placement lorsque les frais sont encourus. La valeur comptable des éléments remplacés est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation de la présente norme.

ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION

20 Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.

21 Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction.

▼M8

_____

▼B

23 Le coût d'un immeuble de placement n'est pas augmenté par:

a) les coûts de démarrage (sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation de la manière souhaitée par la direction);

▼B

b) les pertes d'exploitation encourues avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu; ou

c) les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres ressources impliquées dans la construction ou l'aménagement de l'immeuble.

24 Si le paiement d'un immeuble de placement est différé, son coût est le prix comptant équivalent. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en frais financiers sur la durée du crédit.

25 Le coût initial d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location et classé comme immeuble de placement doit être déterminé selon ce qui est prescrit pour un contrat de location-financement au paragraphe 20 d'IAS 17, c'est-à-dire que l'actif sera comptabilisé au plus faible de la juste valeur du bien immobilier et de la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location. Un montant équivalent doit être comptabilisé en tant que passif conformément à ce même paragraphe.

26 Tout versement initial effectué pour un contrat de location est traité comme faisant partie des paiements minimaux effectués à cette fin et est par conséquent inclus dans le coût de l'actif, mais exclu du passif. Si un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location est classé en tant qu'immeuble de placement, l'élément comptabilisé à la juste valeur est ce droit et non le bien immobilier sous-jacent. Des commentaires sur la détermination de la juste valeur d'un droit sur un bien immobilier figurent aux paragraphes 33 à 52 relatifs au modèle de la juste valeur. Ces commentaires sont également pertinents pour la détermination de la juste valeur lorsque celle-ci est utilisée comme coût aux fins de la comptabilisation initiale.

27 Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. La discussion qui suit fait référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'un immeuble de placement est évalué à la juste valeur sauf: a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale; ou b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif abandonné. L'actif acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

28 Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale si:

a) le profil (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère du profil des flux de trésorerie de l'actif transféré; ou

b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération change du fait de l'échange; et

c) la différence en a) ou en b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

▼B

29 La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable si: a) la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significatif pour cet actif; ou b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si l'entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

ÉVALUATION APRÈS COMPTABILISATION

Méthode comptable

30 À l'exception des mentions aux paragraphes 32A et 34, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 33 à 55, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 56, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.

▼M8

31 IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, dispose que l'on ne doit procéder à un changement délibéré de méthode comptable que si ce changement permet de produire des états financiers qui fournissent des informations fiables et plus pertinentes concernant les effets des transactions, des autres événements et conditions sur la situation financière de l'entité, ses performances financières ou ses flux de trésorerie. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.

▼B

32 La présente norme impose à toutes les entités de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but soit de son évaluation (si l'entité utilise le modèle de la juste valeur), soit de la présentation d'informations (si elle utilise le modèle du coût). Les entités sont encouragées, mais sans obligation, à déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant possédant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et une expérience récente quant à la localisation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

32A Une entité peut:

a) choisir soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût pour tous les immeubles de placement adossés à des passifs qui paient un rendement directement lié à la juste valeur de, ou des rendements en provenance d'actifs spécifiés y compris cet immeuble de placement; et

b) choisir soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût pour tous les autres immeubles de placement, sans tenir compte du choix effectué à l'alinéa a).

32B Quelques assureurs et d'autres entités exploitent un fonds immobilier interne qui émet des parts fictives, certaines d'entre elles étant détenues par des investisseurs dans des contrats liés, d'autres parts étant détenues par l'entité. Le paragraphe 32A ne permet pas à une entité d'évaluer le bien immobilier détenu par le fonds en partie au coût, et en partie à la juste valeur.

▼B

32C Si une entité choisit différents modèles pour les deux catégories décrites au paragraphe 32A, les ventes d'immeubles de placement entre des portefeuilles d'actifs évalués en utilisant différents modèles doivent être comptabilisées à la juste valeur et la variation cumulée de la juste valeur doit être comptabilisée en résultat. En conséquence, si un immeuble de placement d'un portefeuille utilisant le modèle de la juste valeur est vendu pour entrer dans un portefeuille utilisant le modèle du coût, la juste valeur de l'immeuble à la date de la vente devient son coût présumé.

Modèle de la juste valeur

33 Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la juste valeur doit évaluer tous ses immeubles de placement à leur juste valeur, sauf dans les cas décrits au paragraphe 53.

34 Lorsqu'un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple est classé comme un immeuble de placement selon le paragraphe 6, le choix du paragraphe 30 ne s'applique pas; le modèle de la juste valeur doit être appliqué.

35 Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé en résultat dans la période au cours de laquelle il se produit.

36 La juste valeur d'un immeuble de placement est le prix auquel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale (voir paragraphe 5). La juste valeur exclut spécifiquement un prix estimé, gonflé ou dégonflé par des circonstances ou des termes particuliers tels que des accords atypiques de financement et de cession-bail, des contreparties particulières ou des concessions accordées par une partie associée à la vente.

37 Une entité détermine la juste valeur sans aucune déduction des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie.

38 La juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter les conditions du marché à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄.

39 La juste valeur est spécifique à une date donnée. Étant donné que la situation sur les marchés peut changer, le montant présenté en tant que juste valeur peut être incorrect ou inapproprié à une autre date. La définition de la juste valeur suppose également un échange et une conclusion du contrat de vente simultanés sans un quelconque ajustement du prix qui pourrait être obtenu dans une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normales entre des parties consentantes et bien informées si l'échange et la conclusion du contrat n'étaient pas simultanés.

40 La juste valeur de l'immeuble de placement reflète, entre autres choses, le revenu locatif des contrats de location en cours et des hypothèses raisonnables et démontrables représentant ce que des parties consentantes et bien informées prendraient comme hypothèse de revenu locatif pour les contrats de location futurs au vu des conditions actuelles. Elle reflète également, sur une base similaire, toute sortie de trésorerie (y compris les paiements de loyer et autres sorties) qui pourrait être prévue en ce qui concerne l'immeuble. Certaines de ces sorties sont reflétées dans le passif, alors que d'autres se rapportent à des sorties qui ne sont pas comptabilisées dans les états financiers avant une date ultérieure (par exemple, des paiements périodiques tels que des loyers conditionnels).

▼B

41 Le paragraphe 25 précise la base de comptabilisation initiale du coût d'un droit sur un immeuble loué. Le paragraphe 33 impose que le droit dans l'immeuble loué fasse l'objet, si nécessaire, d'une réévaluation à la juste valeur. Pour un contrat de location négocié à des conditions de marché, la juste valeur à l'acquisition du droit sur l'immeuble loué, nette de tous les loyers prévus (y compris ceux qui se rapportent à des passifs comptabilisés), devrait être égale à zéro. Cette juste valeur ne change pas, même si, pour des raisons comptables, un actif loué et un passif sont comptabilisés à la juste valeur ou à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, conformément au paragraphe 20 d'IAS 17. Donc, le fait de réévaluer l'actif loué pour le porter de son coût déterminé conformément au paragraphe 25 à sa juste valeur déterminée conformément au paragraphe 33, ne devrait pas donner lieu à un gain ou une perte initiale, sauf si la juste valeur est évaluée à des dates différentes. Cela pourrait se produire lorsque l'entité opte pour le modèle de la juste valeur après comptabilisation initiale.

42 La définition de la juste valeur fait référence à «des parties consentantes et bien informées». Dans ce contexte, «bien informées» signifie que l'acheteur consentant et le vendeur consentant sont raisonnablement informés de la nature et des caractéristiques de l'immeuble de placement, de ses utilisations effectives et potentielles et des conditions de marché à la ►M5 fin de la période de reporting ◄. Un acheteur consentant est motivé pour acheter, mais il n'est pas tenu de le faire. Cet acheteur n'est ni excessivement empressé ni déterminé à acheter à n'importe quel prix. L'acheteur supposé ne paierait pas un prix supérieur au prix demandé par le marché composé d'acheteurs et de vendeurs consentants et bien informés.

43 Un vendeur consentant n'est ni un vendeur excessivement empressé, ni un vendeur forcé, prêt à vendre à tout prix, ni quelqu'un disposé à abandonner son bien pour un prix qui n'est pas jugé raisonnable dans les conditions de marché actuelles. Le vendeur consentant est motivé pour vendre l'immeuble de placement à des conditions de marché pour le meilleur prix qui puisse être obtenu. Le contexte dans lequel évolue le propriétaire actuel de l'immeuble de placement n'entre pas en ligne de compte car le vendeur consentant est un propriétaire hypothétique (par exemple, un vendeur consentant ne tiendrait pas compte des conditions fiscales particulières du propriétaire actuel de l'immeuble de placement).

44 La définition de la juste valeur fait référence à une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale. Une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale est une transaction entre des parties n'ayant pas une relation particulière ou spéciale qui rendrait les prix des transactions non caractéristiques des conditions de marché. La transaction est présumée intervenir entre des parties non liées, dont chacune agit de manière indépendante.

45 La meilleure indication de la juste valeur est fournie par les prix actuels sur un marché actif d'un bien immobilier similaire dans la même localisation, le même état et faisant l'objet de contrats de location et autres contrats similaires. Une entité prend soin d'identifier toutes différences quant à la nature, la localisation ou l'état du bien immobilier ou encore les termes des contrats de location ou autres contrats relatifs au bien.

46 À défaut de prix actuels sur un marché actif du type décrit au paragraphe 45, une entité prend en considération des informations émanant de sources diverses, notamment:

a) les prix actuels sur un marché actif de biens immobiliers différents par leur nature, leur état ou leur localisation (ou faisant l'objet de contrats de location ou autres contrats différents) corrigés pour refléter ces différences;

▼B

b) les prix récents d'immeubles similaires sur des marchés moins actifs, corrigés pour refléter tout changement des conditions économiques intervenu depuis la date des transactions effectuées aux prix en question; et

c) les projections actualisées des flux de trésorerie sur la base d'estimations fiables des flux de trésorerie futurs s'appuyant sur les termes de contrats de location et autres contrats existants et (dans la mesure du possible) sur des indications externes telles que les loyers actuels demandés sur le marché pour des biens similaires ayant la même localisation et dans le même état, en appliquant des taux d'actualisation qui reflètent les estimations par le marché actuel de l'incertitude quant au montant et à la date des flux de trésorerie.

47 Dans certains cas, les diverses sources énumérées au paragraphe précédent peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un immeuble de placement. Une entité examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle d'estimations raisonnables de la juste valeur.

▼M8

48 Dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsque l'entité fait l'acquisition initiale d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement après un changement d'utilisation), que la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur est si grande et les probabilités des différents résultats si difficiles à évaluer que l'utilité d'une estimation unique de la juste valeur est remise en cause. Ceci peut indiquer que la juste valeur du bien ne pourra être déterminée de façon fiable sur une base continue (voir paragraphe 53).

▼B

49 La juste valeur diffère de la valeur d'utilité, telle que définie dans IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. La juste valeur reflète les connaissances et les estimations d'acheteurs et de vendeurs bien informés et consentants. Par contre, la valeur d'utilité reflète les estimations de l'entité, y compris les effets des facteurs qui peuvent être spécifiques à l'entité et ne pas s'appliquer aux entités en général. Par exemple, la juste valeur ne reflète pas les facteurs suivants dans la mesure où ils ne seraient généralement pas disponibles pour des acheteurs et des vendeurs consentants et bien informés:

a) une valeur supplémentaire tirée de la constitution d'un portefeuille de biens immobiliers situés à des emplacements différents;

b) des synergies entre des immeubles de placement et d'autres actifs;

c) des droits légaux ou des restrictions juridiques qui sont spécifiques seulement au propriétaire actuel; et

d) des avantages fiscaux ou des charges fiscales qui sont spécifiques au propriétaire actuel.

▼M8

50 Dans la détermination de la valeur comptable d'un immeuble de placement en vertu du modèle de la juste valeur, une entité ne comptabilise pas deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou passifs distincts. Par exemple:

▼B

a) des équipements tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont généralement inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement plutôt que comptabilisés séparément en tant qu'immobilisations corporelles;

▼B

b) si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le revenu locatif se réfère au bureau meublé. Lorsque le mobilier est inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement, l'entité ne comptabilise pas ce mobilier comme un actif distinct;

c) la juste valeur d'un immeuble de placement exclut les revenus d'un contrat de location simple payés d'avance ou à payer car l'entité les comptabilise comme un passif ou un actif distinct.

▼M8

d) la juste valeur d'un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de location reflète les flux de trésorerie prévus (y compris le loyer conditionnel dont on s'attend à ce qu'il devienne exigible). Par conséquent, si une évaluation obtenue pour un immeuble est nette de tous les paiements dont l'exécution est attendue, il sera nécessaire d'ajouter a posteriori tout passif locatif comptabilisé de manière à obtenir la valeur comptable de l'immeuble de placement en utilisant le modèle de la juste valeur.

▼B

51 La juste valeur d'un immeuble de placement ne reflète pas les dépenses d'investissements futures qui amélioreront le bien immobilier et ne reflète pas les avantages futurs liés à ces dépenses futures.

52 Dans certains cas, l'entité s'attend à ce que la valeur actuelle de ses paiements relatifs à un immeuble de placement autres que les paiements relatifs à des passifs comptabilisés) excède la valeur actuelle des encaissements correspondants. L'entité applique IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si elle comptabilise un passif et comment elle l'évalue.

Incapacité à déterminer de façon fiable la juste valeur

▼M8

53 Il existe une présomption réfragable selon laquelle une entité est capable de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cependant, dans des cas exceptionnels, il peut apparaître clairement, lorsqu'une entité fait l'acquisition d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement suite à un changement d'utilisation), qu'il n'est pas possible de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cela se produit lorsque, et uniquement lorsque des transactions comparables sur le marché sont peu fréquentes et que l'on ne dispose pas d'autres estimations fiables de la juste valeur (par exemple sur la base de projections actualisées des flux de trésorerie). Si une entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction ne peut pas être déterminée de manière fiable, mais prévoit que la juste valeur de l'immeuble pourra être déterminée de façon fiable lorsque la construction sera terminée, elle doit évaluer cet immeuble de placement en cours de construction au coût, soit jusqu'à ce que sa juste valeur puisse être déterminée, soit jusqu'à ce que la construction soit achevée (selon ce qui se produira en premier). Si une entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement (autre qu'un immeuble de placement en cours de construction) ne peut pas être déterminée de façon fiable et continue, l'entité doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût selon IAS 16. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement doit être supposée égale à zéro. L'entité doit appliquer IAS 16 jusqu'à la sortie de l'immeuble de placement.

▼M8

53A Lorsqu'une entité devient capable d'évaluer de façon fiable la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction qui a été évalué précédemment au coût, elle doit évaluer cet immeuble à sa juste valeur. Lorsque la construction de cet immeuble est terminée, on présume que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Si tel n'est pas le cas, conformément au paragraphe 53, l'immeuble doit être comptabilisé en utilisant le modèle du coût selon IAS 16.

53B La présomption selon laquelle la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction peut être évaluée de façon fiable est réfragable uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a évalué un immeuble de placement en cours de construction à la juste valeur ne peut pas en conclure que la juste valeur de l'immeuble de placement terminé ne peut pas être déterminée de façon fiable.

54 Dans les cas exceptionnels où l'entité est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe 53, d'évaluer un immeuble de placement à l'aide du modèle du coût selon IAS 16, elle évalue tous ses autres immeubles de placement à la juste valeur, y compris les immeubles de placement en cours de construction. Dans ces cas, même si une entité peut utiliser le modèle du coût pour un immeuble de placement, l'entité doit continuer à comptabiliser chacun des autres immeubles à l'aide du modèle de la juste valeur.

▼B

55 Si, auparavant, l'entité évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie (ou jusqu'à ce que le bien immobilier devienne un bien occupé par son propriétaire, ou jusqu'à ce que l'entité commence à aménager le bien en vue de sa vente ultérieure dans le cadre de l'activité ordinaire), même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles.

Modèle du coût

56 Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer l'ensemble de ses immeubles de placement selon les dispositions d'IAS 16 relatives à ce modèle, à l'exception de ceux qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente (ou sont inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. Les immeubles de placement qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente (ou sont inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) doivent être évalués selon IFRS 5.

TRANSFERTS

▼M8

57 Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués lorsque, et uniquement lorsqu'il y a changement d'utilisation mis en évidence par:

▼B

a) un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie biens occupés par leur propriétaire;

b) un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie stocks;

▼M8

(c) une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie biens occupés par leur propriétaire vers la catégorie immeubles de placement; ou

▼M8

(d) le commencement d'un contrat de location simple au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement.

———————

▼B

58 Le paragraphe 57b) impose à une entité de transférer un bien immobilier de la catégorie immeubles de placement à la catégorie stocks si, et uniquement si, il y a changement d'utilisation mis en évidence par un commencement d'aménagement en vue de la vente. Lorsqu'une entité décide de vendre un immeuble de placement sans procéder à aucun aménagement, elle continue à le comptabiliser comme un immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit décomptabilisé (sorti ►M5 de l'état de situation financière ◄) et ne le traite pas en tant que stocks. De même, si une entité commence à réaménager un immeuble de placement existant pour une utilisation future continue en tant qu'immeuble de placement, celui-ci reste un immeuble de placement et n'est pas reclassé en tant que bien immobilier occupé par son propriétaire durant les travaux de réaménagement.

59 Les paragraphes 60 à 65 s'appliquent aux questions de comptabilisation et d'évaluation qui se posent lorsqu'une entité utilise le modèle de la juste valeur pour un immeuble de placement. Lorsqu'elle utilise le modèle du coût, les transferts entre les catégories immeubles de placement, bien immobiliers occupés par leur propriétaire et stocks ne changent pas la valeur comptable du bien immobilier transféré et ne changent pas le coût de ce bien immobilier pour son évaluation ou les informations à fournir.

60 Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie bien immobiliers occupés par leur propriétaire ou la catégorie stocks, le coût présumé du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IAS 16 ou IAS 2 doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.

61 Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entité doit appliquer IAS 16 jusqu'à la date du changement d'utilisation. L'entité doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IAS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16.

62 Jusqu'à la date à laquelle un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, l'entité amortit le bien immobilier et comptabilise toute perte de valeur qui est survenue. L'entité doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IAS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16. En d'autres termes:

▼M5

a) toute diminution de la valeur comptable du bien qui en résulte est comptabilisée en résultat. Cependant, dans la mesure où un montant est enregistré dans l'écart de réévaluation au titre dudit bien, la diminution est comptabilisée en autres éléments du résultat global et réduit l'écart de réévaluation dans les capitaux propres;

▼B

b) toute augmentation de la valeur comptable en résultant est traitée comme suit:

i) dans la mesure où l'augmentation annule une perte de valeur antérieure pour ce bien, elle est comptabilisée en résultat. Le montant comptabilisé en résultat n'excède pas le montant nécessaire pour ramener la valeur comptable à la valeur comptable (diminuée des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée;

▼B

►M5 ii) tout solde de l'augmentation est comptabilisé en autres éléments du résultat global et augmente l'écart de réévaluation dans les capitaux propres. ◄ Lors de la sortie ultérieure de l'immeuble de placement, l'écart de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré en résultats non distribués. Le transfert de la rubrique écart de réévaluation à la rubrique résultats non distribués ne s'effectue pas par ►M5 l'état du résultat global ◄.

63 Pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée en résultat.

64 Le traitement des transferts de la catégorie stocks à la catégorie immeubles de placement qui seront comptabilisés à la juste valeur est cohérent avec le traitement des ventes de stocks.

65 Lorsqu'une entité achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée en résultat.

SORTIES

66 Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé ►M5 de l'état de situation financière ◄) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est arrêtée de manière permanente et qu'aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie.

67 La sortie d'un immeuble de placement peut résulter de la vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. Pour déterminer la date de sortie d'un immeuble de placement, l'entité applique les critères d'IAS 18 pour la comptabilisation du produit de la vente des biens et prend en compte les commentaires correspondants de l'annexe d'IAS 18. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement ou d'une cession-bail.

68 Si, conformément au principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 16, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, le coût du remplacement d'une partie d'un immeuble de placement, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée. Pour un immeuble de placement comptabilisé selon le modèle du coût, une partie remplacée peut être une partie qui n'a pas été amortie séparément. S'il n'est pas praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était au moment de son acquisition ou de sa construction. Dans le modèle de la juste valeur, la juste valeur de l'immeuble de placement peut déjà refléter le fait que la partie qui doit être remplacée a perdu sa valeur. Dans d'autres cas, il peut être difficile de discerner à quel point la juste valeur doit être réduite pour la partie qui est remplacée. Lorsqu'il est impossible de déterminer la juste valeur de la partie remplacée, une solution alternative consiste à inclure le coût du remplacement dans la valeur comptable de l'actif, puis à réestimer la juste valeur, comme ce serait le cas pour des additions d'éléments n'impliquant pas de remplacement.

69 Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminé(e)s comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisé(e)s en résultat (sauf disposition contraire d'IAS 17 en cas de cession-bail) dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.

▼B

70 La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'un immeuble de placement est comptabilisée initialement à la juste valeur. En particulier, dans le cas d'un paiement différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, en utilisant la méthode de l'intérêt effectif.

71 Une entité applique IAS 37 ou d'autres normes, selon le cas, à tous les passifs qu'elle conserve après la sortie d'un immeuble de placement.

72 Les indemnisations reçues de tiers, relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés doivent être comptabilisées en résultat lorsqu'elles deviennent exigibles.

73 Les dépréciations ou pertes sur immeubles de placement, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liés provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés comme suit:

a) les dépréciations d'immeubles de placement sont comptabilisées selon IAS 36;

b) les mises hors service ou les sorties d'immeubles de placement sont comptabilisées selon les paragraphes 66 à 71 de la présente norme;

c) les indemnisations provenant de tiers pour un immeuble de placement qui a été déprécié, perdu ou détruit sont comptabilisées en résultat lorsqu'elles deviennent exigibles; et

d) le coût des actifs réparés, achetés ou construits en remplacement est déterminé conformément aux paragraphes 20 à 29 de la présente norme.

INFORMATIONS À FOURNIR

Modèle de la juste valeur et modèle du coût

74 Les informations à fournir ci-après s'appliquent en plus des informations à fournir selon IAS 17. Selon IAS 17, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations relatives aux bailleurs pour les contrats de location qu'il a conclus. Une entité qui détient un immeuble de placement dans le cadre d'un contrat de location simple ou d'un contrat de location-financement fournit les informations des preneurs pour les contrats de location-financement et les informations des bailleurs pour tous les contrats de location-financement conclus.

75 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) si elle applique le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût;

b) si elle applique le modèle de la juste valeur, si des droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre de contrats de location simples sont classés et comptabilisés comme immeubles de placement et dans quelles circonstances;

c) lorsque le classement est difficile (voir paragraphe 14), les critères qu'elle utilise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire;

d) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement, et notamment un exposé indiquant si la détermination de la juste valeur s'est appuyée sur des indications du marché ou si elle se fonde plus largement sur d'autres facteurs (que l'entité doit indiquer) du fait de la nature du bien immobilier et de l'absence de données de marché comparables;

▼B

e) dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation. S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué;

f) les montants comptabilisés en résultat au titre:

i) des produits locatifs des immeubles de placement;

ii) des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de la période; et

iii) des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré de produits locatifs au cours de la période;

iv) la variation cumulée de la juste valeur sur la vente d'un immeuble de placement à partir d'un portefeuille d'actifs utilisant le modèle du coût est utilisée pour entrer dans un portefeuille dans lequel le modèle de la juste valeur utilisé est comptabilisé en résultat (voir paragraphe 32C);

g) l'existence et les montants des restrictions relatifs à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits et les produits de leur cession;

h) les obligations contractuelles d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.

Modèle de la juste valeur

76 Outre les informations imposées par le paragraphe 75, une entité qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 33 à 49 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les informations suivantes:

a) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées dans la valeur comptable d'un actif;

b) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entreprises;

c) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;

d) les profits ou pertes nets résultant d'ajustements de la juste valeur;

e) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers;

f) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et

g) autres variations.

▼B

77 Lorsqu'une évaluation obtenue pour un immeuble de placement fait l'objet d'ajustements significatifs en vue des états financiers, par exemple pour éviter de compter deux fois des actifs ou passifs qui sont comptabilisés en tant qu'actifs et passifs séparés comme décrit au paragraphe 50, l'entité doit fournir un rapprochement entre l'évaluation obtenue et l'évaluation après ajustement intégrée aux états financiers, présentant séparément le montant global de toutes les obligations liées à des contrats de location comptabilisées qui ont été ajoutées a posteriori et tous les autres ajustements significatifs.

78 Dans les cas exceptionnels visés au paragraphe 53, lorsqu'une entité évalue un immeuble de placement en utilisant le modèle du coût d'IAS 16, le rapprochement imposé par le paragraphe 76 doit indiquer les montants relatifs à cet immeuble de placement séparément des montants relatifs aux autres immeubles de placement. L'entité doit en outre fournir:

a) une description de l'immeuble de placement;

b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable;

c) si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe; et

d) lors de la sortie d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur:

i) le fait que l'entité s'est séparée d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur;

ii) la valeur comptable de l'immeuble de placement au moment de sa vente; et

iii) le montant du profit ou de la perte comptabilisé(e).

Modèle du coût

79 Outre les informations imposées par le paragraphe 75, une entité appliquant le modèle du coût visé au paragraphe 56 doit indiquer:

a) les modes d'amortissement utilisés;

b) les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés;

c) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période;

d) un rapprochement entre la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant:

i) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées en tant qu'actif;

ii) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entreprises;

iii) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;

iv) les amortissements;

v) le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de la période selon IAS 36;

▼B

vi) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers;

vii) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et

viii) les autres changements; et

e) la juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 53, où une entité ne peut déterminer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir:

i) une description de l'immeuble de placement;

ii) une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable; et

iii) si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Modèle de la juste valeur

80 Une entité qui a précédemment appliqué IAS 40 (2000) et qui choisit pour la première fois de classer et de comptabiliser certains ou tous ses droits sur des biens immobiliers qui répondent aux critères d'immeuble de placement détenus dans le cadre d'un contrat de location simple doit comptabiliser l'effet de cette comptabilisation comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués pour la période pendant laquelle ce choix est fait pour la première fois. De plus:

a) si l'entité a préalablement indiqué au public (dans des états financiers ou par ailleurs) la juste valeur de ces droits sur des biens immobiliers pour des périodes antérieures (déterminée sur une base qui satisfait à la définition de la juste valeur donnée au paragraphe 5 et aux commentaires des paragraphes 36 à 52), l'entité est encouragée, mais nullement tenue:

i) d'ajuster le solde d'ouverture des résultats non distribués pour la première période présentée pour laquelle cette juste valeur a été communiquée au public; et

ii) de retraiter l'information comparative de ces périodes; et

b) si l'entité n'a pas préalablement communiqué au public les informations décrites au point a), elle ne doit pas retraiter les informations comparatives et doit indiquer ce fait.

81 La présente norme impose un traitement différent de celui qui est imposé par IAS 8. IAS 8 impose le retraitement d'informations comparatives, sauf si ce retraitement est impraticable.

82 Lorsqu'une entité applique la présente norme pour la première fois, l'ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués inclut la reclassification de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

▼B

Modèle du coût

83 IAS 8 s'applique à tout changement de méthodes comptables qui est effectué lorsqu'une entité applique pour la première fois la présente norme et choisit d'utiliser le modèle du coût. L'incidence du changement de méthodes comptables inclut la reclassification de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

84 Les dispositions des paragraphes 27 à 29 relatives à l'évaluation initiale d'un immeuble de placement acquis en échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

85 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼M5

85A IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 62. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M8

85B Les paragraphes 8, 9, 48, 53, 54 et 57 ont été modifiés, le paragraphe 22 supprimé et les paragraphes 53A et 53B ajoutés par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une entité est autorisée à appliquer les amendements aux immeubles de placement en cours de construction à partir de n'importe quelle date avant le 1er janvier 2009, à condition que les justes valeurs des immeubles de placement en cours de construction aient été déterminées à ces dates. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements des paragraphes 5 et 81E de IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

▼B

RETRAIT D'IAS 40 (2000)

86 La présente norme annule et remplace IAS 40 *Immeubles de placement* (émise en 2000).

▼B

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 41

Agriculture

OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable et les informations à fournir liés à l'activité agricole.

CHAMP D'APPLICATION

1 La présente norme s'applique à la comptabilisation des éléments suivants, lorsqu'ils sont liés à une activité agricole:

a) actifs biologiques;

b) produit agricole au moment de la récolte; et

c) subventions publiques traitées aux paragraphes 34 et 35.

2 La présente norme ne s'applique pas:

a) aux terrains liés à une activité agricole (voir IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 40 *Immeubles de placement*); et

b) aux immobilisations incorporelles liées à une activité agricole (voir IAS 38 *Immobilisations incorporelles*).

3 La présente norme s'applique aux produits agricoles, qui sont les produits récoltés des actifs biologiques de l'entité, uniquement au moment de la récolte. Par la suite, on applique IAS 2 *Stocks* ou une autre norme applicable. En conséquence, la présente norme ne couvre pas la transformation des produits agricoles au-delà de la récolte, par exemple, la transformation de raisins en vin par un viticulteur qui a cultivé lui-même les raisins. Alors qu'une telle transformation peut sembler être un prolongement logique et naturel d'une activité agricole et que les activités qu'elle renferme présentent quelques similarités avec la transformation biologique, elle n'entre pas dans la définition de l'activité agricole de la présente norme.

4 Le tableau ci-dessous donne quelques exemples d'actifs biologiques, de produits agricoles et de produits qui résultent de la transformation après récolte.

Actifs biologiques	Produit agricole	Produits qui résultent de la transformation après la récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis

▼M8

Arbres dans une plantation forestière	Arbres abattus	Grumes, bois débité

▼B

Plantes	Coton	Fil, vêtements
	Canne à sucre récoltée	Sucre
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons

▼B

Actifs biologiques	Produit agricole	Produits qui résultent de la transformation après la récolte
Arbustes	Feuilles	Thé, tabac traité
Vignes	Raisins	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés

DÉFINITIONS

Définitions relatives à l'agriculture

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

▼M8

L'*activité agricole* est la gestion par une entité de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques pour la vente ou pour la transformation en production agricole ou en d'autres actifs biologiques.

▼B

Le *produit agricole* est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité.

Un *actif biologique* est un animal ou une plante vivants.

La *transformation biologique* comprend les processus de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.

Un *groupe d'actifs biologiques* est un regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires.

La *récolte* est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

▼M8

Les *coûts de la vente* sont les coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de l'impôt sur le résultat.

▼B

6 L'activité agricole couvre un éventail d'activités diversifiées tels que l'élevage de cheptels, l'exploitation forestière, la récolte de plantes annuelles ou vivaces, la culture de vergers ou de plantations, l'horticulture et l'aquaculture (y compris la pisciculture). Certaines caractéristiques communes existent dans cette diversité:

a) *possibilités de transformation*. Les animaux et les plantes vivants offrent la possibilité de transformation biologique;

b) *gestion de la transformation*. La gestion facilite la transformation biologique en améliorant ou au moins en stabilisant les conditions nécessaires pour que le processus ait lieu (par exemple, les niveaux nutritifs, l'humidité, la température, la fertilité et la luminosité). Cette gestion distingue l'activité agricole des autres activités. Par exemple, la récolte à partir de ressources non gérées (comme la pêche en mer et la déforestation) n'est pas une activité agricole; et

▼M8

c) *Mesure de la transformation*. Les changements apportés dans la qualité (par exemple la qualité génétique, la densité, le mûrissement, la couverture de graisse, le contenu en protéines et la qualité de la fibre) ou la quantité (par exemple la descendance, le poids, le volume, la longueur ou le diamètre de la fibre et le nombre de bourgeons) par la transformation biologique ou la récolte sont mesurés et contrôlés par une gestion de routine.

▼B

7 La transformation biologique peut aboutir aux types de résultats suivants:

a) des changements apportés à des actifs par: i) la croissance (une augmentation en quantité ou une amélioration de la qualité de l'animal ou de la plante); ii) l'appauvrissement (une chute de la quantité ou une détérioration de la qualité d'un animal ou d'une plante); ou iii) la procréation (création d'animaux ou plantes vivants supplémentaires); ou

b) la production d'un produit agricole comme le latex, les feuilles de thé, la laine et le lait.

Définitions générales

8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un *marché actif* est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après:

a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;

b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et

c) les prix sont mis à la disposition du public.

La *valeur comptable* est le montant pour lequel un actif est comptabilisé ►M5 dans l'état de situation financière ◄.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Les *subventions publiques* sont définies dans IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*.

9 La juste valeur d'un actif repose sur sa situation et son état actuels. Ainsi, par exemple, la juste valeur du bétail sur une ferme est le prix du bétail sur le marché concerné, diminué du coût du transport et des autres frais entraînés par la mise sur ce marché du bétail.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

10 Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si:

a) l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés;

b) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité; et

c) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

▼B

11 Dans l'activité agricole, le contrôle peut être attesté, par exemple, par la propriété légale du bétail et le tatouage ou autre marquage du bétail au moment de l'achat, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques significatifs.

12 Un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale et à ►M5 la fin de chaque période de reporting ◄ à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente, sauf pour le cas décrit au paragraphe 30 lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

13 Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon IAS 2 *Stocks* ou selon une autre norme comptable applicable.

▼M8

_____

▼B

15 La détermination de la juste valeur pour un actif biologique ou un produit agricole peut être facilitée en regroupant des actifs biologiques ou des produits agricoles en fonction d'attributs significatifs, par exemple, par âge ou par qualité. Une entité choisit comme critères, pour la détermination des prix, les attributs correspondant à ceux qui sont utilisés sur le marché.

16 Les entités passent souvent des contrats pour vendre leurs actifs biologiques ou leurs produits agricoles à une date future. Les prix contractuels ne sont pas nécessairement pertinents pour déterminer la juste valeur, car la juste valeur reflète les conditions du marché actuel où un acheteur et un vendeur consentants sont disposés à conclure une transaction. Par conséquent, la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole n'est pas ajustée du fait de l'existence d'un contrat. Dans certains cas, un contrat de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être un contrat déficitaire, comme défini dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. IAS 37 s'applique à des contrats déficitaires.

▼M8

17 Si un marché actif existe pour un actif biologique ou une production agricole dans sa situation et son état actuels, le prix coté sur ce marché est la base appropriée pour déterminer la juste valeur de cet actif. Si une entité a accès à différents marchés actifs, elle utilise le plus pertinent. Par exemple, si une entité a accès à deux marchés actifs, elle utilise le prix existant sur le marché qu'elle s'attend à utiliser.

▼B

18 Si un marché actif n'existe pas, une entité utilisera un ou plusieurs des éléments suivants, lorsqu'ils existent, pour déterminer la juste valeur:

a) le prix de transaction du marché le plus récent, à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans le contexte économique entre la date de cette transaction et la ►M5 fin de la période de reporting ◄;

b) les prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences; et

c) les références du secteur comme la valeur d'un verger exprimée par clayette export, boisseau ou hectare et la valeur du bétail exprimée par kilo de viande.

▼B

19 Dans certains cas, les sources d'informations énumérées au paragraphe 18 peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole. Une entité examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle relativement étroit d'estimations raisonnables.

▼M8

20 En certaines circonstances, les prix ou les valeurs déterminés par le marché peuvent ne pas être disponibles pour un actif biologique dans son état actuel. Dans ce cas, pour déterminer la juste valeur, une entité utilise la valeur actualisée des flux nets de trésorerie attendus de l'actif, actualisés à un taux dans les conditions actuelles du marché.

21 Le but du calcul de la valeur actualisée des flux de trésorerie nets attendus est de déterminer la juste valeur d'un actif biologique dans sa situation et son état actuels. Une entité prend cela en compte pour choisir le taux d'actualisation approprié à utiliser et pour l'évaluation des flux nets de trésorerie attendus. Pour déterminer la valeur actualisée des flux nets de trésorerie attendus, une entité inclut les flux de trésorerie nets que les intervenants du marché se seraient attendus à ce que l'actif génère sur son marché le plus pertinent.

▼B

22 Une entité n'inclut aucun flux de trésorerie destiné à financer les actifs, les impôts, ou le rétablissement des actifs biologiques après la récolte (par exemple, le coût de replantation des arbres dans une plantation forestière après la récolte).

23 En s'accordant sur un prix de transaction dans des conditions de concurrence normale, les acheteurs et les vendeurs consentants bien informés prennent en compte la possibilité de variations dans les flux de trésorerie. Il s'ensuit que la juste valeur reflète de telles possibilités de variations. En conséquence, une entité reprise incorpore des prévisions sur les variations possibles de flux de trésorerie, soit dans les flux de trésorerie attendus, soit dans le taux d'actualisation, ou une combinaison des deux. Pour déterminer un taux d'actualisation, une entité utilise des hypothèses qui sont cohérentes avec celles utilisées pour estimer les flux de trésorerie attendus, ceci afin d'éviter que certaines hypothèses soient comptées deux fois ou ignorées.

24 Les coûts peuvent parfois être proches de la juste valeur, en particulier lorsque:

a) peu de transformations biologiques ont eu lieu depuis la prise en compte des coûts initiaux (par exemple, pour des arbres fruitiers de semis plantés juste avant la ►**M5** fin d'une période de reporting ◄); ou

b) l'impact de la transformation biologique sur le prix ne devrait pas être significatif (par exemple, pour la croissance initiale dans un cycle de production de trente ans d'une plantation de pins).

▼B

25 Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont liés au terrain, mais un marché actif peut exister pour les actifs associés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain inculte et les améliorations foncières dans leur ensemble. Une entité peut utiliser des informations concernant les actifs associés pour déterminer la juste valeur des actifs biologiques. Par exemple, la juste valeur du terrain inculte et les améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs associés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques.

Profits et pertes

26 Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à sa juste valeur diminuée des frais de point de vente estimés et d'une variation de la juste valeur diminuée des frais de point de vente estimés d'un actif biologique devra être inclus dans le résultat net de la période pendant laquelle il se produit.

27 Une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique parce que les frais estimés du point de vente sont déduits pour la détermination de la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente d'un actif biologique. Un profit peut être généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique, par exemple pour la naissance d'un veau.

28 Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un produit agricole à la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

29 Un profit ou une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un produit agricole du fait de la récolte.

Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

30 Il est présumé que la juste valeur d'un actif biologique peut être évaluée de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique pour lequel les prix ou les valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont manifestement reconnues non fiables. Si tel est le cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur d'un tel actif biologique est susceptible d'être évaluée de manière fiable, une entité doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente. Une fois qu'un actif biologique non courant satisfait aux critères de classification comme étant détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme étant détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, il est présumé que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable.

31 La présomption du paragraphe 30 peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a auparavant évalué un actif biologique à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente continue d'évaluer l'actif biologique à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente jusqu'à la sortie de l'actif.

▼B

32 Dans tous les cas, une entité doit évaluer le produit agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des frais du point de vente estimés. La présente norme reflète l'idée que la juste valeur d'un produit agricole au moment de la récolte peut toujours être évaluée de manière fiable.

33 Pour déterminer les coûts, le cumul des amortissements et le cumul des pertes de valeur, une entité doit prendre en considération IAS 2 *Stocks*, IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

SUBVENTIONS PUBLIQUES

34 Une subvention publique sans conditions liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des frais du point de vente doit être comptabilisée comme un revenu uniquement lorsque la subvention publique est libérée.

35 Si une subvention publique liée à un actif biologique, évalué à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente, est soumise à condition, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entité de ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiques, l'entité devra comptabiliser la subvention publique comme un revenu, si et uniquement si les conditions liées à la subvention publique sont remplies.

36 Les conditions d'attribution des subventions publiques sont variables. Par exemple, une subvention publique peut imposer à une entité de poursuivre une activité agricole en un lieu donné pendant cinq ans et exiger de l'entité qu'elle rembourse l'intégralité de la subvention publique si elle cesse son exploitation avant la fin de la période de cinq ans. En ce cas, la subvention publique n'est pas comptabilisée comme revenu tant que la période de cinq ans n'est pas écoulée. Toutefois, si la subvention publique stipule qu'une partie de la subvention peut être conservée sur la base du temps écoulé, l'entité comptabilise la subvention publique comme un revenu au prorata du temps écoulé.

37 Si une subvention publique est liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique* s'applique.

38 La présente norme impose un traitement différent de celui imposé par IAS 20, si une subvention publique est liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente ou si une subvention publique impose qu'une entité ne s'engage pas dans une activité agricole spécifique. IAS 20 ne s'applique qu'à une subvention publique liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

INFORMATIONS À FOURNIR

39 [Supprimé]

Dispositions générales

40 Une entité doit indiquer le résultat global pendant la période courante provenant de la comptabilisation initiale des actifs biologiques et des produits agricoles et de la variation de la juste valeur des actifs biologiques diminuée des frais estimés du point de vente.

▼B

41 Une entité doit fournir une description de chaque groupe d'actifs biologiques.

42 Les informations à fournir exigées par le paragraphe 41 peuvent prendre la forme d'une description narrative ou quantifiée.

43 L'entité est invitée à fournir une description quantifiée de chaque groupe d'actifs biologiques, en distinguant les actifs biologiques consommables et producteurs ou en distinguant les actifs biologiques adultes et immatures, s'il y a lieu. Par exemple, une entité peut indiquer les valeurs comptables des actifs biologiques consommables et des actifs biologiques producteurs par groupe. L'entité peut de plus ventiler ces valeurs comptables entre actifs adultes et immatures. Ces distinctions donnent des informations qui peuvent être utiles pour apprécier l'échéancier des flux de trésorerie futurs. L'entité doit indiquer sur quelle base sont faites ces distinctions.

44 Les actifs biologiques consommables sont ceux qui doivent être récoltés comme produits agricoles ou vendus comme actifs biologiques. Les exemples d'actifs biologiques consommables sont les cheptels destinés à la production de viande, les cheptels retenus en vue de la vente, les poissons dans des piscicultures, les récoltes telles que celles du maïs ou du blé et les arbres cultivés pour le bois. Les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que les actifs biologiques consommables, par exemple, des cheptels producteurs de lait, des vignes, des arbres fruitiers et des arbres dont une partie est coupée pour du bois de chauffage alors que l'arbre reste sur pied. Les actifs biologiques producteurs ne sont pas des produits agricoles, mais plutôt des produits auto-régénérants.

45 Les actifs biologiques peuvent être classés soit en actifs biologiques adultes, soit en actifs biologiques immatures. Les actifs biologiques adultes sont ceux qui ont atteint le stade récoltable (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes successives (pour des actifs biologiques producteurs).

46 Une entité doit communiquer les informations suivantes (à moins qu'elles ne soient déjà indiquées par ailleurs dans les états financiers):

a) la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques; et

b) les évaluations ou estimations non financières des quantités physiques de:

i) chaque groupe d'actifs biologiques de l'entité à la fin de la période; et

ii) la production de produits agricoles au cours de la période.

47 Une entité doit indiquer les méthodes et les hypothèses significatives appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque groupe de produits agricoles au moment de la récolte et de chaque groupe d'actifs biologiques.

48 Une entité doit indiquer la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente des produits agricoles récoltés au cours de la période, déterminée au moment de la récolte.

49 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) l'existence et les valeurs comptables d'actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions et dont les valeurs comptables des actifs biologiques sont donnés en nantissement de dettes;

▼B

b) le montant des engagements pour le développement ou l'acquisition d'actifs biologiques; et

c) les stratégies de gestion des risques financiers liés à l'activité agricole.

50 Une entité doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de la période courante. Le rapprochement doit comprendre:

a) le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente;

b) les augmentations dues aux achats;

c) les diminutions attribuables aux ventes et aux actifs biologiques classés comme détenus en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5;

d) les diminutions dues aux récoltes;

e) les augmentations résultant de regroupements d'entreprises;

f) des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité présentant les états financiers; et

g) autres variations.

51 La juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente d'un actif biologique peut varier à la fois à cause de changements physiques et de variations des prix de marché. L'indication séparée des variations de prix et des changements physiques est utile pour évaluer la performance de la période courante et les perspectives d'avenir et tout particulièrement lorsqu'il existe un cycle de production de plus d'une année. En de tels cas, une entité est invitée à indiquer, par groupe ou autrement, le montant de la variation de la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente, compris dans le résultat net, dû à des changements physiques et à des variations de prix. Ces informations sont généralement moins utiles lorsque le cycle de production est inférieur à un an (par exemple, lorsqu'il s'agit d'élevages de poulets ou de cultures céréalières).

52 La transformation biologique entraîne plusieurs types de changements physiques: croissance, appauvrissement, production et procréation, chacun étant observable et quantifiable. Chacun de ces changements physiques va directement influencer les avantages économiques futurs. Une variation de la juste valeur d'un actif biologique due à la récolte est aussi un changement physique.

53 L'activité agricole est souvent exposée aux risques de maladie, du climat et à d'autres risques naturels. Si un événement se produit qui donne lieu à un élément de produits ou de charges significatif, la nature et le montant de cet élément sont indiqués selon IAS 1 *Présentation des états financiers*. Des exemples de tels événements sont l'apparition d'une maladie virulente, une inondation, des gelées ou sécheresses importantes et une invasion d'insectes.

Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable

54 Si une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30) à la fin de la période, elle devra fournir les informations suivantes concernant ces actifs biologiques:

a) une description des actifs biologiques;

▼B

b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable;

c) si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe;

d) le mode d'amortissement utilisé;

e) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés; et

f) la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période.

55 Si, au cours de la période courante, une entité évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), elle devra indiquer tout profit ou perte comptabilisé lors de la cession de ces actifs biologiques, et le rapprochement imposé au paragraphe 50 devra indiquer séparément les montants associés à ces actifs biologiques. De plus, le rapprochement devra inclure les montants suivants liés à ces actifs biologiques et comptabilisés en résultat:

a) pertes de valeur;

b) reprises de pertes de valeur; et

c) amortissements.

56 Si la juste valeur d'actifs biologiques qui a été précédemment évaluée à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur devient évaluable de façon fiable au cours de la période courante, l'entité devra indiquer pour ces actifs biologiques:

a) une description des actifs biologiques;

b) une explication de la raison pour laquelle la juste valeur est devenue évaluable de façon fiable; et

c) l'effet de ce changement.

Subventions publiques

57 Une entité doit indiquer les points suivants liés à l'activité agricole couverte par la présente norme:

a) la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers;

b) les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à des subventions publiques; et

c) les diminutions significatives attendues du montant des subventions publiques.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

58 La présente norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2003. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre de périodes ouvertes avant le 1er janvier 2003, elle doit l'indiquer.

59 La présente norme n'établit pas de dispositions transitoires spécifiques. L'adoption de la présente norme est comptabilisée selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

▼**M8**

60 Les paragraphes 5, 6, 17, 20 et 21 ont été modifiés et le paragraphe 14 supprimé par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique lesdits amendements à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**M16**

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 1

Première adoption des Normes internationales d'information financière

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente Norme consiste à s'assurer que les *premiers états financiers IFRS* d'une entité ainsi que ses rapports intermédiaires relatifs à une partie de la période couverte par ces états financiers contiennent des informations de qualité élevée qui:

(a) sont transparentes pour les utilisateurs et comparables pour toutes les périodes présentées;

(b) fournissent un point de départ approprié pour une comptabilité conforme aux *Normes internationales d'information financière (IFRS);* et

(c) peuvent être mises en place à un coût qui ne dépasse pas les avantages attendus.

CHAMP D'APPLICATION

2 Une entité applique la présente Norme dans:

(a) ses premiers états financiers IFRS; et

(b) chaque rapport financier intermédiaire qu'elle présente le cas échéant selon IAS 34 *Information financière intermédiaire* relatif à une partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS.

3 Les premiers états financiers IFRS d'une entité sont les premiers états financiers annuels pour lesquels l'entité adopte les IFRS, par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS incluse dans ces états financiers. Les états financiers arrêtés selon les IFRS constituent les premiers états financiers IFRS d'une entité si celle-ci, par exemple:

(a) a présenté ses états financiers antérieurs les plus récents:

(i) selon des dispositions nationales incompatibles avec les IFRS dans tous leurs aspects;

(ii) en conformité aux IFRS dans tous leurs aspects, hormis l'insertion dans les états financiers de la déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS;

(iii) contenant une déclaration explicite de conformité à certaines IFRS seulement;

(iv) selon les dispositions nationales non conformes aux IFRS, en appliquant certaines IFRS individuelles pour comptabiliser des éléments pour lesquels il n'existe aucune disposition nationale; ou

(v) selon les dispositions nationales, en établissant un rapprochement de certains montants avec les montants déterminés selon les Normes;

(b) a préparé des états financiers selon les Normes à usage interne uniquement, sans les mettre à la disposition des propriétaires de l'entité ou d'autres utilisateurs externes;

▼M16

(c) a préparé une liasse d'informations financières selon les IFRS pour les besoins de la consolidation sans préparer un jeu complet d'états financiers au sens de IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007); ou

(d) n'a pas présenté d'états financiers pour les périodes précédentes.

4 La présente Norme s'applique lorsqu'une entité adopte les IFRS pour la première fois. Elle ne s'applique pas, par exemple, lorsqu'une entité:

(a) cesse de présenter ses états financiers selon les dispositions nationales, après les avoir auparavant présentés conjointement à un autre jeu d'états financiers qui contenaient une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS;

(b) a présenté ses états financiers au cours de la période précédente selon les dispositions nationales, ces états financiers contenant une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS; ou

(c) a présenté au cours de la période précédente des états financiers incluant une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS, même si les auditeurs ont émis une réserve dans leur rapport d'audit sur ces états financiers.

5 La présente Norme ne s'applique pas aux changements de méthodes comptables effectués par une entité qui applique déjà les IFRS. De tels changements de méthodes comptables font l'objet:

(a) de dispositions relatives aux changements de méthodes comptables dans IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*; et

(b) de dispositions transitoires spécifiques dans d'autres IFRS.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

État de la situation financière d'ouverture en IFRS

6 Une entité est tenue de préparer et de présenter un *état de la situation financière d'ouverture en IFRS* à la *date de transition aux IFRS*. C'est le point de départ de sa comptabilité selon les IFRS.

Méthodes comptables

7 Une entité doit appliquer les mêmes méthodes comptables dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS et dans toutes les périodes présentées dans ses premiers états financiers IFRS. Ces méthodes comptables doivent être conformes à chaque IFRS en vigueur à la fin de sa première période de reporting selon les IFRS, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 13 à 19 et aux Annexes B à E.

8 Une entité ne doit pas appliquer des versions différentes des IFRS qui étaient en vigueur à des dates antérieures. Une entité peut appliquer une nouvelle IFRS qui n'est pas encore obligatoire si celle-ci permet une application anticipée.

▼M16

Exemple: Application cohérente de la dernière version des IFRS

Contexte

La fin de la première période de reporting en IFRS de l'entité A est le 31 décembre 20X5. L'entité A décide de présenter dans ces états financiers des informations comparatives sur une seule période annuelle (cf. paragraphe 21). Dès lors, sa date de transition aux IFRS est l'ouverture de l'activité le 1er janvier 20X4 (ou de manière équivalente, la clôture de l'activité le 31 décembre 20X3). L'entité A a présenté des états financiers selon le référentiel comptable antérieur, annuellement au 31 décembre de chaque année et ce jusqu'au 31 décembre 20X4 inclus.

Application des dispositions

L'entité A est tenue d'appliquer les Normes applicables aux périodes prenant fin le 31 décembre 20X5 en:

(a) préparant et en présentant son état de la situation financière d'ouverture en IFRS au 1er janvier 20X4; et

(b) préparant et en présentant son état de la situation financière au 31 décembre 20X5 (y compris les montants comparatifs pour 20X4), son état du résultat global, son état des variations des capitaux propres et son tableau des flux de trésorerie pour la période annuelle prenant fin le 31 décembre 20X5 (y compris des montants comparatifs pour 20X4) ainsi que les notes (y compris des informations comparatives pour 20X4).

Si une nouvelle IFRS n'est pas encore obligatoire mais permet une application anticipée, l'entité A est autorisée, sans y être obligée, à appliquer cette nouvelle IFRS dans ses premiers états financiers IFRS.

9 Les dispositions transitoires des autres IFRS s'appliquent aux changements de méthodes comptables réalisés par une entité qui applique déjà les IFRS; elles ne s'appliquent pas à la transition aux IFRS *d'un premier adoptant*, sauf dans les cas spécifiés aux Annexes B à E.

10 Hormis les cas décrits aux paragraphes 13 à 19 et aux Annexes B à E, dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, une entité doit:

(a) comptabiliser tous les actifs et passifs dont les IFRS imposent la comptabilisation;

(b) ne pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si les IFRS n'autorisent pas une telle comptabilisation;

(c) reclasser les éléments qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme un certain type d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres, mais qui relèvent d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres selon les IFRS; et

(d) appliquer les IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.

11 Les méthodes comptables qu'une entité utilise dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS peuvent différer de celles qu'elle a utilisées à la même date en vertu du référentiel comptable antérieur. Les ajustements qui en résultent découlent d'événements et de transactions antérieurs à la date de transition aux IFRS. C'est pourquoi l'entité doit comptabiliser ces ajustements directement en résultats non distribués (ou, le cas échéant, dans une autre catégorie de capitaux propres) à la date de transition aux IFRS.

▼M16

12 La présente Norme établit deux catégories d'exceptions au principe selon lequel l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS d'une entité doit être conforme à chaque IFRS:

(a) l'Annexe B interdit l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres Normes.

(b) les Annexes C à E prévoient des exemptions à certaines dispositions d'autres Normes.

Exceptions à l'application rétrospective d'autres Normes

13 La présente Norme interdit l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres Normes. Ces exceptions sont énoncées dans les paragraphes 14 à 17 et dans l'Annexe B.

Estimations

14 Les estimations établies par une entité selon les Normes à la date de transition aux IFRS doivent être cohérentes avec les estimations établies à la même date selon le référentiel comptable antérieur (après les ajustements destinés à refléter toute différence entre les méthodes comptables), sauf si des éléments probants objectifs montrent que ces estimations étaient erronées.

15 Il est possible qu'une entité reçoive après la date de transition aux IFRS des informations relatives aux estimations qu'elle avait effectuées selon le référentiel comptable antérieur. Selon le paragraphe 14, une entité doit traiter la réception de ces informations de la même manière que des événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements conformément à IAS 10 *Événements postérieurs à la période de reporting*. Par exemple, supposons qu'une entité fixe la date de sa transition aux IFRS au 1er janvier 20X4 et que des informations nouvelles lui parviennent le 15 juillet 20X4 imposant la révision d'une estimation réalisée selon le référentiel comptable antérieur au 31 décembre 20X3. L'entité ne doit pas tenir compte de ces nouvelles informations dans son premier état de situation financière d'ouverture en IFRS (sauf si ces estimations nécessitent un ajustement au titre des différences entre les méthodes comptables ou si des éléments probants objectifs montrent que ces estimations étaient erronées). En revanche, l'entité tiendra compte de cette nouvelle information dans le résultat (ou, le cas échéant, en autres éléments du résultat global) pour la période close au 31 décembre 20X4.

16 Une entité peut avoir besoin d'effectuer, à la date de transition aux IFRS, des estimations selon les IFRS, qui n'étaient pas imposées à cette même date par le référentiel comptable antérieur. Afin de demeurer cohérent avec IAS 10, ces estimations effectuées selon les IFRS doivent tenir compte des conditions qui existaient à la date de transition aux IFRS. En particulier, les estimations à la date de transition aux IFRS des prix de marché, des taux d'intérêt ou des cours de change doivent refléter les conditions de marché à cette même date.

17 Les paragraphes 14 à 16 s'appliquent à l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Ils s'appliquent également aux périodes présentées à titre comparatif, dans les premiers états financiers IFRS, auquel cas les références à la date de transition aux IFRS sont remplacées par des références à la fin de la période présentée à titre comparatif.

▼M16

Exemptions à d'autres IFRS

18 Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions contenues dans les Annexes C à E. Une entité ne doit pas appliquer ces exemptions à d'autres éléments par analogie.

19 Certaines exemptions des Annexes C à E font référence à la *juste valeur*. Pour déterminer les justes valeurs selon la présente Norme, une entité doit appliquer la juste valeur selon sa définition dans l'Annexe A ainsi que toute indication plus précise dans les autres Normes consacrée à la détermination des justes valeurs pour l'actif ou le passif en question. Ces justes valeurs doivent être le reflet des conditions qui existaient à la date à laquelle elles ont été déterminées.

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

20 La présente Norme ne prévoit aucune exemption concernant les dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir dans d'autres IFRS.

Informations comparatives

21 Selon IAS 1, les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre au moins trois états de la situation financière, deux états du résultat global, deux comptes de résultat séparés (s'ils sont présentés), deux tableaux des flux de trésorerie, et deux états des variations des capitaux propres et les notes liées, y compris les informations comparatives.

Informations comparatives et résumés historiques non conformes aux IFRS

22 Certaines entités présentent des résumés historiques d'une sélection de données relatives à des périodes antérieures à la première période pour laquelle elles présentent une information comparative complète selon les IFRS. La présente Norme n'impose pas que ces résumés soient conformes aux dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des IFRS. En outre, certaines entités présentent des informations comparatives selon le référentiel comptable antérieur ainsi que les informations comparatives requises par IAS 1. Pour tous les états financiers contenant des résumés historiques ou des informations comparatives présentées selon le référentiel comptable antérieur, une entité doit:

(a) mentionner clairement que les informations présentées selon le référentiel comptable antérieur n'ont pas été préparées selon les IFRS; et

(b) indiquer la nature des principaux ajustements nécessaires pour assurer leur conformité aux IFRS. Une entité n'est pas tenue de quantifier ces ajustements.

Explication de la transition aux IFRS

23 L'entité doit expliquer l'impact de la transition du référentiel comptable antérieur aux IFRS sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie présentés.

Rapprochements

24 Pour être conformes au paragraphe 23, les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre:

▼**M16**

(a) les rapprochements entre ses capitaux propres présentés selon le référentiel comptable antérieur et ses capitaux propres présentés selon les IFRS, aux deux dates suivantes:

(i) la date de transition aux IFRS; et

(ii) la clôture de la dernière période présentée dans les derniers états financiers annuels de l'entité selon le référentiel comptable antérieur.

(b) un rapprochement avec son résultat global total selon les IFRS pour la dernière période dans les états financiers annuels les plus récents de l'entité. Le point de départ de ce rapprochement doit être le résultat global total selon le référentiel comptable antérieur pour la même période ou bien, si l'entité n'a pas publié ce total, le résultat selon le référentiel comptable antérieur.

(c) si l'entité a comptabilisé ou repris des pertes de valeur pour la première fois lors de la préparation de son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, les informations à fournir qu'aurait imposées IAS 36 *Dépréciation d'actifs* si l'entité avait comptabilisé ces pertes de valeur ou ces reprises pendant la période commençant à la date de transition aux IFRS.

25 Les rapprochements requis par le paragraphe 24 (a) et (b) doivent donner suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs de comprendre les ajustements significatifs à l'état de la situation financière et à l'état du résultat global. Si une entité a présenté un tableau des flux de trésorerie selon le référentiel comptable antérieur, elle doit également expliquer les ajustements significatifs au tableau des flux de trésorerie.

26 Si une entité détecte des erreurs dans les états financiers préparés selon le référentiel comptable antérieur, les rapprochements requis par les paragraphes 24(a) et (b) devront distinguer la correction de ces erreurs et les changements de méthodes comptables.

27 IAS 8 ne traite pas des changements de méthodes comptables pratiquées par une entité qui adopte les IFRS pour la première fois. C'est pourquoi les dispositions de IAS 8 relatives aux informations à fournir sur les changements de méthodes comptables ne s'appliquent pas aux premiers états financiers IFRS d'une entité.

28 Si une entité n'a pas présenté d'états financiers pour les périodes précédentes, ses premiers états financiers IFRS doivent en faire mention.

Désignation des actifs financiers ou des passifs financiers

29 Une entité est autorisée à désigner un actif financier ou un passif financier comptabilisé antérieurement comme étant un actif financier ou un passif financier à la juste valeur par le biais du compte de résultat ou un actif financier comme disponible à la vente selon le paragraphe D19. L'entité doit indiquer la juste valeur de tout actif financier ou passif financier désigné dans chaque catégorie à la date de désignation, ainsi que leur classification et leur valeur comptable dans les états financiers antérieurs.

▼**M16**

Utilisation de la juste valeur en tant que coût présumé

30 Si dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, une entité utilise la juste valeur comme *coût présumé* d'une immobilisation corporelle, d'un immeuble de placement ou d'une immobilisation incorporelle (cf. paragraphes D5 et D7), les premiers états financiers IFRS de l'entité doivent indiquer, pour chaque poste de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS:

(a) le cumul de ces justes valeurs; et

(b) le montant cumulé des ajustements des valeurs comptables présentées selon le référentiel comptable antérieur.

Utilisation du coût présumé pour les investissements dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées

31 De même, si dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, une entité utilise un coût présumé pour un investissement dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée dans ses états financiers séparés (voir paragraphe D15), les premiers états financiers séparés en IFRS de l'entité doivent mentionner:

(a) le coût présumé total de ces investissements pour lesquels le coût présumé est la valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur;

(b) le coût présumé total de ces investissements pour lesquels le coût présumé est la juste valeur; et

(c) le montant cumulé des ajustements des valeurs comptables présentées selon le référentiel comptable antérieur.

▼**M24**

Utilisation du coût présumé pour les actifs pétroliers et gaziers

31A Si une entité applique l'exemption prévue au paragraphe D8A(b) aux actifs pétroliers et gaziers, elle doit l'indiquer en précisant sur quelle base ont été allouées les valeurs comptables déterminées selon le référentiel comptable antérieur.

▼**M16**

Rapports financiers intermédiaires

32 Conformément au paragraphe 23, si une entité présente un rapport financier intermédiaire selon IAS 34 pour une partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS, elle doit satisfaire aux dispositions suivantes, outre celles de IAS 34:

(a) Chaque rapport financier intermédiaire doit comprendre, si l'entité a présenté un rapport financier intermédiaire pour la période intermédiaire comparable de la période annuelle précédente:

(i) un rapprochement entre ses capitaux propres selon le référentiel comptable antérieur à la fin de cette période intermédiaire comparable et ses capitaux propres selon les IFRS à cette même date; et

▼**M16**

(ii) un rapprochement avec son résultat global total selon les IFRS pour cette période intermédiaire comparable (période courante et cumul depuis le début de la période). Le point de départ de ce rapprochement doit être le résultat global total selon le référentiel comptable antérieur pour cette période ou, si l'entité n'a pas publié ce total, le résultat selon le référentiel comptable antérieur.

(b) Outre les rapprochements imposés par le paragraphe (a), le premier rapport financier intermédiaire d'une entité selon IAS 34 pour la partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS doit comprendre les rapprochements décrits aux paragraphes 24(a) et (b) (complétés par les détails requis par les paragraphes 25 et 26) ou une référence à un autre document publié qui lui-même présente ces rapprochements.

33 IAS 34 impose des informations minimales à fournir, basées sur l'hypothèse selon laquelle les utilisateurs du rapport financier intermédiaire ont également accès aux derniers états financiers annuels. Toutefois, IAS 34 impose également qu'une entité indique «tout événement significatif ou toute transaction significative pour la compréhension de la période intermédiaire en cours». Par conséquent, si un premier adoptant n'a pas, dans ses derniers états financiers annuels selon le référentiel comptable antérieur, communiqué des informations indispensables pour comprendre la période intermédiaire en cours, son rapport financier intermédiaire doit mentionner ces informations ou comprendre une référence à un autre document publié qui les mentionne.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

34 Une entité doit appliquer la présente Norme dans ses états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée.

35 Les entités doivent appliquer les amendements énoncés aux paragraphes D1(n) et D23 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si l'entité applique IAS 23 *Coûts d'emprunt* (révisée en 2007) pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

36 La norme IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (révisée en 2008) a modifié les paragraphes 19, C1, C4(f) et (g). Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.

37 IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* (révisée en 2008) a modifié les paragraphes 13 et B7. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

38 *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (amendements à IFRS 1 et à IAS 27), publiée en mai 2008, a ajouté les paragraphes 31, D1(g), D14 et D15. Une entité doit appliquer ces paragraphes pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité adopte les paragraphes pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**M16**

39 Le paragraphe B7 a été modifié par les *Améliorations aux IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M24**

39A *Exemptions supplémentaires pour les premiers adoptants* (Amendements de IFRS 1), publié en juillet 2009, a ajouté les paragraphes 31A, D8A, D9A et D21A et modifié le paragraphe D1(c), (d) et (l). Les entités appliquent ces amendements aux périodes de reporting commençant le 1er janvier 2010 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique lesdits amendements à un exercice antérieur à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**M25**

39C *Exemption limitée de l'obligation de fournir des informations comparatives selon IFRS 7 pour les premiers adoptants* (Amendement de IFRS 1), publié en janvier 2010, a ajouté le paragraphe E3. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**M16**

RETRAIT DE IFRS 1 (PUBLIEE EN 2003)

40 La présente Norme annule et remplace IFRS 1 (publiée en 2003 et modifiée en mai 2008).

Appendice A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

date de transition aux IFRS	Le début de la première période pour laquelle une entité présente des informations comparatives complètes selon les IFRS **dans ses premiers états financiers IFRS**.
coût présumé	Montant utilisé comme substitut du coût ou du coût amorti à une date donnée. L'amortissement ultérieur suppose que l'entité avait initialement comptabilisé l'actif ou le passif à la date donnée et que son coût était égal au coût présumé.
juste valeur	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
premiers états financiers IFRS	Les premiers états financiers annuels dans lesquels une entité adopte les **Normes internationales d'information financière (IFRS)**, par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS.

▼**M16**

première période de reporting IFRS	La dernière période de reporting couverte par **les premiers états financiers IFRS** d'une entité.
premier adoptant	Entité qui présente **ses premiers états financiers IFRS**.
Normes internationales d'information financière (IFRS)	Normes et Interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent: a) les Normes internationales d'information financière; b) les Normes comptables internationales; et c) les Interprétations élaborées par le Comité d'interprétation des Normes internationales d'information financière (IFRIC) ou par l'ancien Comité permanent d'interprétation (SIC).
état de la situation financière d'ouverture en IFRS	L'état de la situation financière d'une entité à la **date de transition aux IFRS**.
référentiel comptable antérieur	Le référentiel comptable qu'un **premier adoptant** utilisait juste avant d'adopter les IFRS.

Annexe B

Exceptions à l'application rétrospective d'autres IFRS

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

B1 Une entité doit appliquer les exceptions suivantes:

(a) décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers (paragraphes B2 et B3);

(b) comptabilité de couverture (paragraphes B4 à B6), et

(c) participations ne donnant pas le contrôle (paragraphe B7).

Décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers

B2 Sauf dans les cas permis par le paragraphe B3, un premier adoptant doit appliquer les dispositions de décomptabilisation selon IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*, de manière prospective, aux transactions réalisées à compter du 1er janvier 2004. En d'autres termes, si un premier adoptant a décomptabilisé des actifs financiers non dérivés ou des passifs financiers non dérivés selon le référentiel comptable antérieur par suite d'une transaction réalisée avant le 1er janvier 2004, il ne doit pas comptabiliser ces actifs et ces passifs selon les IFRS (sauf s'ils répondent aux conditions de comptabilisation à la suite d'une transaction ou d'un événement ultérieur).

B3 Nonobstant le paragraphe B2, une entité peut appliquer les dispositions de décomptabilisation de IAS 39 à titre rétrospectif à compter d'une date choisie par elle, à condition que l'information nécessaire pour appliquer IAS 39 aux actifs financiers et aux passifs financiers décomptabilisés par suite de transactions passées ait été obtenue lors de la comptabilisation initiale de ces transactions.

▼M16

Comptabilité de couverture

B4 Selon les dispositions de IAS 39, à la date de transition aux IFRS, une entité doit:

(a) évaluer tous les instruments dérivés à leur juste valeur; et

(b) éliminer tous les profits et pertes différés résultant d'instruments dérivés comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme s'ils étaient des actifs ou des passifs.

B5 Une entité ne doit pas faire apparaître dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS une relation de couverture ne satisfaisant pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon IAS 39 (ce sera par exemple le cas de nombreuses relations de couverture dans lesquelles l'instrument de couverture est un instrument de trésorerie ou une option émise; dans lesquelles l'élément couvert est une position nette; ou dans lesquelles la couverture couvre le risque d'intérêts pour un investissement détenu jusqu'à son échéance). Toutefois, si une entité a désigné une position nette comme un élément couvert selon le référentiel comptable antérieur, elle peut désigner un élément individuel au sein de cette position nette comme un élément couvert selon les IFRS, pour autant qu'elle le fasse au plus tard à la date de transition aux IFRS.

B6 Si, avant la date de transition aux IFRS, une entité avait désigné une transaction comme étant une couverture mais que la couverture ne répond pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon IAS 39, l'entité doit appliquer les paragraphes 91 et 101 de IAS 39 pour cesser la comptabilité de couverture. Les transactions conclues avant la date de la transition aux IFRS ne doivent pas être désignées rétrospectivement comme opérations de couverture.

Participations ne donnant pas le contrôle

B7 Un premier adoptant doit appliquer les dispositions suivantes à IAS 27 (amendée en 2008) à titre prospectif à compter de la date de transition aux IFRS:

(a) la disposition du paragraphe 28 selon laquelle le résultat global total est attribué aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle.

(b) les dispositions des paragraphes 30 et 31 relatives à la comptabilisation des changements dans les parts d'intérêt de la société mère dans une filiale que ne se traduisent pas par une perte de contrôle; et

(c) les dispositions des paragraphes 34 à 37 relatives à la comptabilisation d'une perte de contrôle d'une filiale, ainsi que les dispositions liées du paragraphe 8A de IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Toutefois, si un premier adoptant choisit d'appliquer à titre rétrospectif IFRS 3 (révisée en 2008) à des regroupements d'entreprises passés, il doit également appliquer IAS 27 (révisée en 2008) selon le paragraphe C1 de la présente Norme.

▼M16

Appendice C

Exemptions pour les regroupements d'entreprises

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme. Une entité doit appliquer les dispositions suivantes aux regroupements d'entreprises qu'elle a comptabilisés avant la date de transition aux IFRS.

C1 Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement IFRS 3 (révisée en 2008) à des regroupements d'entreprises passés (des regroupements d'entreprises qui se sont déroulés avant la date de transition aux IFRS). Toutefois, si un premier adoptant retraite un regroupement d'entreprises pour se conformer à IFRS 3, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises postérieurs et doit aussi appliquer IAS 27 (révisée en 2008) à partir de cette même date. Par exemple, si un premier adoptant décide de retraiter un regroupement d'entreprises intervenu le 30 juin 20X6, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises intervenus entre le 30 juin 20X6 et la date de transition aux IFRS, et il doit appliquer aussi IAS 27 (révisée en 2008) à partir du 30 juin 20X6.

C2 Une entité n'est pas tenue d'appliquer IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* de manière rétrospective aux ajustements de la juste valeur et au goodwill provenant de regroupements d'entreprises survenus avant la date de transition aux IFRS. Si l'entité n'applique pas IAS 21 rétrospectivement à ces ajustements de la juste valeur et au goodwill, elle doit les traiter comme des actifs et passifs de l'entité et non comme des actifs et passifs de l'entité acquise. Par conséquent, soit ces ajustements de la juste valeur et du goodwill sont déjà exprimés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité, soit ils constituent des éléments non monétaires en monnaie étrangère, présentés en utilisant le cours de change appliqué selon le référentiel comptable antérieur.

C3 Une entité peut appliquer IAS 21 de façon rétrospective aux ajustements de la juste valeur et au goodwill découlant soit:

a) de tous les regroupements d'entreprises survenus avant la date de transition aux IFRS; ou

b) de tous les regroupements d'entreprises que l'entité choisit de retraiter de manière à se conformer à IFRS 3, comme l'autorise le paragraphe C1 ci-dessus.

C4 Si un premier adoptant n'applique pas de façon rétrospective IFRS 3 à un regroupement d'entreprises passé, cela se traduira pour ce regroupement d'entreprises par les conséquences suivantes:

a) Le premier adoptant doit maintenir la même classification (comme acquisition par l'acquéreur légal, acquisition inversée par l'entreprise acquise légale, ou une mise en commun d'intérêts) que dans ses états financiers présentés selon le référentiel comptable antérieur.

b) Le premier adoptant doit comptabiliser tous les actifs et passifs à la date de transition aux IFRS qui ont été acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises passé, sauf:

i) certains actifs et passifs financiers décomptabilisés selon le référentiel comptable antérieur (voir paragraphe B2); et

▼**M16**

ii) des actifs, y compris le goodwill, et des passifs qui n'ont pas été comptabilisés dans l'état de la situation financière consolidé de l'acquéreur selon le référentiel comptable antérieur et qui ne satisferaient pas non plus aux conditions de comptabilisation selon les IFRS dans l'état de la situation financière individuel de l'entreprise acquise (voir (f) à (i) ci-dessous).

Le premier adoptant doit comptabiliser toute variation en résultant par un ajustement des résultats non distribués (ou, le cas échéant, d'une autre catégorie de capitaux propres), sauf si la variation résulte de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle antérieurement incluse dans le goodwill (voir (g)(i) ci-dessous).

c) Le premier adoptant doit exclure de son état de la situation financière d'ouverture en IFRS tout élément comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif ou d'un passif selon les IFRS. Le premier adoptant doit comptabiliser les variations en résultant comme suit:

i) le premier adoptant peut avoir classé un regroupement d'entreprises antérieur comme une acquisition et comptabilisé comme immobilisation incorporelle un élément qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation en tant qu'actif selon IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Il doit reclasser cet élément (ainsi que, le cas échéant, l'impôt différé lié et les intérêts ne donnant pas le contrôle) dans le goodwill (sauf si le goodwill a été déduit des capitaux propres selon le référentiel comptable antérieur, voir (g)(i) et (i) ci-dessous).

ii) le premier adoptant doit comptabiliser tous les autres changements en résultant en résultats non distribués [1].

d) Les IFRS imposent une évaluation ultérieure de certains actifs et passifs sur une base différente de celle du coût initial, comme la juste valeur. Le premier adoptant doit évaluer ces actifs et passifs selon cette base dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, même s'ils ont été acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises passé. Il doit comptabiliser toute variation de la valeur comptable qui en résulte par un ajustement des résultats non distribués (ou le cas échéant, d'une autre catégorie de capitaux propres) plutôt que du goodwill.

e) Immédiatement après le regroupement d'entreprises, la valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur des actifs acquis et des passifs repris dans ce regroupement d'entreprises constitue leur coût présumé, selon les IFRS, à cette date. Si les IFRS imposent une évaluation de ces actifs et passifs à une date ultérieure sur la base du coût, ce coût présumé sera la base de l'amortissement de ce coût à compter de la date du regroupement d'entreprises.

---

[1] Parmi ces changements figurent les reclassements de ou en immobilisations incorporelles si le goodwill n'a pas été comptabilisé sous la forme d'un actif selon le référentiel comptable antérieur. Ce cas se présente si, selon le référentiel comptable antérieur, l'entité (a) a déduit le goodwill des capitaux propres ou (b) n'a pas traité le regroupement d'entreprises comme une acquisition.

▼**M16**

f) Si un actif acquis ou un passif repris dans un regroupement d'entreprises passé n'a pas été comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur, il n'en a pas pour autant un coût présumé nul dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Au contraire, l'acquéreur doit le comptabiliser et l'évaluer dans son état de la situation financière consolidé sur la base qu'imposeraient les Normes dans l'état de la situation financière de l'entreprise acquise. À titre d'illustration: si l'acquéreur n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, inscrit à l'actif des contrats de location-financement acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé, il doit inscrire ces contrats de location-financement à l'actif de ses états financiers consolidés, tout comme IAS 17 *Contrats de location* imposerait à l'entreprise acquise de le faire dans son état de situation financière IFRS. De même, si l'acquéreur n'avait pas, selon le référentiel comptable antérieur, comptabilisé un passif éventuel qui existe toujours à la date de transition aux IFRS, l'acquéreur doit comptabiliser ce passif éventuel à cette date, à moins que IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* n'interdise sa comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise. À l'inverse, si un actif ou un passif a été inclus dans le goodwill selon le référentiel comptable antérieur mais aurait été comptabilisé séparément selon IFRS 3, cet actif ou ce passif reste inclus dans le goodwill, sauf si les IFRS imposent sa comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise.

g) La valeur comptable du goodwill dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS sera sa valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur à la date de transition aux IFRS, après prise en compte des deux ajustements suivants:

i) Si le paragraphe (c)(i) ci-dessus l'impose, le premier adoptant doit augmenter la valeur comptable du goodwill lorsqu'il reclasse un élément qu'il a comptabilisé en immobilisation incorporelle selon le référentiel comptable antérieur. De même, si (f) ci-dessus impose au premier adoptant de comptabiliser une immobilisation incorporelle incluse dans le goodwill comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur, le premier adoptant doit réduire la valeur comptable du goodwill en conséquence (et, le cas échéant, ajuster l'impôt différé et les intérêts ne donnant pas le contrôle).

ii) Qu'il y ait ou non une indication selon laquelle le goodwill a pu perdre de la valeur, le premier adoptant doit appliquer IAS 36 lorsqu'il effectue un test de dépréciation du goodwill à la date de transition aux IFRS et lorsqu'il comptabilise le cas échéant une perte de valeur en résultant en résultats non distribués (ou, si IAS 36 l'impose, en écarts de réévaluation). Le test de dépréciation doit être basé sur les conditions existantes à la date de transition aux IFRS.

h) Aucun autre ajustement de la valeur comptable du goodwill ne doit être effectué à la date de transition aux IFRS. Par exemple, le premier adoptant ne doit pas retraiter la valeur comptable du goodwill:

i) pour exclure la recherche et le développement en cours acquis lors de ce regroupement d'entreprises (sauf si l'immobilisation incorporelle liée satisfait aux conditions de comptabilisation selon IAS 38 dans l'état de la situation financière individuel de l'entreprise acquise);

▼**M16**

ii) pour ajuster un amortissement antérieur du goodwill;

iii) pour annuler les ajustements sur le goodwill que IFRS 3 n'autoriserait pas, mais qui ont été comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur du fait d'ajustements apportés aux actifs et aux passifs entre la date du regroupement d'entreprises et la date de transition aux IFRS.

i) Si le premier adoptant a comptabilisé un goodwill selon le référentiel comptable antérieur en déduction des capitaux propres:

i) il ne doit pas comptabiliser ce goodwill dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS. En outre, il ne doit pas reclasser ce goodwill dans le résultat en cas de cession de la filiale ou lorsque l'investissement dans la filiale perd de sa valeur.

ii) les ajustements résultant de la résolution ultérieure d'une éventualité affectant le prix d'acquisition doivent être comptabilisés en résultats non distribués.

j) Selon son référentiel comptable antérieur, le premier adoptant a pu ne pas consolider une filiale acquise lors d'un regroupement d'entreprises passé (par exemple parce que la société mère ne la considérait pas comme une filiale selon le référentiel comptable antérieur ou ne préparait pas d'états financiers consolidés). Le premier adoptant doit ajuster les valeurs comptables des actifs et des passifs de cette filiale pour les amener à des valeurs que les IFRS imposeraient dans l'état de la situation financière individuel de la filiale. Le coût présumé du goodwill est égal à la différence, à la date de transition aux IFRS, entre:

i) la part de la société mère dans ces valeurs comptables ajustées; et

ii) le coût, dans les états financiers individuels de la société mère, de son investissement dans cette filiale.

k) L'évaluation des participations ne donnant pas le contrôle et de l'impôt différé découle de l'évaluation des autres actifs et passifs. C'est pourquoi les ajustements des actifs et passifs comptabilisés, mentionnés ci-dessus, affectent les participations ne donnant pas le contrôle et les impôts différés.

C5 L'exemption relative au traitement des regroupements d'entreprises passés s'applique également aux acquisitions passées de participations dans des entreprises associées et dans des coentreprises. En outre, la date retenue pour le paragraphe C1 s'applique de manière égale à toutes ces acquisitions.

▼M16

Annexe D

Exemptions à d'autres IFRS

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

▼M24

D1 Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes:

▼M18

(a) les transactions de paiements fondés sur des actions (paragraphes D2 et D3);

▼M16

(b) contrats d'assurance (paragraphe D4),

▼M24

(c) coût présumé (paragraphes D5 à D8A);

(d) contrats de location (paragraphes D9 et D9A);

▼M16

(e) avantages du personnel (paragraphes D10 et D11);

(f) montant cumulé des différences de conversion (paragraphes D12 et D13);

(g) comptabilisation des participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées (paragraphes D14 et D15);

(h) actifs et passifs de filiales, d'entreprises associées et de coentreprises (paragraphes D16 et D17);

(i) instruments financiers composés (paragraphe D18);

(j) désignation d'instruments financiers précédemment comptabilisés (paragraphe D19);

(k) évaluation à la juste valeur d'actifs financiers ou de passifs financiers lors de leur comptabilisation initiale (paragraphe D20);

▼M24

(l) passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle (paragraphes D21 et D21A);

▼M18

(m) des actifs financiers ou des immobilisations incorporelles comptabilisées conformément à IFRIC 12 *Accords de concession de services* (paragraphe D22);

(n) les coûts d'emprunt (paragraphe D23); et

(o) les transferts d'actifs provenant de clients (paragraphe D24)

▼M16

Une entité ne doit pas appliquer ces exemptions à d'autres éléments par analogie.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions

D2 Un premier adoptant est encouragé, sans y être tenu, à appliquer la norme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* aux instruments de capitaux propres attribués au plus tard le 7 novembre 2002. Un premier adoptant est encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 *Paiement fondé* sur des actions aux instruments de capitaux propres octroyés après le 7 novembre 2002 et acquis avant la plus tardive des dates suivantes: (a) la date de transition aux IFRS et (b) le 1er janvier 2005. Toutefois, si un premier adoptant décide d'appliquer IFRS 2 à de tels instruments de capitaux propres, il ne peut le faire que si l'entité a rendu publique la juste valeur de ces instruments de capitaux propres, déterminée à la date d'évaluation, de la manière définie dans IFRS 2. Pour toutes les attributions d'instruments de

▼**M16**

capitaux propres auxquelles IFRS 2 n'a pas été appliquée (par exemple les instruments de capitaux propres attribués au plus tard le 7 novembre 2002), un premier adoptant doit néanmoins fournir l'information requise par les paragraphes 44 et 45 de IFRS 2. Si un premier adoptant modifie les caractéristiques ou conditions d'une attribution d'instruments de capitaux propres à laquelle IFRS 2 n'a pas été appliquée, l'entité n'est pas tenue d'appliquer les paragraphes 26 à 29 de IFRS 2 si la modification est intervenue avant la date de transition aux IFRS.

D3 Un premier adoptant est encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 aux passifs résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, qui ont été réglés avant la date de transition aux IFRS. Un premier adoptant est également encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 aux passifs réglés avant le 1er janvier 2005. Pour les passifs auxquels IFRS 2 s'applique, un premier adoptant n'est pas tenu de retraiter les informations comparatives dans la mesure où ces informations portent sur une période ou une date antérieures au 7 novembre 2002.

Contrats d'assurance

D4 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires de IFRS 4 *Contrats d'assurance*. IFRS 4 limite les changements apportés aux méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance, y compris les changements effectués par un premier adoptant.

Juste valeur ou réévaluation en tant que coût présumé

D5 Une entité peut décider d'évaluer une immobilisation corporelle à la date de transition aux IFRS à sa juste valeur et d'utiliser cette juste valeur en tant que coût présumé à cette date.

D6 Un premier adoptant peut décider d'utiliser une réévaluation d'une immobilisation corporelle, établie selon le référentiel comptable antérieur à la date de transition aux IFRS ou à une date antérieure, comme coût présumé à la date de la réévaluation, si celle-ci, à la date de la réévaluation, était globalement comparable:

(a) à la juste valeur; ou

(b) au coût ou au coût amorti selon les IFRS, ajusté, par exemple, en fonction des variations d'un indice des prix général ou spécifique.

D7 Les choix visés aux paragraphes D5 et D6 peuvent également s'appliquer:

(a) aux immeubles de placement, si une entité choisit d'utiliser le modèle du coût décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement*; et

(b) aux immobilisations incorporelles qui satisfont:

(i) aux critères de comptabilisation dans IAS 38 (y compris une évaluation fiable du coût initial); et

(ii) aux critères de IAS 38 en matière de réévaluation (y compris l'existence d'un marché actif).

▼M16

Une entité ne doit pas exercer ces choix pour d'autres actifs ou passifs.

D8 Un premier adoptant peut avoir établi un coût présumé selon le référentiel comptable antérieur pour tout ou partie de ses actifs et passifs en les évaluant à leur juste valeur à une date donnée à l'issue d'un événement tel qu'une privatisation ou un premier appel public à l'épargne. Il peut utiliser les évaluations à la juste valeur résultant de tels événements comme coût présumé en IFRS à la date de ces évaluations.

▼M24

Coût présumé

D8A Selon certaines dispositions comptables nationales, les coûts de prospection et de développement pour les propriétés pétrolières et gazières en phase de développement ou de production sont comptabilisés dans des centres de coûts comprenant toutes les propriétés d'une grande zone géographique. Un premier adoptant qui applique une telle comptabilité selon le référentiel comptable antérieur peut choisir de mesurer les actifs pétroliers et gaziers à la date de la transition vers les IFRS sur la base suivante :

(a) actifs de prospection et d'évaluation au montant déterminé selon le référentiel comptable antérieur de l'entité ; et

(b) actifs dans les phases de développement ou de production au montant déterminé pour le centre de coûts selon le référentiel comptable antérieur de l'entité. L'entité répartit ce montant entre les actifs sous-jacents du centre de coûts au prorata en utilisant les volumes de réserve ou les valeurs de réserve à cette date.

L'entité doit soumettre les actifs de prospection et d'évaluation ainsi que les actifs des phases de développement et de production à des tests de dépréciation à la date de la transition vers les IFRS conformément à l'IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* ou à l'IAS 36 respectivement et, le cas échéant, réduit le montant déterminé conformément aux points (a) ou (b) ci-dessus. Aux fins du présent paragraphe, les actifs pétroliers et gaziers comprennent seulement les actifs utilisés pour la prospection, l'évaluation, le développement ou la production de pétrole et de gaz.

▼M16

Contrats de location

D9 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires prévues dans IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*. Dès lors, un premier adoptant peut déterminer si un accord existant à la date de transition aux IFRS contient un contrat de location sur la base des faits et des circonstances qui prévalaient à cette date.

▼M24

D9A Si un premier adoptant, lorsqu'il détermine si accord contient ou non un contrat de location, parvient à la même réponse en se fondant sur le référentiel comptable antérieur et en se fondant sur l'interprétation IFRIC 4, mais à une autre date que celle requise par l'IFRIC 4, il n'est pas tenu de procéder à une nouvelle évaluation lorsqu'il adopte les IFRS. On considère qu'une entité parvient à la même réponse à la question de savoir si l'accord contient un contrat de location en appliquant le référentiel comptable antérieur, dès lors que la réponse aurait été identique en appliquant l'IAS 17 *Contrats de location* et l'IFRIC 4.

▼**M16**

Avantages du personnel

D10 Selon IAS 19 *Avantages du personnel*, une entité peut choisir d'utiliser la méthode du «corridor» impliquant la non-comptabilisation d'une partie des écarts actuariels. Une application rétrospective de cette méthode implique que l'entité ventile les écarts actuariels cumulés depuis le commencement de chaque régime jusqu'à la date de transition aux IFRS en une part comptabilisée et une part non comptabilisée. Toutefois, un premier adoptant peut choisir de comptabiliser tous les écarts actuariels cumulés à la date de transition aux IFRS même si, par la suite, il utilise la méthode du corridor pour les écarts actuariels cumulés générés ultérieurement. Si un premier adoptant recourt à ce choix, il doit l'appliquer à tous les régimes.

D11 Une entité peut fournir les montants requis au paragraphe 120A(p) de IAS 19 puisque ces montants sont déterminés pour chaque période comptable à titre prospectif à compter de la date de transition aux IFRS.

Montant cumulé des différences de conversion

D12 IAS 21 impose à une entité:

(a) de comptabiliser certaines différences de conversion en autres éléments du résultat global et de les cumuler dans une composante distincte des capitaux propres; et

(b) en cas de cession d'une activité à l'étranger, de reclasser le montant cumulé des différences de conversion relatif à cette activité à l'étranger (y compris, le cas échéant, les profits et les pertes sur des opérations de couverture liées) depuis les capitaux propres vers le résultat en l'incluant dans le résultat de cession.

D13 Toutefois, un premier adoptant n'est pas tenu de se conformer à ces dispositions concernant les montants cumulés des différences de conversion qui existaient à la date de transition aux IFRS. Si un premier adoptant applique cette exemption:

(a) le montant cumulé des différences de conversion pour toutes les activités à l'étranger est réputé nul à la date de transition aux IFRS; et

(b) le profit ou la perte lors de la cession ultérieure d'activités à l'étranger doit exclure les différences de conversion nées avant la date de transition aux IFRS et inclure les différences de conversion ultérieures.

Investissements dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées

D14 Lorsqu'une entité prépare des états financiers séparés, IAS 27 (révisée en 2008) impose qu'elle comptabilise ses investissements dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées:

(a) soit au coût,

(b) soit selon IAS 39.

D15 Si un premier adoptant évalue un tel investissement au coût selon le paragraphe D14, il doit évaluer cet investissement à l'un des montants suivants dans son état séparé de la situation financière d'ouverture en IFRS:

(a) le coût déterminé selon IAS 27; ou

▼**M16**

(b) le coût présumé. Le coût présumé d'un tel investissement sera:

(i) sa juste valeur (déterminée selon IAS39) à la date de transition aux IFRS pour l'entité dans ses états financiers séparés; ou

(ii) sa valeur comptable selon son référentiel comptable antérieur à cette date.

Un premier adoptant doit choisir (i) ou (ii) ci-dessus pour évaluer son investissement dans chaque filiale, entité contrôlée conjointement ou entreprise associée qu'il choisit d'évaluer au coût présumé.

Actifs et passifs de filiales, d'entreprises associées et de coentreprises

D16 Si une filiale devient un premier adoptant après sa société mère, elle doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit:

(a) aux valeurs comptables qu'il conviendrait d'intégrer aux états financiers consolidés de sa société mère, compte tenu de la date de transition de la société mère aux IFRS, en l'absence d'ajustements liés aux procédures de consolidation et aux incidences liées au traitement du regroupement d'entreprises au cours duquel la société mère a acquis la filiale; ou

(b) aux valeurs comptables requises par le reste de la présente Norme, compte tenu de la date de transition de la filiale aux IFRS. Ces valeurs comptables pourraient être différentes de celles décrites au paragraphe (a):

(i) lorsque les exemptions prévues par la présente Norme donnent lieu à des évaluations qui varient selon la date de transition aux IFRS.

(ii) lorsque les méthodes comptables utilisées dans les états financiers de la filiale diffèrent de celles utilisées dans les états financiers consolidés. Par exemple, la filiale peut utiliser comme méthode comptable le modèle du coût selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*, alors que le groupe peut utiliser le modèle de la réévaluation.

Un choix similaire est proposé à une entreprise associée ou à une coentreprise qui devient un premier adoptant à une date ultérieure à celle de l'entité qui exerce sur elle une influence notable ou détient un contrôle conjoint.

D17 Toutefois, si une entité devient un premier adoptant après sa filiale (ou entreprise associée ou coentreprise), elle doit, dans ses états financiers consolidés, évaluer les actifs et les passifs de la filiale (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise) aux mêmes valeurs comptables que celles qui figurent dans les états financiers individuels de la filiale (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise), après avoir procédé aux ajustements nécessaires pour tenir compte de la consolidation et de la mise en équivalence et des effets du regroupement d'entreprises au cours duquel l'entité a acquis cette filiale. De même, si une société-mère devient un premier adoptant pour ses états financiers individuels avant ou après sa transition aux IFRS pour ses états financiers consolidés, elle doit évaluer ses actifs et passifs aux mêmes montants dans les états financiers individuels et consolidés, exception faite des ajustements de consolidation.

▼M16

Instruments financiers composés

D18 IAS 32 *Instruments financiers: Présentation* impose à une entité de ventiler, dès le début, un instrument financier composé, en composantes distinctes de passif et de capitaux propres. Si la composante passif s'est dénouée, l'application rétrospective de IAS 32 résulte en la distinction de deux parts de capitaux propres. La première part figure dans les résultats non distribués et représente les intérêts cumulés capitalisés sur la composante passif. L'autre part correspond à la composante initiale de capitaux propres. Toutefois, selon la présente Norme, un premier adoptant n'est pas tenu de distinguer ces deux parts si la composante passif s'est dénouée à la date de transition aux IFRS.

Désignation d'instruments financiers comptabilisés antérieurement

D19 IAS 39 permet de désigner un actif financier, lors de sa comptabilisation initiale, comme étant disponible à la vente ou de désigner un instrument financier (à condition qu'il remplisse certains critères) comme étant un actif ou un passif financier à la juste valeur par le biais du compte de résultat. Malgré cette disposition, des exceptions sont prévues dans les situations suivantes:

(a) une entité est autorisée à effectuer une désignation d'élément comme étant disponible à la vente à la date de transition aux IFRS.

(b) une entité est autorisée, à la date de transition aux IFRS, à désigner tout actif financier ou passif financier comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat, à condition que l'actif ou le passif remplisse les critères énoncés aux paragraphes 9(b)(i), 9(b)(ii) ou 11A de IAS 39 à cette date.

L'évaluation à la juste valeur d'actifs financiers ou de passifs financiers lors de leur comptabilisation initiale

D20 Nonobstant les dispositions des paragraphes 7 et 9, une entité peut appliquer les dispositions de la dernière phrase de IAS 39, paragraphe AG76 et paragraphe AG76A de l'une des manières suivantes:

(a) à titre prospectif, pour les transactions conclues après le 25 octobre 2002; ou

(b) à titre prospectif, pour les transactions conclues après le 1er janvier 2004.

Passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle

D21 IFRIC 1 *Variations des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires* impose que des changements spécifiés dans un passif relatif au démantèlement, à la remise en état ou un passif similaire soient ajoutés ou déduits du coût de l'actif auquel ils correspondent; le montant amortissable ajusté de l'actif est ensuite amorti de manière prospective sur sa durée d'utilité restant à courir. Un premier adoptant n'est pas tenu de se conformer à ces dispositions concernant les variations de tels passifs qui se sont produites avant la date de transition aux IFRS. Si un premier adoptant applique cette exemption, il doit

(a) évaluer le passif à la date de transition aux IFRS selon IAS 37;

▼M16

(b) dans la mesure où le passif entre dans le champ d'application de IFRIC 1, estimer le montant qui aurait été inclus dans le coût de l'actif correspondant lorsque le passif s'est produit pour la première fois, en actualisant le passif à cette date en utilisant la meilleure estimation du (des) taux d'actualisation historique(s) ajusté(s) pour tenir compte du risque qui se serai(en)t appliqué(s) à ce passif dans l'intervalle; et

(c) calculer l'amortissement cumulé sur ce montant à la date de transition aux IFRS, sur la base de l'estimation actuelle de la durée d'utilité de l'actif, en appliquant la méthode d'amortissement adoptée par l'entité selon les IFRS.

▼M24

D21A Les entités qui appliquent l'exemption prévue au paragraphe D8A(b) (pour les actifs pétroliers et gaziers en phase de développement ou de production comptabilisés dans des centres de coûts qui comprennent toutes les propriétés d'une grande zone géographique selon le référentiel comptable antérieur) doivent, au lieu d'appliquer le paragraphe D21 ou l'IFRIC 1 :

(a) mesurer les passifs liés au démantèlement, à la remise en état et les passifs similaires à la date de transition vers les IFRS conformément à l'IAS 37 ; et

(b) comptabiliser directement dans les résultats non distribués toute différence entre ce montant et la valeur comptable de ces passifs à la date de la transition vers les IFRS déterminée selon le référentiel comptable antérieur de l'entité.

▼M16

Actifs financiers ou immobilisations incorporelles comptabilisées selon IFRIC 12

D22 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires de IFRIC 12.

Coûts d'emprunt

D23 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires visées aux paragraphes 27 et 28 de IAS 23, révisée en 2007. Dans ces paragraphes, les références à la date d'entrée en vigueur seront interprétées comme désignant le 1er juillet 2009 ou la date de transition aux IFRS, si celle-ci est postérieure.

▼M18

Transferts d'actifs provenant de clients

D24 D24 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires visées aux paragraphes 22 d'IFRIC 18 *Transferts d'actifs provenant de clients*. Dans ce paragraphe, les références à la date d'entrée en vigueur seront interprétées comme désignant le 1er juillet 2009 ou la date de transition aux IFRS, si celle-ci est postérieure. En outre, un premier adoptant peut désigner toute date antérieure à la date de transition aux IFRS et appliquer IFRIC 18 à tous les transferts d'actifs provenant de clients reçus à compter de cette date.

▼M28

Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres

D25 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires d'IFRIC 19 *Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres*.

▼**M16**

Appendice E

Exemptions à court terme des IFRS

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

[Annexe réservée pour d'éventuelles exemptions futures à court terme].

▼**M25**

Informations à fournir sur les instruments financiers

E3 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires du paragraphe 44G d'IFRS 7. (*)

(*) Le paragraphe E3 a été ajouté en conséquence d'*Exemption limitée de l'obligation de fournir des informations comparatives selon IFRS 7 pour les premiers adoptants* (Amendement de IFRS 1), publié en janvier 2010. Pour éviter qu'il soit possible d'utiliser la connaissance a posteriori et pour faire en sorte que les premiers adoptants ne soient pas désavantagés par rapport aux préparateurs utilisant d'ores et déjà les normes IFRS, le Conseil a décidé que les premiers adoptants devaient être autorisés à utiliser, au même titre que les préparateurs existants d'états financiers selon les normes IFRS, les dispositions transitoires incluses dans *Amélioration des informations à fournir sur les instruments dérivés* (Amendements de IFRS 7).

▼B

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 2

Paiement fondé sur des actions

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de spécifier l'information financière à présenter par une entité qui entreprend une transaction dont le paiement est fondé sur des actions. En particulier, elle impose à une entité de refléter dans son résultat et dans sa situation financière les effets des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, y compris les charges liées à des transactions attribuant aux membres du personnel des options sur action.

CHAMP D'APPLICATION

▼M23

2 Une entité doit appliquer la présente Norme pour comptabiliser toutes ses transactions dont le paiement est fondé sur des actions, que l'entité puisse ou non identifier expressément tout ou partie des biens ou services reçus, y compris:

a) *les transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres*,

b) *les transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie*, et

c) les transactions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou des services et dont les caractéristiques de l'accord laissent soit à l'entité, soit au fournisseur de ces biens ou services le choix entre un règlement de la transaction en trésorerie (ou en autres actifs) et un règlement par émission d'instruments de capitaux propres,

à l'exception des dispositions des paragraphes 3A à 6. En l'absence de biens ou de services expressément identifiables, d'autres circonstances peuvent indiquer que des biens ou des services ont été (ou seront) reçus, auquel cas la présente Norme s'applique.

———————

3A Une transaction dont le paiement est fondé sur des actions peut être réglée par une autre entité du groupe (ou par un actionnaire de n'importe quelle entité du groupe) pour le compte de l'entité recevant ou acquérant les biens ou les services. Le paragraphe 2 s'applique également à une entité qui

a) reçoit des biens ou des services lorsqu'une autre entité du même groupe (ou un actionnaire de n'importe quelle entité du groupe) a l'obligation de régler la transaction dont le paiement est fondé sur des actions, ou

b) a l'obligation de régler une transaction dont le paiement est fondé sur des actions lorsqu'une autre entité du même groupe reçoit les biens ou les services

sauf si la transaction répond manifestement à un autre objectif que le paiement de biens ou de services fournis à l'entité qui les reçoit.

▼B

4 Aux fins de la présente norme, une transaction avec un membre du personnel (ou un autre tiers) en sa qualité de porteur d'instruments de capitaux propres de l'entité ne constitue pas une transaction dont le paiement est fondé sur des actions. Ainsi, si une entité attribue à tous les porteurs d'une catégorie donnée de ses instruments de capitaux propres le droit d'acquérir des instruments de capitaux propres supplémentaires à un prix inférieur à la juste valeur de ces derniers, et si le membre du personnel reçoit ce droit parce qu'il est porteur d'instruments de capitaux propres de cette catégorie particulière, l'attribution ou l'exercice de ce droit ne sont pas soumis aux dispositions de la présente norme.

5 Comme indiqué au paragraphe 2, la présente norme s'applique aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions par lesquelles une entité acquiert ou reçoit des biens ou des services. Les biens désignent notamment des stocks, des consommables, des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles et d'autres actifs non financiers. ►**M22** Une entité ne doit cependant pas appliquer la présente Norme aux transactions par lesquelles l'entité acquiert des biens représentatifs des actifs nets acquis lors d'un regroupement d'entreprises auquel s'applique IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (révisée en 2008), lors d'un regroupement d'entités ou d'entreprises impliquant des entités sous contrôle commun, tel que décrit aux paragraphes B1 à B4 de IFRS 3, ou lors de la participation d'une entreprise à la formation d'une coentreprise telle que définie par IAS 31 *Participation dans des coentreprises*. Dès lors, les instruments de capitaux propres émis ◄ lors d'un regroupement d'entreprises en échange du contrôle de l'entreprise acquise n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme. En revanche, des instruments de capitaux propres attribués aux membres du personnel de l'entreprise acquise en leur qualité de membres du personnel (par exemple, en contrepartie de la continuité de leurs services) entrent dans le champ d'application de la présente norme. ►**M12** De même, l'annulation, le remplacement ou toute autre modification d'*accords dont le paiement est fondé sur des actions* dus à un regroupement d'entreprises ou à une autre restructuration de capitaux propres doivent être comptabilisés selon la présente Norme. IFRS 3 fournit des indications pour déterminer si les instruments de capitaux propres émis lors d'un regroupement d'entreprises font partie de la contrepartie transférée en échange du contrôle de l'entreprise acquise (entrant dès lors dans le champ d'application de IFRS 3) ou constituent une rémunération en contrepartie de la continuité de leurs services, à comptabiliser dans la période postérieure au regroupement d'entreprises (entrant dès lors dans le champ d'application de la présente Norme). ◄

6 La présente norme ne s'applique pas aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou des services dans le cadre d'un contrat entrant dans le champ d'application des paragraphes 8 à 10 d'IAS 32 *Instruments financiers: présentation* [révisée en 2003 ([1])], ou des paragraphes 5 à 7 d'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* (révisée en 2003).

COMPTABILISATION

7 Une entité doit comptabiliser les biens ou services reçus ou acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, au moment où elle obtient les biens ou au fur et à mesure qu'elle reçoit les services. L'entité doit comptabiliser en contrepartie soit une augmentation de ses capitaux propres si les biens ou services ont été reçus dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres, soit un passif si les biens ou services ont été acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie.

([1]) Le titre d'IAS 32 a été modifié en 2005.

▼B

8 Lorsque les biens ou services reçus ou acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions ne remplissent pas les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs, ils doivent être comptabilisés en charges.

9 Habituellement, une charge découle de la consommation de biens ou de services. Par exemple, des services sont habituellement consommés immédiatement, auquel cas une charge est comptabilisée au moment où l'autre partie fournit le service. Des biens peuvent être soit consommés sur une période, soit, dans le cas de stocks, vendus ultérieurement, auquel cas une charge est comptabilisée lorsque les biens sont consommés ou vendus. Toutefois, il est parfois nécessaire de comptabiliser une charge avant que les biens ou services ne soient consommés ou vendus, parce qu'ils ne remplissent pas les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs. Par exemple, une entité pourrait acquérir des biens dans le cadre de la phase de recherche d'un projet visant au développement d'un nouveau produit. Bien que ces biens n'aient pas encore été consommés, ils peuvent ne pas remplir les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs selon la norme applicable.

TRANSACTIONS DONT LE PAIEMENT EST FONDÉ SUR DES ACTIONS ET QUI SONT RÉGLÉES EN INSTRUMENTS DE CAPITAUX PROPRES

Présentation

10 Pour des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, l'entité doit évaluer les biens ou les services reçus et l'augmentation de capitaux propres qui en est la contrepartie, directement, à la juste valeur des biens ou services reçus, sauf si cette juste valeur ne peut être estimée de façon fiable. Si l'entité ne peut estimer de façon fiable la juste valeur des biens ou des services reçus, elle doit en évaluer la valeur et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie, indirectement, par référence à ([1]) la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués.

11 Pour appliquer les dispositions du paragraphe 10 aux *transactions effectuées avec des membres du personnel et des tiers* fournissant des services similaires ([2]), l'entité doit évaluer la juste valeur des services reçus en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. En effet, il n'est habituellement pas possible d'estimer de manière fiable la juste valeur des services reçus, comme indiqué au paragraphe 12. La juste valeur de ces instruments de capitaux propres doit être évaluée à la *date d'attribution*.

12 Habituellement, les actions, options sur action ou autres instruments de capitaux propres sont attribués aux membres du personnel dans le cadre de leur rémunération d'ensemble, en plus d'un salaire en trésorerie et d'autres avantages liés à l'emploi. Il n'est généralement pas possible d'évaluer directement les services reçus en échange de composantes particulières de la rémunération d'ensemble d'un membre

([1]) La présente norme utilise l'expression «par référence à» plutôt que «à» parce que la transaction s'évalue finalement en multipliant la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, évalués à la date précisée soit au paragraphe 11, soit au paragraphe 13 (selon ce qui est applicable), par le nombre d'instruments de capitaux propres qui sont acquis, conformément aux dispositions du paragraphe 19.

([2]) Dans la suite de la présente norme, toute référence aux membres du personnel comprend également les tiers fournissant des services similaires.

▼B

du personnel. Il peut également être impossible d'évaluer la juste valeur totale de la rémunération d'ensemble de manière indépendante sans évaluer directement la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. En outre, des actions ou des options sur action sont parfois attribuées dans le cadre d'un accord d'intéressement, plutôt que dans le cadre de la rémunération de base, par exemple une prime visant à ce que les membres du personnel restent au service de l'entité, ou encore à récompenser leurs efforts d'amélioration de la performance de l'entité. En attribuant des actions ou des options sur action en plus des autres rémunérations, l'entité paie un supplément de rémunération pour obtenir des avantages additionnels. L'estimation de la juste valeur de ces avantages supplémentaires sera probablement difficile. Compte tenu de la difficulté de l'évaluation directe de la juste valeur des services reçus, l'entité doit évaluer la juste valeur des services reçus de ses membres du personnel en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués.

13 Pour appliquer les dispositions du paragraphe 10 aux transactions avec des parties autres que des membres du personnel, il doit exister une présomption réfutable que la juste valeur des biens ou services reçus peut être estimée de manière fiable. Cette juste valeur doit être évaluée à la date à laquelle l'entité obtient les biens ou l'autre partie fournit le service. Dans de rares cas, si l'entité réfute cette présomption parce qu'elle ne peut estimer de façon fiable la juste valeur des biens ou services reçus, elle doit évaluer indirectement la valeur des biens ou des services reçus, et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie, en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, évalués à la date à laquelle l'entité obtient les biens ou à laquelle l'autre partie fournit le service.

▼M23

13A En particulier, si la contrepartie identifiable (lorsqu'elle existe) reçue par l'entité semble inférieure à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués ou au passif encouru, ce type de situation indique généralement qu'une autre contrepartie (à savoir des biens ou des services non identifiables) a été (ou va être) reçue par l'entité. L'entité doit évaluer les biens ou les services identifiables reçus conformément à la présente Norme. L'entité doit évaluer les biens ou les services non identifiables reçus (ou à recevoir) comme étant la différence entre la juste valeur du paiement fondé sur des actions et la juste valeur des biens ou services identifiables reçus (ou à recevoir). L'entité doit évaluer les biens ou services non identifiables reçus à la date d'attribution. Toutefois, pour les transactions réglées en trésorerie, le passif doit être réévalué à la fin de chaque période de reporting jusqu'à son règlement, conformément aux paragraphes 30 à 33.

▼B

Transactions dans lesquelles des services sont reçus

14 Si les instruments de capitaux propres *sont acquis* immédiatement, l'autre partie n'est pas tenue d'achever une période de service spécifique avant d'avoir inconditionnellement droit à ces instruments de capitaux propres. En l'absence de preuve contraire, l'entité doit présumer que les services rendus par l'autre partie en échange des instruments de capitaux propres ont été reçus. Dans ce cas, à la date d'attribution, l'entité doit comptabiliser intégralement les services reçus, et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie.

15 Si les instruments de capitaux propres attribués ne sont pas acquis avant que l'autre partie n'ait achevé une période de service spécifiée, l'entité doit présumer que les services à rendre par l'autre partie en rémunération de ces instruments de capitaux propres seront reçus à l'avenir, pendant la *période d'acquisition des droits*. L'entité doit comptabiliser ces services et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie, au fur et à mesure qu'ils sont rendus par l'autre partie pendant la période d'acquisition des droits. Par exemple:

▼B

a) si un membre du personnel se voit attribuer des options sur action sous condition de l'achèvement de trois années de service, l'entité doit présumer que les services à rendre par le membre du personnel en contrepartie de ces options sur action seront reçus dans l'avenir, pendant cette période d'acquisition des droits de trois ans;

b) si un membre du personnel se voit attribuer des options sur action sous condition de la réalisation d'une condition de performance et de l'obligation de rester au service de l'entité jusqu'à la réalisation de cette condition de performance, et si la longueur de la période d'acquisition des droits dépend de la date de satisfaction de la condition de performance, l'entité doit présumer que les services à rendre par le membre du personnel en contrepartie de ces options sur action seront reçus dans l'avenir, pendant la période d'acquisition des droits attendue. L'entité doit estimer dès la date d'attribution la longueur de la période d'acquisition des droits attendue, en fonction de l'issue la plus probable de la condition de performance. Si la condition de performance est une *condition de marché*, l'estimation de la longueur de la période d'acquisition des droits attendue doit être cohérente avec les hypothèses fondant l'estimation de la juste valeur des options attribuées; elle ne doit pas être révisée ultérieurement. Si la condition de performance n'est pas une condition de marché, l'entité doit, si nécessaire, réviser son estimation de la longueur de la période d'acquisition des droits si des informations ultérieures indiquent que celle-ci diffère des estimations antérieures.

Transactions évaluées par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués

Détermination de la juste valeur d'instruments de capitaux propres attribués

16 Pour les transactions évaluées par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, une entité doit évaluer la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués à la *date d'évaluation*, en fonction des prix de marché éventuellement disponibles, en prenant en compte les caractéristiques et conditions spécifiques auxquelles ces instruments de capitaux propres ont été attribués (sous réserve des dispositions des paragraphes 19 à 22).

17 Si des prix de marché ne sont pas disponibles, l'entité doit estimer la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués en utilisant une technique d'évaluation pour déterminer ce qu'aurait été le prix de ces instruments de capitaux propres à la date d'évaluation lors d'une transaction conclue dans des conditions de concurrence normale, entre parties bien informées et consentantes. La technique d'évaluation doit être cohérente avec les méthodologies d'évaluation généralement acceptées pour la détermination du prix d'instruments financiers; elle doit également intégrer tous les facteurs et hypothèses que prendraient en considération des intervenants bien informés et consentants pour la fixation du prix (sous réserve des dispositions des paragraphes 19 à 22).

18 L'appendice B contient des commentaires supplémentaires sur l'évaluation de la juste valeur d'actions et d'options sur action, visant les caractéristiques et conditions spécifiques qui sont communes à l'attribution à des membres du personnel d'actions ou d'options sur action.

▼B

Traitement des conditions d'acquisition des droits

19 L'attribution d'instruments de capitaux propres peut être subordonnée à la satisfaction de *conditions d'acquisition des droits* spécifiées. Par exemple, l'attribution d'actions ou d'options sur action à un membre du personnel est habituellement subordonnée au fait que le membre du personnel reste au service de l'entité pendant une période déterminée. Il peut exister certaines conditions de performance à remplir, par exemple le fait pour l'entité de réaliser une croissance bénéficiaire prédéterminée, ou une hausse prédéterminée du prix de l'action. Les conditions d'acquisition autres que des conditions de marché ne doivent pas être prises en considération lors de l'estimation de la juste valeur des actions ou des options sur action à la date d'évaluation. En revanche, les conditions d'acquisition doivent être prises en considération en ajustant le nombre d'instruments de capitaux propres compris dans l'évaluation du montant de la transaction, de sorte que le montant finalement comptabilisé pour les biens ou les services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués soit bien fondé sur le nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis. Dès lors, sur une base cumulée, aucun montant n'est comptabilisé pour des biens ou des services reçus si les instruments de capitaux propres attribués ne sont pas acquis parce qu'une des conditions d'acquisition n'est pas satisfaite, par exemple si l'autre partie n'achève pas la période de service spécifiée, ou si une des conditions de performance n'est pas satisfaite, sous réserve des dispositions du paragraphe 21.

20 Pour appliquer les dispositions du paragraphe 19, l'entité doit comptabiliser, pour les biens ou les services reçus pendant la période d'acquisition des droits, un montant fondé sur la meilleure estimation disponible du nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue; elle doit réviser cette estimation, lorsque c'est nécessaire, si des informations ultérieures indiquent que le nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue diffère des estimations précédentes. À la date d'acquisition des droits, l'entité doit réviser l'estimation de façon à la rendre égale au nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis, sous réserve des dispositions du paragraphe 21.

21 Des conditions de marché, telles qu'un objectif de prix de l'action auquel serait soumise l'acquisition des droits (ou la faculté d'exercer) doivent être prises en compte pour estimer la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. En conséquence, pour les attributions d'instruments de capitaux propres assortis de conditions de marché, l'entité doit comptabiliser les biens ou les services reçus d'une autre partie qui répond à toutes les autres conditions d'acquisition (par exemple, les services reçus d'un membre du personnel qui reste au service de l'entité pendant la période de service fixée), que cette condition de marché ait été remplie ou non.

▼M2

Traitement des conditions accessoires à l'acquisition des droits

21A De même, lors de l'estimation de la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, une entité doit prendre en compte toutes les conditions accessoires à l'acquisition des droits. En conséquence, pour les attributions d'instruments de capitaux propres assortis de conditions accessoires à l'acquisition des droits, l'entité doit comptabiliser les biens ou les services reçus d'une autre partie qui remplit toutes les conditions d'acquisition qui ne sont pas des conditions de marché (par exemple les services reçus d'un membre du personnel qui reste au service de l'entité pendant la période de service spécifiée), que ces conditions accessoires aient été remplies ou non.

▼B

Traitement d'une clause de rechargement

22 Pour les options assorties d'une *clause de rechargement*, cette dernière ne doit pas être prise en considération lors de l'estimation de la juste valeur des options attribuées à la date d'évaluation. En revanche, l'*option de rechargement* doit être comptabilisée comme l'attribution d'une nouvelle option, au moment de son attribution ultérieure éventuelle.

Après la date d'acquisition des droits

23 Lorsqu'elle a comptabilisé les biens ou les services reçus conformément aux paragraphes 10 à 22, et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie, l'entité ne doit procéder à aucun ajustement ultérieur des capitaux propres après la date d'acquisition. Par exemple, l'entité ne doit pas reprendre ultérieurement le montant comptabilisé pour les services reçus d'un membre du personnel s'il est ensuite renoncé aux instruments de capitaux propres attribués, ou bien, dans le cas d'options sur action, si ces options ne sont pas exercées. La présente disposition n'empêche toutefois pas l'entité de comptabiliser un transfert au sein des capitaux propres, à savoir un transfert d'une composante des capitaux propres à une autre.

Si la juste valeur des instruments de capitaux propres ne peut pas être estimée de façon fiable

24 Les dispositions des paragraphes 16 à 23 s'appliquent lorsque l'entité est tenue d'évaluer une transaction dont le paiement est fondé sur des actions par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. Dans de rares circonstances, l'entité peut ne pas être en mesure d'estimer de manière fiable la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués à la date d'évaluation, conformément aux dispositions des paragraphes 16 à 22. Dans ces rares circonstances seulement, l'entité doit:

a) évaluer les instruments de capitaux propres à leur *valeur intrinsèque*, initialement à la date à laquelle l'entité obtient les biens ou l'autre partie fournit le service, et ultérieurement à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄ ainsi qu'à la date de règlement final, toute variation de valeur intrinsèque étant comptabilisée en résultat. Dans le cas d'une attribution d'options sur action, l'accord de paiement fondé sur des actions est réglé définitivement lorsque les options sur action sont exercées, sont perdues (par exemple, parce que la relation d'emploi a pris fin) ou lorsque les options se périment (par exemple, à la fin de la durée de vie de l'option);

b) comptabiliser les biens ou les services reçus d'après le nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis ou (le cas échéant) finalement exercés. Pour appliquer la présente disposition aux options sur action, par exemple, l'entité doit comptabiliser les biens ou services éventuellement reçus pendant la période d'acquisition des droits, s'il y a lieu, conformément aux paragraphes 14 et 15, sauf que les dispositions du paragraphe 15b) relatives à une condition de marché ne s'appliquent pas. Le montant comptabilisé

▼B

pour les biens ou les services reçus pendant la période d'acquisition des droits doit être fondé sur le nombre d'options sur action dont l'acquisition est attendue. L'entité doit réviser cette estimation, si nécessaire, si des informations ultérieures indiquent que le nombre d'options sur action dont l'acquisition est attendue diffère des estimations antérieures. À la date d'acquisition, l'entité doit réviser l'estimation de manière à la rendre égale au nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis. Après la date d'acquisition, l'entité doit reprendre le montant comptabilisé pour des biens ou des services reçus s'il est ensuite renoncé aux options sur action ou si elles se périment à la fin de la durée de vie de l'option sur action.

25 Si une entité applique le paragraphe 24, il n'est pas nécessaire d'appliquer les paragraphes 26 à 29, parce que toute modification aux caractéristiques et conditions sur la base desquelles les instruments de capitaux propres ont été attribués est prise en compte lors de l'application de la méthode de la valeur intrinsèque exposée au paragraphe 24. Toutefois, si une entité règle une attribution d'instruments de capitaux propres à laquelle a été appliqué le paragraphe 24:

a) si le règlement intervient pendant la période d'acquisition des droits, l'entité doit comptabiliser le règlement comme une accélération de l'acquisition des droits, et doit dès lors comptabiliser immédiatement le montant qui aurait autrement été comptabilisé pour des services reçus pendant le reste de la période d'acquisition des droits;

b) tout paiement effectué lors du règlement doit être comptabilisé comme le rachat d'instruments de capitaux propres, c'est-à-dire comme une diminution des capitaux propres, sauf dans la mesure où le paiement excède la valeur intrinsèque des instruments de capitaux propres, évaluée à la date de remboursement. Tout excédent de ce type doit être comptabilisé en charges.

Modifications des caractéristiques et conditions sur la base desquelles des instruments de capitaux propres ont été attribués, y compris les annulations et les règlements

26 Une entité peut modifier les caractéristiques et conditions sur la base desquelles ont été attribués les instruments de capitaux propres. Ainsi, elle peut réduire le prix d'exercice d'options accordées aux membres du personnel (c'est-à-dire modifier le prix des options), augmentant ainsi la juste valeur de ces options. Les dispositions des paragraphes 27 à 29 visant à comptabiliser les effets des modifications sont énoncées dans le contexte de transactions dont le paiement est fondé sur des actions conclues avec des membres du personnel. Toutefois, les dispositions doivent aussi s'appliquer aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions conclues avec des parties autres que des membres du personnel, qui sont évaluées par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. Dans ce dernier cas, toute référence à la date d'attribution dans les paragraphes 27 à 29 doit être considérée comme une référence à la date à laquelle l'entité obtient les biens ou l'autre partie fournit le service.

27 L'entité doit comptabiliser, au minimum, les services reçus évalués à la juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres attribués, sauf si ces instruments de capitaux propres ne sont pas acquis parce qu'une condition d'acquisition (autre qu'une condition de marché) précisée à la date d'attribution n'a pas été remplie. La présente disposition s'applique indépendamment de toute modification des caractéristiques et conditions d'attribution des instruments de capitaux propres, ou de toute annulation ou de tout règlement de cette attribution d'instruments de capitaux propres. En outre, l'entité doit comptabiliser les effets des modifications qui augmentent la juste valeur totale de l'accord de paiement fondé sur des actions ou qui sont favorables d'une autre façon au membre du personnel. Des commentaires sur l'application de la présente disposition figurent en appendice B.

▼M2

28 Si une attribution d'instruments de capitaux propres est annulée ou réglée pendant la période d'acquisition des droits (sauf cas d'une attribution annulée par renonciation lorsque les conditions d'acquisition ne sont pas remplies):

▼B

a) l'entité doit comptabiliser l'annulation ou le règlement comme une accélération de l'acquisition des droits et doit dès lors comptabiliser immédiatement le montant qui aurait autrement été comptabilisé pendant le reste de la période d'acquisition des droits pour des services reçus;

▼M2

b) … Tout excédent de ce type doit être comptabilisé en charges. Toutefois, si l'accord de paiement fondé sur des actions comportait des éléments de passif, l'entité doit réévaluer la juste valeur du passif à la date de l'annulation ou du règlement. Tout paiement effectué pour régler la composante passif doit être comptabilisé comme une extinction de passif;

▼B

c) si de nouveaux instruments de capitaux propres sont attribués au membre du personnel et si, à la date d'attribution de ces nouveaux instruments de capitaux propres, l'entité identifie les nouveaux instruments de capitaux propres attribués comme des instruments de capitaux propres de remplacement des instruments de capitaux propres annulés, elle doit comptabiliser l'attribution d'instruments de capitaux propres de remplacement de la même manière qu'une modification de l'attribution initiale d'instruments de capitaux propres, conformément au paragraphe 27 et aux commentaires de l'appendice B. La juste valeur marginale attribuée est la différence entre la juste valeur des instruments de capitaux propres de remplacement et la juste valeur nette des instruments de capitaux propres annulés, à la date d'attribution des instruments de capitaux propres de remplacement. La juste valeur nette des instruments de capitaux propres annulés est leur juste valeur immédiatement avant l'annulation, diminuée de tout paiement au membre du personnel lors de l'annulation des instruments de capitaux propres et comptabilisé en déduction des capitaux propres conformément au point b) ci-dessus. Si l'entité n'identifie pas les nouveaux instruments de capitaux propres attribués comme des instruments de capitaux propres de remplacement en substitution des instruments de capitaux propres annulés, elle doit les comptabiliser comme une nouvelle attribution d'instruments de capitaux propres.

▼M2

28A Lorsqu'une entité ou une autre partie peut choisir de satisfaire ou non à une condition accessoire à l'acquisition des droits, et que cette condition n'est pas respectée au cours de la période d'acquisition de droits, ce non respect doit être traité par l'entité comme une annulation, qu'il soit le fait de l'entité ou de l'autre partie.

▼B

29 Si une entité rembourse des instruments de capitaux propres acquis, le paiement effectué au profit du membre du personnel doit être comptabilisé en déduction des capitaux propres, sauf pour la partie du paiement qui excède la juste valeur des instruments de capitaux propres rachetés, évaluée à la date de remboursement. Tout excédent de ce type doit être comptabilisé en charges.

TRANSACTIONS DONT LE PAIEMENT EST FONDÉ SUR DES ACTIONS ET QUI SONT RÉGLÉES EN TRÉSORERIE

30 Pour les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie, l'entité doit évaluer les biens ou les services acquis, ainsi que le passif encouru, à la juste valeur de ce passif. Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à ►M5 la fin de chaque période de reporting ◄ ainsi qu'à la date de règlement, en comptabilisant en résultat de la période toute variation de la juste valeur.

▼B

31 Par exemple, une entité peut attribuer aux membres de son personnel, dans le cadre de leur rémunération d'ensemble, des droits à l'appréciation d'actions par lesquels ces membres du personnel ont droit à un paiement futur en trésorerie (plutôt qu'à un instrument de capitaux propres) fondé sur l'augmentation du prix de l'action de l'entité par rapport à un niveau prédéfini, sur une période prédéfinie. Ou encore, une entité peut attribuer aux membres de son personnel un droit de recevoir un paiement futur en trésorerie en leur attribuant un droit sur des actions (y compris des actions à émettre lors de l'exercice d'options sur action) remboursables soit de manière obligatoire (par exemple, en cas de rupture du contrat de travail), soit au choix du membre du personnel.

32 L'entité doit comptabiliser les services reçus, ainsi qu'un engagement à payer ces services, au fur et à mesure des services rendus par les membres du personnel. Par exemple, certains droits à l'appréciation d'actions sont acquis immédiatement, et les membres du personnel ne sont dès lors pas tenus de terminer une période de service spécifiée pour avoir droit au paiement en trésorerie. En l'absence de preuve contraire, l'entité doit présumer que les services rendus par les membres du personnel en échange des droits à l'appréciation d'actions ont été reçus. En conséquence, l'entité doit comptabiliser immédiatement les services reçus, ainsi qu'un passif représentant l'obligation de les payer. Si les droits à l'appréciation d'actions ne sont pas acquis tant que les membres du personnel n'ont pas achevé une période de service déterminée, l'entité doit comptabiliser les services reçus ainsi qu'un passif représentant l'obligation de les payer, au fur et à mesure que les membres du personnel fournissent un service pendant cette période.

33 Le passif doit être évalué, au début et à ►M5 la fin de chaque période de reporting ◄ jusqu'à son règlement, à la juste valeur des droits à l'appréciation d'actions, en appliquant un modèle d'évaluation d'options tenant compte des caractéristiques et conditions selon lesquelles les droits à l'appréciation d'actions ont été attribués, et de la mesure dans laquelle les membres du personnel ont rendu un service à cette date.

TRANSACTIONS DONT LE PAIEMENT EST FONDÉ SUR DES ACTIONS ET QUI PRÉVOIENT UNE POSSIBILITÉ DE RÈGLEMENT EN TRÉSORERIE

34 S'agissant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, pour lesquelles les caractéristiques de l'accord laissent soit à l'entité, soit à l'autre partie le choix de déterminer si l'entité règle la transaction en trésorerie (ou avec d'autres actifs) ou par l'émission d'instruments de capitaux propres, l'entité doit comptabiliser cette transaction ou les composantes de cette transaction soit comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie si, et dans la mesure où, l'entité est soumise à un engagement de régler en trésorerie ou en autres actifs, soit comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres si, et dans la mesure où, elle n'est pas soumise à un tel engagement.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions, pour lesquelles les caractéristiques de l'accord laissent à l'autre partie le choix du règlement

35 Si une entité a accordé à l'autre partie le droit de choisir si une transaction dont le paiement est fondé sur des actions doit être réglée en trésorerie ([1]) ou par l'émission d'instruments de capitaux propres, l'entité a attribué un instrument financier composé,

([1]) Dans les paragraphes 35 à 43, toutes les références à de la trésorerie incluent également d'autres actifs de l'entité.

▼B

comprenant une composante dette (c'est-à-dire le droit de l'autre partie d'exiger le règlement en trésorerie) et une composante capitaux propres (c'est-à-dire le droit de l'autre partie d'exiger le règlement en instruments de capitaux propres plutôt qu'en trésorerie). Pour les transactions avec des parties autres que les membres du personnel pour lesquelles la juste valeur des biens ou des services reçus est évaluée directement, l'entité doit évaluer la composante capitaux propres de l'instrument financier composé comme étant la différence entre la juste valeur des biens ou des services reçus et la juste valeur de la composante dette, à la date à laquelle les biens ou les services sont reçus.

36 Pour d'autres transactions, et notamment les transactions avec des membres du personnel, l'entité doit évaluer la juste valeur de l'instrument financier composé, à la date d'évaluation, compte tenu des caractéristiques et conditions auxquelles les droits à trésorerie ou à instruments de capitaux propres ont été accordés.

37 Pour appliquer le paragraphe 36, l'entité doit d'abord évaluer la juste valeur de la composante dette, puis évaluer la juste valeur de la composante capitaux propres — en considérant que l'autre partie doit renoncer au droit de recevoir de la trésorerie pour recevoir l'instrument de capitaux propres. La juste valeur de cet instrument financier composé est la somme des justes valeurs des deux composantes. Toutefois, des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et où l'autre partie a le choix du règlement sont souvent construites de manière à ce que les justes valeurs des deux modes de règlement soient égales. Par exemple, le membre du personnel pourrait avoir le choix entre recevoir des options sur action, ou bien des droits à l'appréciation d'actions réglés en trésorerie. Dans de tels cas, la juste valeur de la composante capitaux propres est nulle, et donc la juste valeur de l'instrument financier composé est identique à la juste valeur de la composante dette. À l'inverse, si les justes valeurs des deux modes de règlement diffèrent, la juste valeur de la composante capitaux propres est généralement supérieure à zéro, auquel cas la juste valeur de l'instrument financier composé est supérieure à la juste valeur de la composante dette.

38 L'entité doit comptabiliser séparément les biens ou les services reçus ou acquis pour chaque composante de l'instrument financier composé. Pour la composante dette, l'entité doit comptabiliser les biens ou services acquis, ainsi qu'un passif représentant l'obligation de payer ces biens ou services, au fur et à mesure que l'autre partie fournit des biens ou des services, conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie (paragraphes 30 à 33). Pour la composante capitaux propres (s'il y en a une), l'entité doit comptabiliser les biens ou services acquis, de même qu'une augmentation des capitaux propres, au fur et à mesure que l'autre partie fournit des biens ou des services, conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en actions (paragraphes 10 à 29).

39 À la date du règlement, l'entité doit réévaluer le passif à sa juste valeur. Si, lors du règlement, l'entité émet des instruments de capitaux propres plutôt que de payer en trésorerie, le passif doit être directement transféré en capitaux propres, comme contrepartie des instruments de capitaux propres émis.

▼B

40 Si, lors du règlement, l'entité paie en trésorerie plutôt qu'en émettant des instruments de capitaux propres, ce paiement doit être appliqué au règlement intégral du passif. Toute composante capitaux propres comptabilisée antérieurement doit rester au sein des capitaux propres. En décidant de recevoir de la trésorerie en règlement, l'autre partie a renoncé au droit de recevoir des instruments de capitaux propres. La présente disposition n'empêche toutefois pas l'entité de comptabiliser un transfert au sein des capitaux propres, à savoir un transfert d'une composante des capitaux propres à une autre.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions, pour lesquelles les caractéristiques de l'accord laissent à l'autre partie le choix du règlement

41 Dans le cas d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions pour laquelle les caractéristiques de l'accord laissent à l'entité le choix de déterminer si elle règle en trésorerie ou par l'émission d'instruments de capitaux propres, l'entité doit décider si elle a une obligation actuelle de régler en trésorerie et comptabiliser la transaction dont le paiement est fondé sur des actions en conséquence. L'entité a une obligation actuelle de régler en trésorerie si le choix du règlement en instruments de capitaux propres n'a pas de réalité économique (par exemple, parce que l'entité n'est pas légalement autorisée à émettre des actions) ou bien si l'entité a pour pratique ou pour politique constante de régler en trésorerie, ou si elle règle généralement en trésorerie lorsque l'autre partie demande un règlement en trésorerie.

42 Si l'entité a une obligation actuelle de régler en trésorerie, elle doit comptabiliser la transaction conformément aux dispositions qui s'appliquent aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie, prévues aux paragraphes 30 à 33.

43 En l'absence d'une telle obligation, l'entité doit comptabiliser la transaction conformément aux dispositions qui s'appliquent aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, aux paragraphes 10 à 29. Lors du règlement:

a) si l'entité choisit de régler en trésorerie, le règlement en trésorerie doit être comptabilisé comme le rachat d'une participation, c'est-à-dire en déduction des capitaux propres, sauf pour ce qui est prévu au point c) ci-dessous;

b) si l'entité décide de régler par l'émission d'instruments de capitaux propres, aucune écriture comptable supplémentaire n'est requise (si ce n'est un transfert d'une composante des capitaux propres vers une autre, si nécessaire), sauf pour ce qui est prévu au point c) ci-dessous;

c) si l'entité choisit le mode de règlement assorti de la juste valeur la plus élevée au jour du règlement, elle doit comptabiliser une charge supplémentaire pour la valeur supplémentaire donnée, à savoir soit l'écart entre la trésorerie payée et la juste valeur des instruments de capitaux propres qui auraient été émis si ce mode de règlement avait été choisi, soit l'écart entre la juste valeur des instruments de capitaux propres émis et le montant en trésorerie qui aurait été payé si ce mode de règlement avait été choisi, selon le cas.

▼**M23**

PAIEMENT FONDÉ SUR DES ACTIONS ENTRE ENTITÉS D'UN GROUPE (AMENDEMENTS 2009)

43A Pour les transactions dont le paiement est fondé sur des actions entre entités d'un groupe, dans ses états financiers individuels, l'entité recevant les biens ou les services doit évaluer les biens ou les services reçus en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées soit en instruments de capitaux propres, soit en trésorerie, en tenant compte:

a) de la nature des contreparties octroyées, et

b) de ses propres droits et obligations.

Le montant comptabilisé par l'entité recevant les biens ou les services peut différer du montant comptabilisé par le groupe consolidé ou par une autre entité du groupe réglant la transaction dont le paiement est fondé sur des actions.

43B L'entité recevant les biens ou les services doit évaluer les biens ou les services reçus en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres lorsque:

a) les contreparties octroyées sont ses propres instruments de capitaux propres, ou

b) l'entité n'a pas l'obligation de régler la transaction dont le paiement est fondé sur des actions.

L'entité ne doit ultérieurement réévaluer une telle transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres que pour tenir compte des changements des conditions d'acquisition autres que des conditions de marché conformément aux paragraphes 19 à 21. Dans toutes les autres circonstances, l'entité recevant les biens ou les services doit évaluer les biens ou les services reçus en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie.

43C L'entité qui règle une transaction dont le paiement est fondé sur des actions lorsqu'une autre entité du groupe reçoit les biens ou les services ne doit comptabiliser cette transaction en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres que si elle est réglée avec des instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. Sinon, la transaction doit être comptabilisée en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie.

43D Certaines transactions intra-groupe impliquent des accords de remboursement au titre desquels l'une des entités du groupe doit payer une autre entité du groupe pour la fourniture de paiements fondés sur des actions aux fournisseurs de biens ou de services. Dans un tel cas, l'entité qui reçoit les biens ou les services doit comptabiliser la transaction dont le paiement est fondé sur des actions conformément au paragraphe 43B indépendamment des accords de remboursement intra-groupe.

▼B

INFORMATIONS À FOURNIR

44 Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature et la portée des accords de paiement fondés sur des actions en vigueur pendant la période.

45 Pour appliquer le principe énoncé au paragraphe 44, l'entité doit fournir au moins les informations suivantes:

a) une description de chaque type d'accord de paiement fondé sur des actions existant à un moment donné pendant la période, y compris les caractéristiques et conditions générales de cet accord, telles que les dispositions d'acquisition des droits, l'échéance la plus éloignée des options attribuées et le mode de règlement (en trésorerie ou en instruments de capitaux propres). Une entité ayant conclu plusieurs accords, quasiment identiques, dont le paiement est fondé sur des actions peut agréger ces informations, sauf si la mention séparée de chaque accord est nécessaire pour satisfaire au principe énoncé au paragraphe 44;

b) le nombre et les prix d'exercice moyens pondérés des options sur action pour chacun des groupes d'options suivants:

i) en circulation au début de la période;

ii) attribuées pendant la période;

iii) auxquelles il est renoncé pendant la période;

iv) exercées pendant la période;

v) expirées pendant la période;

vi) en circulation à la fin de la période; et

vii) exerçables à la fin de la période;

c) pour les options sur action exercées pendant la période, le prix moyen pondéré à la date d'exercice. Si les options ont été exercées régulièrement tout au long de la période, l'entité peut indiquer à la place le prix moyen pondéré pour la période;

d) pour les options sur action en circulation à la fin de la période, la fourchette de prix d'exercice et la durée de vie contractuelle résiduelle moyenne pondérée. Si la fourchette des prix d'exercice est étendue, les options en circulation doivent être subdivisées en autant de fourchettes que nécessaire pour évaluer le nombre et la date d'émission des actions supplémentaires qui pourraient être émises et le montant de trésorerie qui pourrait être reçu lors de l'exercice de ces options.

46 Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre comment la juste valeur des biens ou des services reçus, ou la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués pendant la période ont été déterminées.

47 Si une entité a évalué indirectement la juste valeur des biens ou des services reçus en rémunération des instruments de capitaux propres de l'entité, par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, elle doit, pour appliquer le principe énoncé au paragraphe 46, fournir au moins les informations suivantes:

▼B

a) pour les options sur action attribuées pendant la période, la juste valeur moyenne pondérée de ces options à la date de l'évaluation et des indications sur la manière dont cette juste valeur a été évaluée, y compris:

i) le modèle d'évaluation des options utilisé et les données entrées dans ce modèle, y compris la moyenne pondérée des prix des actions, le prix d'exercice, la volatilité attendue, la durée de vie des options, les dividendes attendus, le taux d'intérêt sans risque, ainsi que toute autre donnée intégrée dans le modèle, y compris la méthode utilisée et les hypothèses permettant d'intégrer les effets d'un exercice anticipé attendu;

ii) le mode de détermination de la volatilité attendue, y compris une explication sur la mesure dans laquelle la volatilité historique a influencé la volatilité attendue; et

iii) si et comment d'autres caractéristiques de l'attribution d'options ont été intégrées dans l'évaluation de la juste valeur, par exemple une condition de marché;

b) pour les autres instruments de capitaux propres attribués pendant la période c'est-à-dire autres que des options sur action), le nombre et la juste valeur moyenne pondérée de ces instruments de capitaux propres à la date de l'évaluation et des indications sur la manière dont cette juste valeur a été évaluée, y compris:

i) si la juste valeur n'a pas été évaluée sur la base d'un prix de marché observable, la manière dont elle a été déterminée;

ii) si les dividendes attendus ont été intégrés dans l'évaluation de la juste valeur, et comment; et

iii) si d'autres caractéristiques des instruments de capitaux propres attribués ont été intégrés dans l'évaluation de la juste valeur, et comment;

c) pour les accords de paiement fondés sur des actions et qui ont été modifiés pendant la période:

i) une explication de ces modifications;

ii) la juste valeur marginale attribuée (résultant de ces modifications); et

iii) des informations sur la manière dont la juste valeur marginale a été évaluée, conformément aux dispositions énoncées aux points a) et b) ci-dessus, le cas échéant.

48 Si l'entité a évalué directement la juste valeur de biens ou de services reçus pendant la période, elle doit indiquer comment cette juste valeur a été déterminée, par exemple si la juste valeur a été évaluée à un prix de marché pour ces biens ou services.

49 Si l'entité a réfuté la présomption du paragraphe 13, elle doit l'indiquer et expliquer pourquoi elle a réfuté cette présomption.

50 Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'effet sur le résultat de l'entité pour la période et sur sa situation financière des transactions dont le paiement est fondé sur des actions.

▼B

51 Pour appliquer le principe énoncé au paragraphe 50, l'entité doit fournir au moins les informations suivantes:

a) la charge totale, comptabilisée pour la période, découlant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, pour lesquelles les biens ou les services reçus ne remplissaient pas les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs et ont donc été immédiatement comptabilisés en charges, y compris la mention séparée de la quote-part de la charge totale qui découle des seules transactions comptabilisées comme des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres;

b) pour les passifs découlant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions:

i) la valeur comptable totale à la fin de la période; et

ii) la valeur intrinsèque totale, à la fin de la période, des passifs pour lesquels le droit de l'autre partie à obtenir de la trésorerie ou d'autres actifs a été acquis à la fin de la période (par exemple, droits acquis à l'appréciation d'actions).

52 Si l'information que la présente norme impose de fournir ne satisfait pas aux principes des paragraphes 44, 46 et 50, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour y satisfaire.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

53 Pour les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, l'entité doit appliquer la présente norme à l'attribution d'actions, d'options sur action ou d'autres instruments de capitaux propres qui ont été attribués après le 7 novembre 2002 mais n'étaient pas encore acquis à la date d'entrée en vigueur de la présente norme.

54 L'entité est encouragée, sans y être obligée, à appliquer la présente norme aux autres attributions d'instruments de capitaux propres si l'entité a fourni publiquement une information sur la juste valeur de ces instruments de capitaux propres, déterminée à la date d'évaluation.

55 Pour toutes les attributions d'instruments de capitaux propres auxquelles est appliquée la présente norme, l'entité doit retraiter les informations comparatives et, le cas échéant, ajuster le solde à l'ouverture des résultats non distribués pour la première période présentée.

56 Pour toutes les attributions d'instruments de capitaux propres auxquelles la présente norme n'a pas été appliquée (par exemple, les instruments de capitaux propres attribués jusqu'au 7 novembre 2002 inclus), l'entité doit cependant fournir l'information requise par les paragraphes 44 et 45.

57 Si, après l'entrée en vigueur de la présente norme, une entité modifie les caractéristiques ou conditions d'attribution d'instruments de capitaux propres auxquels la présente norme n'a pas été appliquée, l'entité doit cependant appliquer les paragraphes 26 à 29 pour comptabiliser ces modifications.

▼B

58 Pour les passifs résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions existant à la date d'entrée en vigueur de la présente norme, l'entité doit appliquer la présente norme de façon rétrospective. Pour ces passifs, l'entité doit retraiter les informations comparatives, et notamment ajuster le solde à l'ouverture des résultats non distribués au cours de la première période présentée pour laquelle l'information comparative a été retraitée. Toutefois, l'entité n'est pas tenue de retraiter les informations comparatives dans la mesure où cette information porte sur une période ou une date antérieure au 7 novembre 2002.

59 L'entité est encouragée, sans y être tenue, à appliquer de façon rétrospective la présente norme aux autres passifs découlant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, par exemple à des passifs réglés pendant une période pour laquelle des informations comparatives sont présentées.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

60 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼M22

61 IFRS 3 (révisée en 2008) et *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009 ont modifié le paragraphe 5. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.

▼M2

62 Une entité doit appliquer les amendements suivants, rétrospectivement, pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009:

(a) les dispositions du paragraphe 21A relatives au traitement des conditions accessoires à l'acquisition des droits;

(b) les définitions révisées des expressions «s'acquérir» et «conditions d'acquisition» dans l'Annexe A;

(c) les amendements des paragraphes 28 et 28A en matière d'annulation.

Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer.

▼M23

63 Une entité doit appliquer de manière rétrospective les amendements suivants, introduits par *Transactions intra-groupe dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie* publié en juin 2009, en tenant compte des dispositions provisoires des paragraphes 53 à 59, conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010:

a) l'amendement du paragraphe 2, la suppression du paragraphe 3 et l'ajout des paragraphes 3A et 43A à 43D ainsi que des paragraphes B45, B47, B50, B54, B56 à B58 et B60 à l'Annexe B en ce qui concerne la comptabilisation de transactions entre entités d'un groupe,

▼M23

b) les définitions révisées, dans l'Annexe A, des expressions suivantes:

— transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie,

— transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres,

— accord de paiement fondé sur des actions, et

— transaction dont le paiement est fondé sur des actions.

Si l'information nécessaire pour une application rétrospective n'est pas disponible, une entité doit comptabiliser dans ses états financiers individuels les montants précédemment comptabilisés dans les états financiers consolidés du groupe. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces amendements pour une période ouverte avant le 1er janvier 2010, elle doit l'indiquer.

RETRAIT D'INTERPRÉTATIONS

64 *Transactions intra-groupe dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie* publié en juin 2009 annule et remplace IFRIC 8 *Champ d'application d'IFRS 2* et IFRIC 11 *IFRS 2 – Actions propres et transactions intra-groupe*. Les modifications introduites par ce document ont intégré comme suit les dispositions d'IFRIC 8 et d'IFRIC 11:

a) elles ont modifié le paragraphe 2 et ajouté le paragraphe 13A traitant des transactions pour lesquelles l'entité ne peut identifier expressément tout ou partie des biens ou services reçus. Ces dispositions se sont appliquées pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er mai 2006,

b) elles ont ajouté à l'annexe B les paragraphes B46, B48, B49, B51 à B53, B55, B59 et B61 qui traitent de la comptabilisation des transactions entre entités d'un groupe. Ces dispositions se sont appliquées pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er mars 2007.

Ces dispositions se sont appliquées rétrospectivement selon les dispositions de IAS 8, sous réserve des dispositions transitoires de IFRS 2.

▼B

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

▼M23

Transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie

Une **transaction dont le paiement est fondé sur des actions** par laquelle l'entité acquiert des biens ou des services en encourant un passif représentant l'obligation de transférer de la trésorerie ou d'autres actifs au fournisseur de ces biens ou services, à hauteur de montants basés sur le prix (ou la valeur) d'**instruments de capitaux propres** (y compris d'actions ou d'**options sur actions**) de l'entité ou d'une autre entité du groupe.

▼B

Salariés et tiers fournissant des services similaires	Des particuliers qui fournissent des services personnels à l'entité et: a) soit sont considérés comme des membres du personnel à des fins légales ou fiscales; soit b) travaillent pour l'entité sous sa direction au même titre que des particuliers considérés comme des membres du personnel à des fins légales ou fiscales; c) soit les services fournis sont similaires à ceux que fournissent les membres du personnel. Par exemple, le terme comprend tout le personnel dirigeant, c'est-à-dire les personnes ayant l'autorité et assumant la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité, y compris les administrateurs non dirigeants.
Instrument de capitaux propres	Contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs ([1]).
Instrument de capitaux propres attribué	Le droit (conditionnel ou inconditionnel) d'obtenir un **instrument de capitaux propres de l'entité**, conféré par l'entité à une autre partie dans le cadre d'un **accord de paiement fondé sur des actions**.

▼M23

Transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres	Une **transaction dont le paiement est fondé sur des actions** par laquelle l'entité a) reçoit des biens ou des services en contrepartie d'**instruments de capitaux propres** de l'entité elle-même (y compris d'**actions** ou d'**options sur actions**), ou b) reçoit des biens ou des services mais n'a pas l'obligation de régler la transaction avec le fournisseur.

▼B

Juste valeur	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, un passif éteint, ou un **instrument de capitaux propres attribué** entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.

([1]) Le *cadre* définit un passif comme étant une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques (c'est-à-dire une sortie de trésorerie ou d'autres actifs de l'entité).

▼B

Date d'attribution	Date à laquelle l'entité et l'autre partie (y compris un membre du personnel) acceptent un **accord de paiement fondé sur des actions**, c'est-à-dire la date à laquelle l'entité et l'autre partie ont une compréhension commune des caractéristiques et conditions de l'accord. À la date d'attribution, l'entité accorde à l'autre partie le droit d'obtenir de la trésorerie, d'autres actifs ou des **instruments de capitaux propres** de l'entité, pour autant que les éventuelles conditions d'acquisition spécifiées du droit soient remplies. Si cet accord est soumis à un processus d'approbation (par exemple, par des actionnaires), la date d'attribution est la date à laquelle l'approbation a été obtenue.
Valeur intrinsèque	La différence entre la **juste valeur** des actions que l'autre partie a le droit (conditionnel ou inconditionnel) de souscrire ou qu'elle a le droit de recevoir, et le prix (éventuel) que l'autre partie est (ou sera) tenue de payer pour ces actions. Par exemple, une **option sur action** assortie d'un prix d'exercice de 15 UM ([1]) relative à une action dont la **juste valeur** s'élève à 20 UM a une **valeur intrinsèque** de 5 UM.
Condition de marché	Condition dont dépendent le prix d'exercice, l'acquisition ou la faculté d'exercer un **instrument de capitaux propres**, qui est liée au prix de marché des **instruments de capitaux propres** de l'entité, par exemple atteindre un prix d'action spécifié ou un montant spécifié de **valeur intrinsèque** d'une **option sur action**, ou réaliser un objectif spécifique fondé sur le prix de marché des instruments de capitaux propres d'une entité par comparaison à un indice des prix de marché d'**instruments de capitaux propres** d'autres entités.
Date d'évaluation	Date à laquelle la juste valeur des **instruments de capitaux propres** attribués est évaluée aux fins de la présente norme. Pour des transactions conclues avec des **membres du personnel et des tiers fournissant des services similaires**, la date d'évaluation est la **date d'attribution**. Pour des transactions avec des parties autres que les membres du personnel (et les tiers fournissant des services similaires), la date d'évaluation est la date à laquelle l'entité obtient les biens, ou encore celle où l'autre partie fournit le service.
Clause de rechargement	Clause qui prévoit l'attribution automatique d'un nombre supplémentaire d'**options sur action** dès que le porteur d'options exerce les options attribuées antérieurement en utilisant les actions de l'entité, plutôt que de la trésorerie, pour régler le prix d'exercice.

([1]) Dans la présente annexe, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

▼B

Option de rechargement — Une nouvelle **option sur action** attribuée lorsqu'une action est utilisée pour régler le prix d'exercice d'une **option sur action** antérieure.

▼M23

Accord de paiement fondé sur des actions — Un accord entre l'entité (ou une autre entité du groupe ([a]), ou tout actionnaire de toute entité du groupe) et une autre partie (y compris un membre du personnel), qui donne à l'autre partie le droit de recevoir

a) de la trésorerie ou d'autres actifs de l'entité à hauteur de montants basés sur le prix (ou la valeur) d'**instruments de capitaux propres** (y compris d'actions ou d'**options sur actions**) de l'entité ou d'une autre entité du groupe, ou

b) des **instruments de capitaux propres** (y compris des actions ou des **options sur actions**) de l'entité ou d'une autre entité du groupe,

à condition que les éventuelles **conditions d'acquisition** prévues aient été satisfaites.

([a]) Le «groupe» est défini au paragraphe 4 d'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* comme étant «une société mère et toutes ses filiales» du point de vue de la société mère ultime de l'entité présentant les états financiers.

Transaction dont le paiement est fondé sur des actions — Une transaction par laquelle l'entité

a) reçoit des biens ou des services du fournisseur de ces biens ou de ces services (y compris un membre du personnel) dans le cadre d'un **accord de paiement fondé sur des actions**, ou

b) contracte l'obligation de régler la transaction avec le fournisseur dans le cadre d'un **accord de paiement fondé sur des actions** lorsqu'une autre entité du même groupe reçoit ces biens ou ces services.

▼B

Option sur action — Contrat qui donne au porteur le droit, mais pas l'obligation, de souscrire des actions de l'entité à un prix fixe ou déterminable, pendant une période spécifiée.

▼M2

S'acquérir	Devenir un droit. Dans le cadre d'un **accord de paiement fondé sur des actions**, le droit d'une autre partie à recevoir de la trésorerie, d'autres actifs, ou des **instruments de capitaux propres** de l'entité s'acquiert dès que le droit de cette autre partie n'est plus soumis à la satisfaction de **conditions d'acquisition de droits**.
Conditions d'acquisition de droits	Dans le cadre d'un **accord de paiement fondé sur actions**, les conditions qui déterminent si l'entité reçoit les services qui ouvrent pour l'autre partie le droit à recevoir de la trésorerie, d'autres actifs ou des **instruments de capitaux propres** de l'entité. Les conditions d'acquisition de droits sont soit des conditions de service, soit des conditions de performance. Les conditions de service imposent à l'autre partie la réalisation d'une période de service spécifiée. Les conditions de performance imposent à l'autre partie une période de service spécifiée, ainsi que la réalisation d'objectifs de performance spécifiés (par exemple une augmentation spécifiée du bénéfice d'une entité au cours d'une période donnée). Une condition de performance peut englober une **condition de marché**.

▼B

Période d'acquisition des droits	La période pendant laquelle toutes les **conditions d'acquisition des droits** prévues par un **accord de paiement fondé sur des actions** doivent être remplies.

Appendice B

Guide d'application

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

Détermination de la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués

B1 Les paragraphes B2 à B41 de la présente annexe traitent de l'évaluation de la juste valeur d'actions et d'options sur action attribuées, en particulier quant aux caractéristiques et conditions spécifiques communes à l'attribution d'actions et à l'attribution d'options sur action à des membres du personnel. Dès lors, ils ne sont pas exhaustifs. En outre, comme les questions d'évaluation abordées ci-dessous ne portent que sur les actions et les options sur action attribuées à des membres du personnel, la juste valeur des actions ou des options sur action est évaluée, par hypothèse, à la date d'attribution. Toutefois, de nombreuses questions d'évaluation traitées ci-dessous (par exemple: comment déterminer la volatilité attendue) se posent également dans le contexte de l'estimation de la juste valeur d'actions ou d'options sur action accordées à des parties autres que des membres du personnel à la date où, soit l'entité obtient les biens, soit l'autre partie fournit le service.

▼B

Actions

B2 Pour les actions attribuées aux membres du personnel, la juste valeur des actions doit être évaluée au prix de marché des actions de l'entité (ou à un prix de marché estimé, si les actions de l'entité ne sont pas cotées) ajusté pour prendre en compte les caractéristiques et conditions d'attribution des actions (à l'exception des conditions d'acquisition des droits qui sont exclues de l'évaluation de la juste valeur selon les paragraphes 19 à 21).

B3 Par exemple, si le membre du personnel n'a pas droit aux dividendes pendant la période d'acquisition des droits, ce facteur doit être pris en compte pour estimer la juste valeur des actions attribuées. De même, si les actions sont soumises à des restrictions de transfert après acquisition des droits, ce facteur doit être pris en compte, mais seulement dans la mesure où les restrictions postérieures à l'acquisition des droits affectent le prix que paierait un intervenant du marché bien informé et consentant. Par exemple, si les actions font l'objet d'échanges soutenus sur un marché actif et liquide, les restrictions de transfert après acquisition des droits pourraient n'avoir que peu ou pas d'effet sur le prix que paierait pour ces actions un intervenant sur le marché bien informé et consentant. Les restrictions de transfert ou les autres restrictions existant pendant la période d'acquisition des droits ne doivent pas être prises en compte pour estimer la juste valeur à la date d'attribution des actions attribuées, parce que ces restrictions résultent de l'existence de conditions d'acquisition des droits, qui sont prises en compte conformément aux paragraphes 19 à 21.

Options sur action

B4 Pour les options sur action accordées à des membres du personnel, des prix de marché ne sont souvent pas disponibles, parce que les options attribuées sont soumises à des caractéristiques et conditions qui ne s'appliquent pas aux options cotées. S'il n'existe pas d'options cotées assorties de caractéristiques et conditions similaires, la juste valeur des options attribuées doit être estimée en appliquant un modèle d'évaluation des options.

B5 L'entité doit considérer les facteurs que prendraient en compte des intervenants du marché bien informés et consentants pour sélectionner le modèle d'évaluation des options à appliquer. Ainsi, de nombreuses options réservées à des membres du personnel sont assorties d'une durée de vie longue, elles sont habituellement exerçables pendant la période qui court de la date d'acquisition des droits jusqu'à la fin de la durée de vie de l'option et elles sont souvent exercées à titre anticipé. Ces facteurs doivent être pris en considération lors de l'estimation de la juste valeur des options à la date d'attribution. Pour de nombreuses entités, ceci pourrait exclure le recours à la formule de Black-Scholes-Merton, qui n'autorise pas une possibilité d'exercice avant la fin de la durée de vie de l'option, et qui peut donc ne pas refléter correctement les effets d'un exercice anticipé attendu. Elle n'autorise pas davantage la possibilité de variations de la volatilité attendue ou d'autres variables du modèle pendant la durée de vie de l'option. Toutefois, pour des options sur action à durée de vie contractuelle relativement courte, ou qui doivent être exercées dans un délai assez court après la date d'acquisition des droits, les facteurs identifiés ci-dessus peuvent ne pas s'appliquer. Dans ces cas, la formule Black-Scholes-Merton peut produire une valeur sensiblement égale à celle que produirait un modèle d'évaluation d'options plus flexible.

▼B

B6 Tous les modèles d'évaluation d'options prennent en compte, au minimum, les facteurs suivants:

a) le prix d'exercice de l'option;

b) la durée de vie de l'option;

c) le prix actuel des actions sous-jacentes;

d) la volatilité attendue du prix de l'action;

e) les dividendes attendus sur les actions (le cas échéant); et

f) le taux d'intérêt sans risque pour la durée de vie de l'option.

B7 Tout autre facteur que prendrait en compte un intervenant bien informé et consentant sur le marché pour fixer le prix doit être également pris en considération (à l'exception de conditions d'acquisition des droits et de clauses de rechargement exclues de l'évaluation de la juste valeur conformément aux paragraphes 19 à 22).

B8 Par exemple, une option sur action attribuée à un membre du personnel ne peut habituellement pas être exercée pendant certaines périodes spécifiées (par exemple, durant la période d'acquisition des droits ou pendant des périodes spécifiées par les autorités de réglementation des valeurs mobilières). Ce facteur doit être pris en considération si, en l'absence de cet ajustement, le modèle d'évaluation d'options appliqué considérait que l'option peut être exercée à tout moment. En revanche, si une entité utilise un modèle d'évaluation d'options qui valorise des options exerçables uniquement en fin de vie de l'option, aucun ajustement n'est requis pour tenir compte de l'impossibilité de les exercer pendant la période d'acquisition des droits (ou d'autres périodes pendant la durée de vie de l'option), parce que le modèle considère que les options ne peuvent être exercées pendant ces périodes.

B9 De même, un autre facteur commun aux options sur action attribuées à des membres du personnel est la possibilité d'un exercice anticipé de l'option, par exemple parce que l'option n'est pas librement transférable, ou parce que le membre du personnel doit exercer toutes les options acquises lorsque sa relation d'emploi prend fin. Les effets d'un exercice anticipé attendu doivent être pris en considération conformément aux paragraphes B16 à B21.

B10 Les facteurs que ne prendrait pas en considération un intervenant de marché bien informé et consentant pour évaluer le prix d'une option sur action (ou tout autre instrument de capitaux propres) ne doivent pas être pris en considération pour estimer la juste valeur des options sur action (ou autres instruments de capitaux propres) attribuées. Par exemple, pour les options sur action accordées à des membres du personnel, les facteurs qui affectent la valeur de l'option sous le seul point de vue du membre du personnel ne sont pas pertinents pour estimer le prix que fixerait un intervenant de marché consentant et bien informé.

▼B

Données intégrées dans les modèles d'évaluation des options

B11 Lors de l'estimation de la volatilité attendue des dividendes sur les actions sous-jacentes, l'objectif consiste à estimer au mieux les attentes que refléterait un prix de marché actuel ou un prix négocié de l'option. De même, pour estimer les effets de l'exercice anticipé des options sur action accordées aux membres du personnel, l'objectif consiste à estimer au mieux les attentes que pourrait développer un tiers ayant accès à des informations détaillées sur le comportement d'exercice des membres du personnel, au vu des informations disponibles à la date d'attribution.

B12 Souvent, il existera probablement une fourchette de prévisions raisonnables en matière de volatilité, de dividendes et de comportement d'exercice futurs. Dans ce cas, il y a lieu de calculer une valeur attendue en pondérant chaque montant de la fourchette par la probabilité d'occurrence correspondante.

B13 Les attentes relatives à l'avenir sont généralement fondées sur l'expérience, et modifiées lorsque l'on s'attend raisonnablement à voir l'avenir diverger du passé. Dans certains cas, des facteurs identifiables peuvent indiquer que le passé n'a qu'une capacité prédictive relativement faible. Par exemple, lorsqu'une entité qui exerce deux métiers parfaitement distincts sort de celui qui était sensiblement moins risqué que l'autre, la volatilité historique n'est probablement pas la meilleure information sur laquelle baser des attentes raisonnables pour l'avenir.

B14 Dans d'autres cas, il peut arriver que des informations historiques ne soient pas disponibles. Par exemple, une entité cotée depuis peu ne dispose que de peu, voire ne dispose pas, de statistiques de volatilité du prix de son action. Le cas des entités non cotées et cotées depuis peu est développé ci-dessous.

B15 En résumé, une entité ne doit pas baser ses estimations de volatilité, de comportement d'exercice et de dividendes sur des informations historiques sans étudier dans quelle mesure l'expérience passée peut être raisonnablement considérée comme prédictive.

Prévisions d'exercice anticipé

B16 Les membres du personnel exercent souvent leurs options sur action de façon anticipée, pour des raisons diverses. En effet, les options sur action attribuées à des membres du personnel sont habituellement non transférables. Cela oblige souvent les membres du personnel à procéder à un exercice anticipé de leurs options sur action, parce que c'est pour eux la seule manière de liquider leur position. De même, les membres du personnel dont le contrat d'emploi prend fin sont généralement contraints d'exercer les options acquises dans un délai court, sauf à renoncer à ces options sur action. Ce facteur est également un motif d'exercice anticipé des options sur action des membres du personnel. L'aversion au risque et la diversification insuffisante du patrimoine sont d'autres facteurs susceptibles de provoquer un exercice anticipé.

B17 Les modalités de prise en compte de l'impact de l'exercice anticipé attendu dépendent du type de modèle d'évaluation des options utilisé. Ainsi, l'exercice anticipé attendu peut être pris en compte en utilisant une estimation de la durée de vie attendue de l'option (qui, pour une option sur action réservée aux membres du personnel, est la période séparant la date d'attribution de la date attendue d'exercice de l'option), en tant que donnée du modèle d'évaluation des options (par exemple, le modèle Black-Scholes-Merton). À l'inverse, l'exercice anticipé attendu peut être intégré dans un modèle binomial d'évaluation d'options, ou assimilé, qui se fonde sur la durée de vie contractuelle.

▼B

B18 Plusieurs facteurs doivent être pris en compte pour estimer l'exercice anticipé:

a) la durée de la période d'acquisition des droits, parce que l'option sur action ne peut habituellement pas être exercée avant la fin de la période d'acquisition des droits. En conséquence, la détermination des implications de l'exercice anticipé attendu sur l'évaluation repose sur l'hypothèse que les droits aux options vont être acquis. Les implications des conditions d'acquisition des droits sont traitées aux paragraphes 19 à 21;

b) la durée moyenne pendant laquelle des options semblables sont restées en circulation par le passé;

c) le prix des actions sous-jacentes. L'expérience peut démontrer que les membres du personnel tendent à exercer des options lorsque le prix atteint un niveau spécifié au-delà du prix d'exercice;

d) le statut professionnel du membre du personnel dans l'organisation. Par exemple, l'expérience pourrait indiquer que les membres du personnel de niveau supérieur tendent à exercer leurs options plus tard que les membres du personnel de niveau inférieur (sujet traité en détail au paragraphe B21);

e) la volatilité attendue des actions sous-jacentes. En moyenne, les membres du personnel pourraient tendre à exercer plus rapidement des options sur des actions hautement volatiles que des options sur des actions à volatilité réduite.

B19 Comme indiqué au paragraphe B17, les effets d'un exercice anticipé pourraient être pris en considération en utilisant une estimation de la durée de vie attendue de l'option comme donnée du modèle d'évaluation d'options. Pour estimer la durée de vie d'options sur action accordées à un groupe de membres du personnel, l'entité peut se baser sur une durée de vie moyenne adéquatement pondérée pour le groupe tout entier, ou sur des durées de vie moyennes convenablement pondérées calculées par sous-groupes au sein du groupe, sur la base de données plus détaillées sur le comportement d'exercice des membres du personnel (voir ci-après).

B20 Ventiler une attribution d'options entre groupes de membres du personnel au comportement d'exercice relativement homogène s'avérera probablement important. La valeur d'une option n'est pas une fonction linéaire de la durée de l'option; la valeur augmente à un rythme qui décroît avec l'échéance. Ainsi, toutes autres hypothèses restant égales par ailleurs, si une option à deux ans vaut plus qu'une option à un an, elle n'en vaut pas le double. Cela signifie qu'estimer la valeur de l'option sur la base d'une durée de vie moyenne pondérée unique recouvrant des vies individuelles largement différentes risque de conduire à surévaluer la juste valeur totale des options sur action attribuées. Le fait de ventiler des options en plusieurs groupes, assortis chacun d'une durée moyenne calculée à partir d'une fourchette de durées de vie relativement étroite permet de réduire cette surévaluation.

B21 Des considérations semblables s'appliquent lors de l'utilisation d'un modèle binomial ou assimilé. Par exemple, l'expérience d'une entité qui accorde des options à pratiquement tous les niveaux de membres du personnel pourrait indiquer que les dirigeants conservent généralement leurs options plus longtemps que les cadres moyens, et que

▼B

les membres du personnel des niveaux inférieurs tendent à exercer leurs options plus tôt que les autres groupes. En outre, les membres du personnel encouragés à détenir, ou tenus de détenir un montant minimal d'instruments de capitaux propres de leur employeur, y compris des options, pourraient, en moyenne, exercer leurs options plus tard que des membres du personnel qui ne sont pas soumis à la présente disposition. Dans de tels cas, ventiler les options par groupes de bénéficiaires présentant un comportement d'exercice relativement homogène débouchera sur une estimation plus exacte de la juste valeur totale des options sur action attribuées.

Volatilité attendue

B22 La volatilité attendue est une évaluation du montant de la fluctuation que pourrait connaître un prix pendant une période. L'évaluation de la volatilité utilisée dans les modèles d'évaluation des options est l'écart type annualisé des taux de rendement continûment composés de l'action sur une période donnée. La volatilité est habituellement exprimée en termes annualisés comparables indépendamment de la période utilisée pour le calcul, que l'on utilise par exemple des observations de prix quotidiennes, hebdomadaires ou mensuelles.

B23 Le taux de rendement (positif ou négatif) d'une action pour une période donnée évalue à quel point un actionnaire a bénéficié de dividendes et de l'appréciation ou de la dépréciation du prix de l'action.

B24 La volatilité annualisée attendue d'une action est l'intervalle dans lequel le taux de rendement annuel continûment composé se situera dans les deux tiers des cas environ. Par exemple, déclarer qu'une action assortie d'un taux de rendement attendu, continûment composé de 12 % présente une volatilité de 30 % signifie que la probabilité que le taux de rendement de l'action pour une année se situe entre - 18 % (12 % - 30 %) et 42 % (12 % + 30 %) est d'environ deux tiers. Si le prix de l'action s'élève à 100 UM au début de l'année, et si aucun dividende n'est payé, le prix de l'action à la fin de l'année devrait se situer entre 83,53 UM (100 UM × $e^{-0,18}$) et 152,20 UM (100 UM × $e^{0,42}$) dans environ deux tiers des cas.

B25 Plusieurs facteurs doivent être pris en compte pour estimer la volatilité attendue:

a) la volatilité implicite des options sur action de l'entité cotées, ou d'autres instruments cotés de l'entité qui comprennent des caractéristiques d'options (par exemple, une dette convertible), le cas échéant;

b) la volatilité historique du prix de l'action au cours de la dernière période correspondant généralement à la durée attendue de l'option (en tenant compte de la durée de vie contractuelle résiduelle de l'option et des effets d'un exercice anticipé attendu);

c) la durée pendant laquelle les actions d'une entité ont fait l'objet d'une cotation. Une entité cotée depuis peu pourrait présenter une volatilité historique élevée, par rapport à des entités similaires cotées depuis plus longtemps. Des commentaires complémentaires pour des entités cotées depuis peu figurent ci-après;

d) la tendance de la volatilité à revenir vers sa moyenne, c'est-à-dire son niveau moyen à long terme, et d'autres facteurs indiquant que la volatilité attendue future pourrait différer de la volatilité passée. Par exemple, si le prix de l'action a été extraordinairement volatile pendant une période donnée à cause d'une offre publique d'achat avortée ou d'une restructuration majeure, cette période pourrait être omise dans le calcul de la volatilité annuelle moyenne historique;

▼B

e) des intervalles appropriés et réguliers pour les observations de prix. Les observations de prix doivent rester cohérentes d'une période à l'autre. Ainsi, une entité peut utiliser le prix de clôture de chaque semaine ou le prix le plus élevé de la semaine; elle ne doit pas utiliser le prix de clôture pour certaines semaines et le prix le plus élevé pour d'autres semaines. De même, les observations de prix doivent être exprimées dans la même devise que le prix d'exercice.

Entités récemment cotées

B26 Comme indiqué au paragraphe B25, une entité doit prendre en compte la volatilité historique du prix de l'action sur la période la plus récente correspondant généralement à la durée attendue de l'option. Si une entité récemment cotée n'a pas assez d'informations sur sa volatilité historique, elle doit néanmoins calculer la volatilité historique sur la période la plus longue pour laquelle des cotations sont disponibles. Elle peut aussi prendre en considération la volatilité historique d'entités similaires pendant une période comparable dans leur vie respective. Par exemple, une entité qui n'est cotée que depuis un an et qui attribue des options ayant une durée de vie moyenne attendue de cinq ans pourrait prendre en compte le profil et le niveau de volatilité historique d'entités du même secteur pendant les six premières années au cours desquelles les actions de ces entités ont été cotées.

Entités non cotées

B27 Une entité non cotée ne dispose pas d'informations historiques susceptibles d'être étudiées pour estimer la volatilité attendue. Certaines approches de substitution possibles sont exposées ci-après.

B28 Dans certains cas, une entité non cotée qui émet régulièrement des options ou des actions au profit de membres du personnel (ou d'autres parties) peut avoir mis en place un marché interne pour ses actions. La volatilité du prix de ces actions pourrait être prise en compte pour le calcul de la volatilité attendue.

B29 L'entité pourrait aussi prendre en considération la volatilité historique ou implicite d'entités cotées similaires pour lesquelles des informations sur les prix des actions ou des options sont disponibles, et les utiliser pour estimer la volatilité attendue. Cela pourrait s'avérer approprié si l'entité a fondé la valeur de ses actions sur les prix d'entités cotées similaires.

B30 Si l'entité n'a pas fondé son estimation de la valeur de ses actions sur les prix des actions d'entités cotées similaires, et si elle a au contraire utilisé une autre méthodologie de valorisation pour évaluer ses actions, l'entité pourrait procéder à une estimation de la volatilité attendue en cohérence avec cette méthodologie d'évaluation. Par exemple, l'entité pourrait évaluer ses actions sur la base de l'actif net ou du résultat. Elle pourrait prendre en considération la volatilité attendue de ces valeurs d'actif net ou de ces résultats.

Dividendes attendus

B31 La prise en compte ou non des dividendes attendus dans l'évaluation de la juste valeur d'actions ou d'options attribuées est déterminée par le fait que l'autre partie a ou non droit à des dividendes ou à des équivalents de dividendes.

▼B

B32 Par exemple, si des membres du personnel se sont vu attribuer des options et s'ils ont droit aux dividendes sur les actions sous-jacentes ou à des équivalents de dividende (payés en trésorerie ou portés en déduction du prix d'exercice) entre la date d'attribution et la date d'exercice, les options accordées doivent être évaluées comme si aucun dividende ne pouvait être payé sur les actions sous-jacentes. En d'autres termes, la donnée relative aux dividendes attendus doit être zéro.

B33 De même, lors de l'estimation de la juste valeur à la date d'attribution d'actions attribuées à des membres du personnel, aucun ajustement n'est requis pour les dividendes attendus si le membre du personnel est autorisé à recevoir les dividendes payés pendant la période d'acquisition des droits.

B34 À l'inverse, si les membres du personnel n'ont pas droit aux dividendes ou équivalents de dividendes pendant la période d'acquisition des droits (ou avant l'exercice, dans le cas d'une option), l'évaluation à la date d'attribution des droits sur les actions ou sur les options doit prendre en compte les dividendes attendus. Autrement dit, lors de l'évaluation de la juste valeur d'une attribution d'options, les dividendes attendus doivent être intégrés au modèle d'évaluation des options. Lors de l'estimation de la juste valeur d'une attribution d'actions, cette évaluation doit être réduite à hauteur de la valeur actuelle des dividendes dont le paiement est attendu pendant la période d'acquisition des droits.

B35 Les modèles d'évaluation d'options intègrent généralement le taux de dividende attendu. Toutefois, les modèles peuvent être adaptés de manière à utiliser un montant attendu de dividende plutôt qu'un taux de rendement. Une entité peut user soit son rendement attendu, soit ses paiements attendus. Si l'entité utilise ces derniers, elle doit tenir compte de l'historique de croissance de ses dividendes. Ainsi, si la politique d'une entité a toujours été d'augmenter ses dividendes d'environ 3 % par an, la valeur estimée de l'option ne doit pas se baser sur l'hypothèse d'un dividende fixe pendant la durée de vie de l'option, sauf s'il existe des éléments probants pour étayer cette hypothèse.

B36 Généralement, l'hypothèse relative aux dividendes attendus doit se fonder sur les informations publiées. Une entité qui ne paie pas de dividendes et qui n'a pas l'intention de le faire doit prendre l'hypothèse d'un rendement attendu de zéro. Toutefois, une entité émergente sans historique de paiement de dividendes pourrait s'attendre à entamer le paiement de dividendes pendant la vie des options sur action attribuées à ses membres du personnel. Ces entités pourraient utiliser une moyenne de leur rendement passé (zéro) et du rendement moyen d'un groupe de référence comparable.

Taux d'intérêt sans risque

B37 Habituellement, le taux d'intérêt sans risque est le rendement implicite actuel sur les obligations d'État à coupon zéro du pays dans la devise dans laquelle est libellé le prix d'exercice, avec une échéance égale à l'échéance attendue de l'option évaluée (d'après la durée de vie contractuelle résiduelle de l'option, et en tenant compte des effets d'un exercice anticipé attendu). Il peut s'avérer nécessaire d'utiliser un substitut approprié, si aucune obligation d'État correspondante n'existe ou si les circonstances indiquent que le rendement implicite

▼B

des obligations d'État à coupon zéro n'est pas représentatif du taux d'intérêt sans risque (par exemple, dans des économies en hyperinflation). De même, il y a lieu d'utiliser un substitut approprié si les intervenants sur le marché sont habituellement amenés à déterminer le taux d'intérêt sans risque d'après ce substitut plutôt que d'après le rendement implicite d'obligations d'État à coupon zéro, lors de l'estimation de la juste valeur d'une option ayant une durée de vie égale à celle de l'option en cours d'évaluation.

Effets sur la structure financière

B38 Habituellement, ce sont des tiers, et non l'entité, qui émettent des options cotées sur actions. Lorsque ces options sur action sont exercées, l'émetteur livre des actions au porteur de l'option. Ces actions sont acquises auprès d'actionnaires existants. Dès lors, l'exercice d'options cotées sur action n'a aucun effet dilutif.

B39 En revanche, si des options sur action sont vendues par l'entité elle-même, de nouvelles actions sont émises au moment où ces options sur action sont exercées (soit émises réellement, soit émises en substance, si l'entité utilise des actions antérieurement rachetées et détenues comme actions propres). Étant donné que les actions seront émises au prix d'exercice et non au prix de marché à la date d'exercice, cette dilution réelle ou potentielle pourrait réduire le prix de l'action, de sorte que le porteur de l'option ne réaliserait pas, à l'exercice, un profit aussi important qu'en exerçant une option cotée similaire sans effet dilutif sur le prix de l'action.

B40 L'importance de l'effet de cette réduction sur la valeur des options sur action attribuées dépend de plusieurs facteurs, tels que le rapport entre le nombre d'actions nouvelles émises lors de l'exercice des options et le nombre d'actions préexistantes. En outre, si le marché s'attend à ce que l'attribution d'options ait lieu, le marché peut avoir déjà intégré la dilution potentielle dans le prix de l'action à la date d'attribution.

B41 Cependant, l'entité doit envisager si l'effet dilutif éventuel de l'exercice futur des options sur action attribuées peut avoir un impact sur leur juste valeur estimée à la date d'attribution. Les modèles d'évaluation d'options peuvent être adaptés pour intégrer l'effet dilutif potentiel.

Modifications aux accords de paiement fondés sur des actions réglés en instruments de capitaux propres

B42 Le paragraphe 27 impose qu'indépendamment de toute modification des caractéristiques et conditions auxquelles les instruments de capitaux propres ont été attribués, ou de toute annulation ou règlement de cette attribution d'instruments de capitaux propres, l'entité comptabilise au minimum les services reçus, évalués à leur juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres attribués, sauf en cas de non-acquisition des droits à ces instruments de capitaux propres parce qu'une condition d'acquisition (autre qu'une condition de marché) précisée à la date d'attribution n'a pas été remplie. En outre, l'entité doit comptabiliser les effets des modifications qui augmentent la juste valeur totale de l'accord de paiement fondé sur des actions ou qui sont favorables d'une autre façon au membre du personnel.

▼B

B43 Pour appliquer les dispositions du paragraphe 27:

a) si la modification augmente la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués (par exemple, en réduisant le prix d'exercice) évaluée immédiatement avant et après la modification, l'entité doit inclure la juste valeur marginale attribuée dans l'évaluation du montant comptabilisé pour services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués. La juste valeur marginale attribuée est la différence entre la juste valeur de l'instrument de capitaux propres modifié et celle de l'instrument de capitaux propres original, toutes deux estimées à la date de la modification. Si la modification intervient pendant la période d'acquisition des droits, la juste valeur marginale attribuée est comprise dans l'évaluation du montant comptabilisé pour services reçus sur la période allant de la date de modification à la date d'acquisition des instruments de capitaux propres modifiés, en plus du montant fondé sur la juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres d'origine, comptabilisé sur la période originale d'acquisition résiduelle des droits. Si la modification intervient après la date d'acquisition des droits, la juste valeur marginale attribuée est comptabilisée soit immédiatement, soit au cours de la nouvelle période d'acquisition des droits si le membre du personnel est tenu d'achever une période supplémentaire de service avant d'avoir inconditionnellement droit à ces instruments de capitaux propres modifiés;

b) de même, si la modification augmente le nombre d'instruments de capitaux propres attribués, l'entité doit inclure la juste valeur des instruments de capitaux propres supplémentaires attribués, évalués à la date de la modification, dans l'évaluation du montant comptabilisé pour services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres conformément aux dispositions du point a) ci-dessus. Par exemple, si la modification intervient pendant la période d'acquisition des droits, la juste valeur marginale attribuée est comprise dans l'évaluation du montant comptabilisé pour services reçus pendant la période à compter de la date de modification jusqu'à la date d'acquisition des instruments de capitaux propres modifiés, en plus du montant fondé sur la juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres originaux, comptabilisée sur la période originale d'acquisition des droits résiduelle;

c) si l'entité modifie les conditions d'acquisition dans un sens favorable au membre du personnel, par exemple en réduisant la période d'acquisition des droits ou en modifiant ou en éliminant une condition de performance [autre qu'une condition de marché, dont les changements sont comptabilisés conformément au point a) ci-dessus], l'entité doit tenir compte des conditions d'acquisition modifiées lorsqu'elle applique les dispositions des paragraphes 19 à 21.

B44 En outre, si l'entité modifie les caractéristiques et conditions des instruments de capitaux propres attribués d'une manière qui réduit la juste valeur totale de l'accord de paiement fondé sur des actions, ou qui est défavorable au membre du personnel, l'entité doit néanmoins continuer de comptabiliser les services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués comme si la modification n'était pas intervenue (sauf dans le cas d'une annulation de tout ou partie des instruments de capitaux propres attribués, qui doit être comptabilisée conformément au paragraphe 28). Par exemple:

▼B

a) si la modification réduit la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, évaluée immédiatement avant et après la modification, l'entité ne doit pas prendre en considération cette réduction de la juste valeur, et elle doit continuer d'évaluer le montant comptabilisé pour les services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres d'après la juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres;

b) si la modification réduit le nombre d'instruments de capitaux propres attribués à un membre du personnel, cette réduction doit être comptabilisée comme une annulation de cette quote-part de l'attribution, conformément aux dispositions du paragraphe 28;

c) si l'entité modifie les conditions d'acquisition dans un sens défavorable au membre du personnel, par exemple en augmentant la période d'acquisition des droits ou en modifiant ou en ajoutant une condition de performance [autre qu'une condition de marché, dont les changements sont comptabilisés conformément au point a) ci-dessus], l'entité ne doit pas tenir compte des conditions d'acquisition modifiées lorsqu'elle applique les dispositions des paragraphes 19 à 21.

▼M23

Paiement fondé sur des actions entre entités d'un groupe (amendements 2009)

B45 Les paragraphes 43A à 43C traitent de la comptabilisation de transactions entre entités d'un groupe dont le paiement est fondé sur des actions dans les états financiers individuels de chacune de ces entités. Les paragraphes B46 à B61 traitent de la manière d'appliquer les dispositions des paragraphes 43A à 43C. Comme mentionné au paragraphe 43D, les transactions entre entités d'un groupe dont le paiement est fondé sur des actions peuvent avoir lieu pour diverses raisons variant selon les circonstances. Par conséquent, la présente discussion n'est pas exhaustive et suppose que lorsque l'entité qui reçoit les biens ou les services n'a pas l'obligation de régler la transaction, celle-ci est une contribution en capitaux propres de la société mère à la filiale, indépendamment des éventuels accords de remboursement intra-groupe.

B46 Bien que la discussion qui suit concerne essentiellement les transactions conclues avec des membres du personnel, elle s'applique également à des transactions similaires dont le paiement est fondé sur des actions, conclues avec des fournisseurs de biens ou de services autres que des membres du personnel. Il peut exister un accord conclu entre la société mère et sa filiale, imposant à la filiale de payer la société mère pour la fourniture des instruments de capitaux propres aux membres de son personnel. La discussion ci-dessous ne traite pas de la manière de comptabiliser de tels accords de paiement intra-groupe.

B47 Quatre questions se posent couramment en ce qui concerne les paiements fondés sur des actions entre entités d'un groupe. Par souci de commodité, les exemples ci-dessous traitent ces questions en termes de société mère et de sa filiale.

Accords de paiement fondés sur des actions portant sur les instruments de capitaux propres d'une entité

B48 La première question consiste à établir si les transactions suivantes, qui portent sur les instruments de capitaux propres de l'entité elle-même, doivent être comptabilisées comme étant réglées en instruments de capitaux propres ou en trésorerie, selon les dispositions de la présente Norme:

▼**M23**

a) une entité octroie aux membres de son personnel des droits sur ses instruments de capitaux propres (par exemple des options sur actions) et décide (ou est tenue) d'acquérir des instruments de capitaux propres (c'est-à-dire des actions propres) auprès d'un tiers, afin de satisfaire à ses obligations à l'égard des membres de son personnel; et

b) les membres du personnel d'une entité se voient accorder des droits sur des instruments de capitaux propres de l'entité (par exemple des options sur actions), soit par l'entité elle-même, soit par ses actionnaires, et ce sont les actionnaires de l'entité qui fournissent les instruments de capitaux propres nécessaires.

B49 L'entité doit comptabiliser les transactions dont le paiement est fondé sur des actions par lesquelles elle reçoit des services en contrepartie de ses propres instruments de capitaux propres comme étant réglées en instruments de capitaux propres. La présente disposition s'applique indépendamment du fait que l'entité choisisse ou soit tenue d'acquérir ces instruments de capitaux propres auprès d'un tiers afin de satisfaire à ses obligations à l'égard des membres de son personnel en vertu de l'accord de paiement fondé sur des actions. La présente disposition s'applique également indépendamment du fait que:

a) les droits du membre du personnel aux instruments de capitaux propres de l'entité ont été octroyés par l'entité elle-même ou par son ou ses actionnaires; ou

b) l'accord de paiement fondé sur des actions a été réglé par l'entité elle-même ou par son ou ses actionnaires.

B50 Si l'actionnaire a l'obligation de régler la transaction avec les membres du personnel de l'entreprise détenue, il fournit des instruments de capitaux propres de l'entreprise détenue plutôt que les siens propres. Par conséquent, si l'entreprise détenue fait partie du même groupe que l'actionnaire, selon le paragraphe 43C, l'actionnaire doit évaluer son obligation, dans ses états financiers individuels, conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie, et dans les états financiers consolidés de l'actionnaire, conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres.

Accords de paiement fondés sur des actions portant sur des instruments de capitaux propres de la société mère

B51 La seconde question concerne les transactions dont le paiement est fondé sur des actions entre deux ou plusieurs entités au sein du même groupe qui portent sur les instruments de capitaux propres d'une autre entité du groupe. Il peut par exemple s'agir du cas où les membres du personnel d'une filiale reçoivent des droits sur des instruments de capitaux propres de la société mère en contrepartie des services rendus à la filiale.

B52 En conséquence, la seconde question porte sur les accords dont le paiement est fondé sur des actions suivants:

a) une société mère octroie directement des droits sur ses instruments de capitaux propres aux membres du personnel de sa filiale: la société mère (et non la filiale) a l'obligation de fournir les instruments de capitaux propres aux membres du personnel de la filiale; et

▼**M23**

b) une filiale octroie aux membres de son personnel des droits sur des instruments de capitaux propres de sa société mère: la filiale a l'obligation de fournir les instruments de capitaux propres aux membres de son personnel.

Une société mère octroie des droits sur ses instruments de capitaux propres aux membres du personnel de sa filiale (paragraphe B52(a))

B53 La filiale n'a pas l'obligation de fournir les instruments de capitaux propres de sa société mère aux membres de son propre personnel. Par conséquent, conformément au paragraphe 43B, la filiale doit évaluer les services reçus des membres de son personnel conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres, et comptabiliser une augmentation correspondante de ses capitaux propres en tant qu'apport de la société mère.

B54 La société mère a l'obligation de régler la transaction avec les membres du personnel de sa filiale en fournissant ses propres instruments de capitaux propres. Par conséquent, conformément au paragraphe 43C, la société mère doit évaluer son obligation conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres.

Une filiale attribue aux membres de son personnel des droits sur les instruments de capitaux propres de sa société mère (paragraphe B52(b))

B55 Étant donné que la filiale ne remplit aucune des conditions figurant au paragraphe 43B, elle doit comptabiliser la transaction avec les membres de son personnel comme étant réglée en trésorerie. Cette disposition s'applique indépendamment de la façon dont la filiale obtient les instruments de capitaux propres pour satisfaire à ses obligations à l'égard des membres de son personnel.

Accords de paiement fondés sur des actions impliquant des paiements aux membres du personnel réglés en trésorerie

B56 La troisième question vise à clarifier comment une entité qui reçoit des biens ou des services de ses fournisseurs (y compris des membres de son personnel) doit comptabiliser des accords dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglés en trésorerie lorsque l'entité elle-même n'a pas l'obligation d'effectuer ces paiements à ses fournisseurs. Ce sera par exemple le cas pour les accords suivants, selon lesquels la société mère (et non l'entité elle-même) a l'obligation d'effectuer les paiements en trésorerie aux membres du personnel de l'entité:

a) les membres du personnel de l'entité recevront des paiements en trésorerie liés au prix des instruments de capitaux propres de l'entité;

b) les membres du personnel de l'entité recevront des paiements en trésorerie liés au prix des instruments de capitaux propres de la société mère de l'entité.

B57 La filiale n'a pas l'obligation de régler la transaction avec les membres de son personnel. Par conséquent, la filiale doit comptabiliser la transaction avec les membres de son personnel comme étant réglée en instruments de capitaux propres, et comptabiliser une augmentation correspondante en capitaux propres en tant qu'apport en capital de sa société mère. La filiale doit ultérieurement réévaluer le coût de la transaction pour tenir compte des changements résultant du non-respect des conditions d'acquisition autres que des conditions de marché, conformément aux paragraphes 19 à 21. Ce traitement est distinct de l'évaluation de la transaction comme étant réglée en trésorerie dans les états financiers consolidés du groupe.

▼**M23**

B58 La société mère ayant l'obligation de régler la transaction avec les membres du personnel, et la contrepartie étant de la trésorerie, la société mère (et le groupe consolidé) doit évaluer son obligation conformément aux dispositions du paragraphe 43C applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie.

Transfert de membres du personnel entre entités d'un groupe

B59 La quatrième question porte sur les accords de paiement fondés sur des actions, au sein d'un groupe, qui concernent les membres du personnel de plus d'une entité d'un groupe. Par exemple, une société mère pourra accorder aux membres du personnel de ses filiales des droits sur ses instruments de capitaux propres, subordonnés à l'accomplissement d'un service continu au sein du groupe pendant une période spécifiée. Un membre du personnel d'une filiale pourra être transféré dans une autre filiale durant la période d'acquisition des droits spécifiée sans que ses droits sur les instruments de capitaux propres de la maison mère, en vertu de l'accord initial de paiement fondé sur des actions, en soient affectés. Si les filiales n'ont pas l'obligation de régler avec les membres de leur personnel la transaction dont le paiement est fondé sur des actions, elles la comptabilisent comme étant une transaction réglée en instruments de capitaux propres. Chaque filiale doit évaluer les services reçus du membre du personnel par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres à la date à laquelle ces droits ont été initialement accordés par la société mère, comme défini à l'annexe A, et au prorata de la durée de la période d'acquisition des droits au cours de laquelle le membre du personnel a été employé dans chaque filiale.

B60 Si la filiale a l'obligation de régler la transaction avec les membres de son personnel avec des instruments de capitaux propres de sa société mère, elle comptabilise la transaction comme étant réglée en trésorerie. Chaque filiale doit évaluer les services reçus sur la base de la juste valeur des instruments de capitaux propres à la date de leur attribution, au prorata de la durée de la période d'acquisition des droits au cours de laquelle le membre du personnel a été employé par chaque filiale. En outre, chaque filiale doit comptabiliser toute variation de la juste valeur des instruments de capitaux propres au cours de la période pendant laquelle le membre du personnel a été employé par chaque filiale.

B61 Un membre du personnel, après son transfert entre entités du groupe, pourra ne pas remplir une condition d'acquisition autre qu'une condition de marché telle que définie à l'Annexe A, par exemple si le membre du personnel quitte le groupe avant l'achèvement de sa période d'emploi convenue. Dans ce cas, étant donné que la condition d'acquisition est le fait d'être employé par le groupe, chaque filiale doit ajuster le montant précédemment comptabilisé au titre des services reçus du membre du personnel conformément aux principes du paragraphe 19. Dès lors, si les droits aux instruments de capitaux propres attribués par la société mère ne sont pas acquis parce que le membre du personnel n'a pas rempli une condition d'acquisition des droits autre qu'une condition de marché, aucun montant n'est comptabilisé sur une base cumulée pour les services reçus de ce membre du personnel dans les états financiers d'aucune entité du groupe.

▼**M12**

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 3

Regroupements d'entreprises

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente Norme consiste à améliorer la pertinence, la fiabilité et la comparabilité de l'information que fournit dans ses états financiers une entité présentant les états financiers relatifs à un *regroupement d'entreprises* et à ses effets. À cet effet, la présente Norme établir les principes et les conditions qui régissent la manière dont l'*acquéreur*:

a) comptabilise et évalue dans ses états financiers les actifs *identifiables* acquis, les passifs repris et toute *participation ne donnant pas le contrôle* dans *l'entreprise acquise*;

b) comptabilise et évalue le *goodwill* acquis dans le regroupement d'entreprises ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses; et

c) détermine quelles sont les informations à fournir pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers du regroupement d'entreprises.

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente Norme s'applique à une transaction ou à un autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises. La présente Norme ne s'applique pas:

a) la formation d'une coentreprise.

b) l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une *entreprise.* Dans de tels cas, l'acquéreur doit identifier et comptabiliser les actifs individuels identifiables acquis (y compris les actifs qui répondent à la définition - et qui satisfont aux critères - d'*immobilisations incorporelles* dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*) et les passifs repris. Le coût du groupe doit être attribué aux actifs et passifs individuels identifiables d'après leurs *justes valeurs* relatives à la date d'acquisition. Une telle transaction ou un tel événement n'engendre pas de goodwill.

c) une combinaison d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun (les paragraphes B1 à B4 fournissent un guide d'application).

IDENTIFICATION D'UN REGROUPEMENT D'ENTREPRISES

3. **Une entité doit déterminer si une transaction ou un autre événement constitue un regroupement d'entreprises en appliquant la définition de la présente Norme, qui prévoit que les actifs acquis et les passifs repris doivent constituer une entreprise. Si les actifs acquis ne constituent pas une entreprise, l'entité préparant les états financiers doit comptabiliser cette transaction ou autre événement comme une acquisition d'actifs. Les paragraphes B5 à B12 fournissent un guide d'application sur l'identification d'un regroupement d'entreprises et la définition d'une entreprise.**

▼M12

LA MÉTHODE DE L'ACQUISITION

4. **Une entité doit comptabiliser tout regroupement d'entreprises par l'application de la méthode de l'acquisition.**

5. Appliquer la méthode de l'acquisition signifie:

a) identifier l'acquéreur;

b) déterminer la *date d'acquisition*;

c) comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise; et

d) comptabiliser et évaluer le goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses.

Identification de l'acquéreur

6. **Dans tout regroupement d'entreprises, il est nécessaire d'identifier l'acquéreur.**

7. Le commentaire dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* doit être utilisé pour identifier l'acquéreur – à savoir l'entité qui obtient le *contrôle* de l'entreprise acquise. Si un regroupement d'entreprises a eu lieu mais que l'application du commentaire dans IAS 27 ne désigne pas clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, il sera tenu compte des critères détaillés aux paragraphes B14 à B18 pour le déterminer.

Détermination de la date d'acquisition

8. L'acquéreur doit identifier la date d'acquisition, qui est la date à laquelle il obtient le contrôle de l'entreprise acquise.

9. La date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise est généralement la date à laquelle l'acquéreur procède au transfert juridique de la contrepartie, acquiert les actifs et reprend les passifs de l'entreprise acquise – la date de «closing». L'acquéreur pourrait cependant obtenir le contrôle à une date antérieure ou postérieure à la date de «closing». Par exemple, la date d'acquisition précède la date de «closing» si un accord écrit prévoit que l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise à une date antérieure à la date de «closing». Un acquéreur doit prendre en compte tous les faits et circonstances pertinents pour l'identification de la date d'acquisition.

Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise

Principe de comptabilisation

10. À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser, séparément du goodwill, les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise. La comptabilisation des actifs identifiables acquis et des passifs repris est soumise aux conditions visées aux paragraphes 11 et 12.

▼**M12**

Conditions de comptabilisation

11. Pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent satisfaire aux définitions d'actifs et de passifs du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* à la date d'acquisition. Par exemple, les coûts auxquels l'acquéreur s'attend mais qu'il n'est pas obligé d'encourir à l'avenir, pour exécuter son plan visant à sortir une activité d'une entreprise acquise ou de mettre fin à l'emploi ou de déplacer les membres du personnel d'une entreprise acquise, ne sont pas des passifs à la date d'acquisition. Dès lors, l'acquéreur ne comptabilise pas ces coûts dans le cadre de l'application de la méthode de l'acquisition. En revanche, l'acquéreur comptabilise ces coûts dans ses états financiers postérieurs au regroupement selon d'autres IFRS.

12. En outre, pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent faire partie de ce que l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou son *détenteur* antérieur) ont échangé lors de la transaction de regroupement d'entreprises et non résulter de transactions séparées. L'acquéreur doit appliquer les commentaires des paragraphes 51 à 53 pour déterminer les actifs acquis ou les passifs repris qui font partie de l'échange visant l'entreprise acquise et le cas échéant, ceux qui résultent de transactions séparées à comptabiliser selon leur nature et selon les IFRS applicables.

13. L'application par l'entreprise acquise du principe et des conditions de comptabilisation peuvent aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'entreprise acquise n'avait pas précédemment comptabilisés en tant qu'actifs et passifs dans ses états financiers. Par exemple, l'acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles identifiables acquises, telles qu'une marque, un brevet ou une relation commerciale, que l'entreprise acquise n'a pas comptabilisé en tant qu'actifs dans ses états financiers parce qu'elle les a développés en interne et qu'elle a comptabilisé les coûts correspondants en charges.

14. Les paragraphes B28 à B40 fournissent des commentaires pour la comptabilisation de locations simples et d'immobilisations incorporelles. Les paragraphes 22 à 28 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des éléments pour lesquelles la présente Norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

Classer ou désigner des actifs identifiables acquis et des passifs éventuels repris lors d'un regroupement d'entreprises

15. À la date d'acquisition, l'acquéreur doit classer ou désigner les actifs identifiables acquis et les passifs repris de manière à permettre l'application ultérieure d'autres IFRS. L'acquéreur doit procéder à ces classifications ou désignations sur la base des dispositions contractuelles, des conditions économiques, de ses politiques comptables ou de gestion et d'autres conditions pertinentes en vigueur à la date d'acquisition.

16. Dans certaines situations, les IFRS autorisent un traitement comptable différent selon la manière dont une entité classe ou désigne un actif ou un passif donné. Les exemples de classifications ou de désignation que doit faire un acquéreur sur la base des conditions pertinentes prévalant à la date d'acquisition comprennent, sans être exhaustifs:

▼**M12**

a) le classement d'actifs financiers et de passifs financiers particuliers en tant qu'actif financier ou passif financier à la juste valeur par le compte de résultat, ou en tant qu'actif financier disponible à la vente ou détenu jusqu'à l'échéance, selon IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation;*

b) la désignation d'un instrument dérivé comme en tant qu'instrument de couverture selon IAS 39; et

c) l'appréciation pour déterminer si un instrument dérivé incorporé doit être séparé de son contrat hôte selon IAS 39 (ce qui est une question de «classification» selon les termes de cette Norme).

17. La présente Norme prévoit deux exceptions au principe visé au paragraphe 15:

a) la classification d'un contrat de location soit comme une location simple soit comme une location-financement selon IAS 17 *Contrats de location*; et

b) la classification d'un contrat en tant que contrat d'assurance selon IFRS 4 *Contrats d'assurance.*

L'acquéreur doit classer ces contrats sur la base des termes contractuels et d'autres facteurs au commencement du contrat (ou bien, si les termes du contrat ont été modifiés d'une manière susceptible de modifier son classement, à la date de cette modification, qui pourrait être la date d'acquisition).

Principe d'évaluation

18. L'acquéreur doit évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.

19. Pour chaque regroupement d'entreprise, l'acquéreur doit évaluer toute participation ne donnant pas le contrôle détenue dans l'entreprise acquise soit à la juste valeur, soit à la part proportionnelle de la participation contrôlante dans l'actif net identifiable de l'entreprise acquise.

20. Les paragraphes B41 à B45 fournissent des indications sur l'évaluation de la juste valeur d'actifs identifiables particuliers et d'une participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise. Les paragraphes 24 à 31 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des éléments pour lesquels la présente Norme prévoit des exceptions limitées au principe d'évaluation.

Exceptions aux principes de comptabilisation ou aux principes d'évaluation

21. La présente Norme prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 22 à 31 précisent à la fois les éléments particuliers pour lesquels des exceptions sont prévues et la nature de ces exceptions. L'acquéreur doit comptabiliser ces éléments en appliquant les dispositions des paragraphes 22 à 31, ce qui aboutira à ce que certains éléments soient:

a) comptabilisés soit en appliquant des conditions de comptabilisation supplémentaires à celles des paragraphes 11 et 12, soit en appliquant les dispositions d'autres Normes, avec des résultats qui seront différents par rapport à l'application du principe et des conditions de comptabilisation.

b) Évalués à un montant autre que leur juste valeur à la date d'acquisition.

▼**M12**

Exception au principe de comptabilisation

Passifs éventuels

22. IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* définit un passif éventuel comme étant:

a) une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité; ou

b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:

i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation; ou

ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

23. Les dispositions de IAS 37 ne s'appliquent pas pour déterminer les passifs éventuels à comptabiliser à la date d'acquisition. Par contre, l'acquéreur doit comptabiliser à la date d'acquisition un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises s'il s'agit d'une obligation actuelle découlant d'événements passés et si sa juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Aussi, contrairement à IAS 37, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises à la date d'acquisition même s'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation. Le paragraphe 56 fournit des indications sur la comptabilisation de passifs éventuels.

Exceptions à la fois aux principes de comptabilisation et aux principes d'évaluation

Impôts sur le résultat

24. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un actif ou un passif d'impôt différé découlant des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises selon IAS 12 *Impôts sur le résultat.*

25. L'acquéreur doit comptabiliser les effets fiscaux potentiels de différences temporelles et de déficits fiscaux reportables d'une entreprise acquise qui existent à la date d'acquisition ou qui résultent de l'acquisition selon IAS 12.

Avantages du personnel

26. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un passif (ou un actif, le cas échéant) relatif aux accords de retraite applicables aux membres du personnel de l'entreprise acquise selon IAS 19 *Avantages du Personnel.*

Actifs compensatoires

27. Dans un regroupement d'entreprises, le vendeur peut prévoir une indemnité contractuelle au profit de l'acquéreur pour couvrir une éventualité ou une incertitude liée à tout ou partie d'un actif ou d'un passif spécifique. Par exemple, le vendeur peut indemniser l'acquéreur contre les pertes supérieures à un montant spécifié pour un passif résultant d'une éventualité précise; En d'autres termes, le

▼M12

vendeur garantira que le passif de l'acquéreur n'excédera pas un montant spécifié. En conséquence, l'acquéreur obtient un actif compensatoire. L'acquéreur doit comptabiliser un actif compensatoire au moment même où il comptabilise l'élément donnant lieu à indemnisation, évalué sur la même base que l'élément donnant lieu à indemnisation, sous réserve de la nécessité d'une correction de valeur pour montants irrécouvrables. Dès lors, si l'indemnisation porte sur un actif ou un passif qui est comptabilisé à la date d'acquisition et évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif compensatoire à la date d'acquisition, évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Pour un actif compensatoire évalué à la juste valeur, les effets de l'incertitude quant aux flux de trésorerie futurs due à des considérations de recouvrabilité sont inclus dans l'évaluation à la juste valeur et une correction de valeur séparée n'est pas nécessaire (le paragraphe B41 fournit le guide d'application correspondant).

28. Dans certaines circonstances, l'indemnisation peut porter sur un actif ou sur un passif qui constitue une exception aux principes de comptabilisation ou d'évaluation. Par exemple, une indemnisation peut porter sur un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé à la date d'acquisition parce que sa juste valeur n'est pas évaluable de façon fiable à cette date. Par ailleurs, une indemnisation peut également porter sur un actif ou un passif, résultant par exemple d'un avantage du personnel qui est évalué sur une base autre que la juste valeur à la date d'acquisition. Dans ces circonstances, l'actif compensatoire sera comptabilisé et évalué d'après des hypothèses conformes à celles qui sont utilisées pour évaluer l'élément donnant lieu à indemnisation, sous réserve de l'appréciation par la direction de la recouvrabilité de l'actif compensatoire et des limitations contractuelles applicables au montant de l'indemnisation. Le paragraphe 57 fournit des indications sur la comptabilisation d'un actif compensatoire.

Exceptions au principe d'évaluation

Droits recouvrés

29. L'acquéreur doit évaluer la valeur d'un droit recouvré comptabilisé comme une immobilisation incorporelle sur la base de la durée de vie résiduelle du contrat correspondant, sans égard au fait que les intervenants du marché prennent ou non en compte le renouvellement potentiel de contrats pour déterminer sa juste valeur. Les paragraphes B35 et B36 fournissent le guide d'application correspondant.

Droits de paiement fondé sur des actions

30. L'acquéreur doit évaluer un passif ou un instrument de capitaux propres lié au remplacement de droits acquis à un paiement fondé sur des actions propres à l'entreprise acquise par des droits acquis à un paiement fondé sur des actions propres à l'acquéreur selon la méthode de IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions.* (La présente Norme fait référence au résultat de cette méthode comme à «l'évaluation basée sur le marché» du droit.)

Actifs détenus en vue de la vente

31. L'acquéreur doit évaluer un actif non courant (ou un groupe d'actifs destiné à être cédé) acquis qui est classé comme étant détenu en vue de la vente à la date d'acquisition selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* à la juste valeur diminuée des coûts de vente selon les paragraphes 15-18 de cette Norme.

▼M12

Comptabiliser et évaluer le goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

32. L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:

a) le total de:

i) la contrepartie transférée, évaluée selon la présente Norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition (voir paragraphe 37);

ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon la présente Norme; et

iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes (voir paragraphes 41 et 42), la juste valeur à la date d'acquisition de la *participation* précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évaluées selon la présente Norme.

33. Dans un regroupement d'entreprises dans lequel l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou ses détenteurs antérieurs) se limitent à échanger des parts de capitaux propres, il se peut que la juste valeur, à la date d'acquisition, des participations de l'entreprise acquise soient évaluables avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition des participations de l'acquéreur. Dans ce cas, l'acquéreur doit déterminer le montant du goodwill en utilisant la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de l'entreprise acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres transférées. Pour déterminer le montant du goodwill dans un regroupement d'entreprises qui ne fait l'objet d'aucun transfert de contrepartie, l'acquéreur doit utiliser la juste valeur à la date d'acquisition de la participation de l'acquéreur dans l'entreprise acquise, déterminée en utilisant une technique de valorisation au lieu de la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée (paragraphe 32(a)(i)]. Les paragraphes B46 à B49 fournissent le guide d'application correspondant.

Acquisitions à des conditions avantageuses

34. Un acquéreur peut parfois effectuer une acquisition à des conditions avantageuses, à savoir un regroupement d'entreprises pour lequel le montant visé au paragraphe 32(b) dépasse le total des montants visés au paragraphe 32(a). Si cet excédent subsiste après application des dispositions du paragraphe 36, l'acquéreur doit comptabiliser le profit correspondant en résultat à la date d'acquisition. Le profit sera attribué à l'acquéreur.

35. Une acquisition à des conditions avantageuses pourrait survenir, par exemple, dans le cas d'un regroupement d'entreprises à l'occasion d'une vente forcée, où le vendeur agit sous la contrainte. Toutefois, les exceptions au principe de comptabilisation ou d'évaluation pour certains éléments particuliers, abordées aux paragraphes 22 à 31, peuvent aboutir à la comptabilisation d'un profit (ou à la modification du montant d'un profit comptabilisé) sur une acquisition à des conditions avantageuses.

▼**M12**

36. Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit réexaminer s'il a correctement identifié tous les actifs acquis et tous les passifs repris; il doit également comptabiliser tous les actifs ou passifs additionnels identifiés lors de ce réexamen. L'acquéreur doit alors examiner les procédures utilisées pour évaluer les montants que la présente Norme impose de comptabiliser à la date d'acquisition pour les éléments suivants:

a) les actifs identifiables acquis et les passifs repris;

b) la participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise, le cas échéant;

c) pour un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise par l'acquéreur; et

d) la contrepartie transférée.

L'objectif de cet examen consiste à s'assurer que les évaluations reflètent correctement la contrepartie de toutes les informations disponibles à la date d'acquisition.

La contrepartie transférée

37. La contrepartie transférée à l'occasion d'un regroupement d'entreprises doit être évaluée à la juste valeur, qui doit être calculée comme étant la somme des justes valeurs transférées par l'acquéreur, des passifs repris par l'acquéreur à l'égard des détenteurs antérieurs de l'entreprise acquise et des parts de capitaux propres émises par l'acquéreur. (Cependant, toute portion des droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangée contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise comprise dans la contrepartie transférée dans le regroupement d'entreprises doit être évaluée conformément au paragraphe 30 plutôt qu'à la juste valeur.) Sont des exemples de formes de contrepartie potentielles la trésorerie, d'autres actifs, une entreprise ou une filiale de l'acquéreur, une *contrepartie éventuelle*, des instruments de capitaux propres ordinaires ou préférentiels, des options, des warrants et les intérêts des sociétaires dans des *entités mutuelles*.

38. La contrepartie transférée peut inclure des actifs ou des passifs de l'acquéreur dont les valeurs comptables diffèrent de leur juste valeur à la date d'acquisition (par exemple des actifs non monétaires d'une entreprise de l'acquéreur). Dans ce cas, l'acquéreur doit réévaluer les actifs ou les passifs transférés à leur juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser en résultat les profits ou pertes qui en résultent éventuellement. Cependant, les actifs ou passifs transférés restent parfois au sein de l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises (par exemple, parce que les actifs ou les passifs ont été transférés à l'entreprise acquise plutôt qu'à ses détenteurs antérieurs), et l'acquéreur en conserve donc le contrôle. Dans ce cas, l'acquéreur doit évaluer ces actifs et ces passifs à leur valeur comptable immédiatement avant la date d'acquisition; il ne doit comptabiliser en résultat un profit ou une perte sur les actifs ou passifs qu'il contrôle tant avant et après le regroupement d'entreprises.

Contrepartie éventuelle

39. La contrepartie que l'acquéreur transfère en échange de l'entreprise acquise comprend tout actif ou passif résultant d'un accord de contrepartie éventuelle (voir paragraphe 37). L'acquéreur doit comptabiliser la juste valeur de la contrepartie éventuelle à la date d'acquisition comme faisant partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise.

▼**M12**

40. L'acquéreur doit comptabiliser une obligation de payer une contrepartie éventuelle en tant que passif ou en tant que capitaux propres sur la base des définitions d'un instrument de capitaux propres et d'un passif financier au paragraphe 11 de IAS 32 *Instruments financiers: Présentation*, ou d'autres normes applicables. L'acquéreur doit comptabiliser en tant qu'actif le droit de restituer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies. Le paragraphe 58 fournit des indications sur la comptabilisation de passifs éventuels.

Indications additionnelles pour l'application de la méthode de l'acquisition à certains types de regroupements d'entreprises

Un regroupement d'entreprises réalisé par étapes

41. Il arrive qu'un acquéreur obtienne le contrôle d'une entreprise dans laquelle il détenait une participation immédiatement avant la date d'acquisition. Par exemple, le 31 décembre 20X1, l'Entité A détient une participation ne donnant pas le contrôle de 35 pour cent dans l'Entité B. À cette date, l'Entité A acquiert une participation additionnelle de 40 pour-cent dans l'Entité B, qui lui donne le contrôle de l'Entité B. La présente Norme fait référence à une telle transaction comme à un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, parfois également appelée «acquisition par étapes».

42. Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer la participation qu'il détenait précédemment dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat. Il se peut que lors de périodes comptables antérieures, l'acquéreur ait comptabilisé les changements de valeur de sa participation dans l'entreprise acquise en autres éléments du résultat global (par exemple parce que l'investissement était classé comme étant disponible à la vente). Dans ce cas, le montant qui était comptabilisé en autres éléments du résultat global doit être comptabilisé sur la même base que si l'acquéreur avait directement sorti sa participation antérieure.

Un regroupement d'entreprises réalisé sans transfert de contrepartie

43. Parfois, un acquéreur obtient le contrôle d'une entreprise acquise sans transfert de contrepartie. La méthode de comptabilisation d'un regroupement d'entreprises dite «méthode de l'acquisition» s'applique à ces regroupements. C'est notamment le cas lorsque:

a) L'entreprise acquise rachète un nombre suffisant de ses actions propres pour permettre à un investisseur existant (l'acquéreur) d'obtenir le contrôle.

b) Les droits de veto d'une minorité expirent alors qu'ils bloquaient auparavant la prise de contrôle par l'acquéreur d'une entreprise acquise dans laquelle l'acquéreur détenait les droits de vote majoritaires.

c) L'acquéreur et l'entreprise acquise décident de regrouper leurs entreprises exclusivement par contrat. L'acquéreur ne transfère aucune contrepartie en échange du contrôle d'une entreprise acquise et ne détient aucune participation dans l'entreprise acquise, ni à la date d'acquisition ni auparavant. Parmi les exemples de regroupement d'entreprises réalisés exclusivement par contrat figurent le regroupement de deux entreprises par le biais d'un accord de juxtaposition, ou encore la constitution d'une entreprise à double cotation.

▼M12

44. Dans un regroupement d'entreprises réalisé exclusivement par contrat, l'acquéreur doit attribuer aux détenteurs de l'entreprise acquise le montant de l'actif net de l'entreprise acquise, comptabilisé selon la présente Norme. En d'autres termes, les parts de capitaux propres dans l'entreprise acquise détenues par des parties autres que l'acquéreur constituent une participation ne donnant pas le contrôle dans les états financiers postérieurs au regroupement de l'acquéreur, même si le résultat est que l'ensemble des participations dans l'entreprise acquise soit attribués à la participation ne donnant pas le contrôle.

Période d'évaluation

45. Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises est inachevée à la fin de la période de reporting au cours de laquelle le regroupement d'entreprises survient, l'acquéreur doit mentionner dans ses états financiers provisoires des montants relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit ajuster, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés à la date d'acquisition afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit également comptabiliser des actifs ou des passifs additionnels si des informations nouvelles sont obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs à cette date. La période d'évaluation prend fin dès que l'acquéreur reçoit l'information qu'il recherchait à propos des faits et des circonstances qui prévalaient la date d'acquisition ou dès qu'il apprend qu'il est impossible d'obtenir des informations supplémentaires. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date d'acquisition.

46. La période d'évaluation est la période qui suit la date d'acquisition et pendant laquelle l'acquéreur peut ajuster les montants provisoires comptabilisés pour le regroupement d'entreprises. La période d'évaluation donne à l'acquéreur un délai raisonnable pour obtenir l'information nécessaire pour identifier et évaluer les éléments suivants à la date d'acquisition, conformément aux dispositions de la présente Norme:

a) les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise;

b) la contrepartie transférée pour l'entreprise acquise (ou l'autre montant utilisé pour évaluer le goodwill);

c) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise par l'acquéreur; et

d) le goodwill ou le profit résultant dans le cas d'une acquisition à des conditions avantageuses.

47. L'entreprise acquise doit prendre en compte tous les critères pertinents pour déterminer si l'information obtenue après la date d'acquisition doit aboutir à un ajustement des montants provisoires comptabilisés ou si cette information résulte d'événements intervenus après la date

▼M12

d'acquisition. Les critères pertinents englobent la date à laquelle l'information additionnelle a été obtenue, et la capacité de l'acquéreur d'identifier un motif pour modifier les montants provisoires. Une information obtenue peu après la date d'acquisition est davantage susceptible de refléter les circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition qu'une information obtenue plusieurs mois plus tard. Ainsi, à moins de pouvoir identifier un événement intervenu dans l'intervalle et qui a modifié sa juste valeur, la vente d'un actif à un tiers peu après la date d'acquisition pour un montant sensiblement différent de sa juste valeur provisoire déterminée à cette date est probablement indicative d'une erreur dans le montant provisoire.

48. L'acquéreur comptabilise une augmentation (une diminution) du montant provisoire comptabilisé pour un actif (un passif) identifiable par le biais d'une diminution (augmentation) du goodwill. Cependant, une information nouvelle obtenue pendant la période d'évaluation peut aboutir parfois à un ajustement du montant provisoire de plusieurs actifs ou passifs. Par exemple, l'acquéreur pourrait avoir repris un passif pour payer les dommages liés à un accident dans l'un des sites de l'entreprise acquise, dont tout ou partie est couvert par la police d'assurance responsabilité de l'entreprise acquise. Si l'acquéreur, pendant la période d'évaluation, obtient de nouvelles informations relatives à la juste valeur à la date d'acquisition de ce passif, l'ajustement du goodwill résultant d'un changement du montant provisoire comptabilisé pour ce passif doit être compensé (en tout ou en partie) par un ajustement correspondant du goodwill, résultant d'un changement au montant provisoire comptabilisé pour l'indemnisation à recevoir de l'assureur.

49. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit comptabiliser les ajustements des montants provisoires comme si la comptabilisation du regroupement d'entreprises avait été achevée à la date d'acquisition. Donc l'acquéreur doit, si nécessaire, réexaminer les informations comparatives des périodes antérieures présentées dans les états financiers, et notamment pratiquer d'éventuels changements des amortissements ou autres effets sur les produits comptabilisés pendant la comptabilisation initiale.

50. Après la fin de la période d'évaluation, l'acquéreur ne doit réviser la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises que pour corriger une erreur selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Déterminer ce qui fait partie d'une transaction de regroupement d'entreprises

51. L'acquéreur et l'entreprise acquise peuvent entretenir, avant que les négociations relatives au regroupement d'entreprises ne commencent, des relations préexistantes ou un autre accord ou elles peuvent avoir conclu pendant les négociations un accord distinct du regroupement d'entreprises. Quel que soit le cas, l'acquéreur doit identifier tout montant qui ne fait pas partie de ce que l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou ses détenteurs antérieurs) ont échangé lors du regroupement d'entreprises, à savoir les montants qui ne font pas partie de l'échange portant sur l'entreprise acquise. En application de la méthode de l'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser seulement la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise et les actifs acquis et les passifs repris en échange de l'entreprise acquise. Les transactions séparées doivent être comptabilisées selon les IFRS concernées.

▼M12

52. Une transaction conclue par l'acquéreur ou pour son compte, ou encore principalement au profit de l'acquéreur ou de l'entité regroupée, plutôt que principalement au profit de l'entreprise acquise (ou de ses détenteurs antérieurs) avant le regroupement, constitue probablement une transaction séparée. Voici des exemples de transactions séparées qui ne sont pas à inclure lors de l'application de la méthode de l'acquisition:

a) une transaction qui, en réalité, règle des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'entreprise acquise;

b) une transaction qui rémunère des salariés ou des détenteurs antérieurs de l'entreprise acquise pour des services futurs; et

c) une transaction qui rembourse à l'entreprise acquise ou à un de ses détenteurs antérieurs le paiement de coûts relatifs à l'acquisition qui sont propres à l'acquéreur.

Les paragraphes B50 à B62 fournissent le guide d'application correspondant.

Frais connexes à l'acquisition

53. Les frais connexes à l'acquisition sont les coûts que l'acquéreur encourt pour effectuer un regroupement d'entreprises. Parmi ces coûts figurent les commissions d'apporteur d'affaires; les honoraires de conseil, juridiques, comptables, de valorisation et autre honoraires professionnels ou de conseil; les frais administratifs généraux, y compris les coûts de fonctionnement d'un département interne chargé des acquisitions; ainsi que les coûts d'enregistrement et d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres. L'acquéreur doit comptabiliser les coûts connexes à l'acquisition en charges pour les périodes au cours desquelles les coûts sont encourus et les services, reçus, à une exception près. Les coûts d'émission de titres d'emprunt ou de capitaux propres doivent être comptabilisés selon IAS 32 et IAS 39.

ÉVALUATION ET COMPTABILISATION ULTÉRIEURES

54. En général, un acquéreur doit procéder à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieure des actifs acquis, des passifs repris ou encourus et des instruments de capitaux propres émis à l'occasion d'un regroupement d'entreprises selon les autres IFRS applicables pour ces éléments, en fonction de leur nature. Cependant, la présente Norme fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieure des actifs acquis, des passifs repris ou encourus et des instruments de capitaux propres émis lors d'un regroupement d'entreprises suivants:

a) droits recouvrés;

b) passifs éventuels comptabilisés à la date d'acquisition;

c) actifs compensatoires; et

d) contrepartie éventuelle

Le paragraphe B63 fournit le guide d'application correspondant.

Droits recouvrés

55. Un droit recouvré comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle doit être amorti sur la période contractuelle résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé. Un acquéreur qui vend ultérieurement à un tiers un droit recouvré doit intégrer la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle à la détermination du profit ou de la perte sur la vente.

▼M12

Passifs éventuels

56. Après la comptabilisation initiale et jusqu'à l'extinction, l'annulation ou l'expiration du passif, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans un regroupement d'entreprises en retenant le plus élevé des montants suivants:

a) le montant qui serait comptabilisé selon IAS 37; et

b) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.

Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés selon IAS 39.

Actifs compensatoires

57. À la fin de chaque période de reporting ultérieure, l'acquéreur doit évaluer un actif compensatoire qui a été comptabilisé à la date d'acquisition selon la même base que l'actif ou le passif donnant lieu à indemnisation, sous réserve d'éventuelles limites contractuelles de son montant et, pour un actif compensatoire qui n'est pas évalué ensuite à sa juste valeur, l'appréciation de la direction quant à la recouvrabilité de l'actif compensatoire. L'acquéreur doit décomptabiliser l'actif compensatoire seulement lorsqu'il recouvre l'actif, le vend ou perd tout droit sur lui par ailleurs.

Contrepartie éventuelle

58. Certains changements de la juste valeur de la contrepartie éventuelle que l'acquéreur comptabilise après la date d'acquisition peuvent résulter d'informations complémentaires que l'acquéreur a obtenues après cette date à propos des faits et des circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Ces changements sont des ajustements de la période d'évaluation, conformément aux paragraphes 45 à 49. Toutefois, les changements résultant d'événements postérieurs à la date d'acquisition, tels que la réalisation d'un objectif de résultat, le fait d'atteindre un cours de l'action donné ou d'atteindre un jalon dans un projet de recherche et développement, ne sont pas des ajustements de période d'évaluation. L'acquéreur doit comptabiliser les changements de juste valeur de contreparties éventuelles qui ne sont pas des ajustements de la période d'évaluation comme suit:

a) La contrepartie éventuelle classée en capitaux propres ne doit pas être réévaluée et son règlement ultérieur doit être comptabilisé en capitaux propres.

b) La contrepartie éventuelle classée comme un actif ou un passif qui:

i) est un instrument financier et qui relève du champ d'application de IAS 39 doit être évalué à la juste valeur, tout profit ou perte en résultant étant comptabilisé soit en résultat, soit en autres éléments du résultat global selon cette IFRS.

ii) ne relève pas du champ d'application de IAS 39 doit être comptabilisée selon IAS 37 ou des autres IFRS, selon le cas.

INFORMATIONS À FOURNIR

59. L'acquéreur doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financiers d'un regroupement d'entreprises qui survient:

a) pendant la période de reporting courante; ou

▼M12

b) après la fin de la période de reporting mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.

60. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 59, l'acquéreur doit fournir l'information visée aux paragraphes B64 à B66.

61. L'acquéreur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des ajustements comptabilisés pendant la période courante correspondant à des regroupements d'entreprises qui sont survenus pendant la période courante ou au cours de périodes antérieures.

62. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 61, l'acquéreur doit fournir l'information visée au paragraphe B67.

63. Si les informations spécifiques qu'imposent de fournir la présente Norme ainsi que d'autres Normes ne satisfont pas aux objectifs énoncés aux paragraphes 59 et 61, l'acquéreur doit fournir les informations complémentaires qui sont nécessaires pour y satisfaire.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Date d'entrée en vigueur

64. La présente Norme doit être appliquée à titre prospectif aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est le début de la première période annuelle de reporting ouverte à compter du 1er juillet 2009 ou une date postérieure. Une application anticipée est autorisée. La présente Norme ne sera toutefois appliquée qu'au début d'une période annuelle ouverte à compter du 30 juin 2007. Si une entité applique la présente Norme avant le 1er juillet 2009, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IAS 27 (amendée par l'International Accounting Standards Board en 2008).

Dispositions transitoires

65. Les actifs et les passifs nés de regroupements d'entreprises dont les dates d'acquisition ont précédé l'entrée en vigueur de la présente Norme ne doivent pas être ajustés lors de son entrée en vigueur.

66. Une entité telle qu'une entité mutuelle qui n'a pas encore appliqué IFRS 3 et qui a connu un ou plusieurs regroupements d'entreprises comptabilisés selon la méthode de l'acquisition doit appliquer les dispositions transitoires des paragraphes B68 et B69.

Impôts sur le résultat

67. Dans le cas de regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est antérieure à la mise en application de la présente Norme, l'acquéreur doit appliquer les dispositions du paragraphe 68 de IAS 12, telles qu'amendées par la présente Norme, à titre prospectif. En d'autres termes, l'acquéreur ne doit pas ajuster les variations d'actifs d'impôt différés comptabilisés à l'occasion de regroupements d'entreprises antérieurs. Cependant, à compter de la date de mise en application de la présente Norme, l'acquéreur doit comptabiliser, au titre d'ajustement du résultat (ou si IAS 12 l'impose, en dehors du résultat), les changements des actifs d'impôt différés comptabilisés.

RETRAIT DE IFRS 3 (2004)

68. La présente Norme annule et remplace IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (telle que publiée en 2004).

▼**M12**

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

entreprise acquise	L'entreprise ou les entreprises dont l'**acquéreur** obtient le contrôle à l'occasion d'un **regroupement d'entreprises**.
acquéreur	L'entité qui obtient le contrôle de l'**entreprise acquise**.
date d'acquisition	La date à laquelle l'**acquéreur** obtient le contrôle de l'**entreprise acquise**.
entreprise	Un ensemble intégré d'activités et d'actifs, susceptible d'être exploité et géré dans le but de fournir un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement aux autres détenteurs, sociétaires ou participants.
regroupement d'entreprises	Une transaction ou un autre événement au cours duquel un **acquéreur** obtient le contrôle d'une ou plusieurs **entreprises** Les transactions parfois désignées sous le vocable de «vraies fusions» ou de «fusions entre égaux» sont également des **regroupements d'entreprises** puisque ce terme est utilisé dans la présente Norme.
contrepartie éventuelle	Généralement, une obligation de l'**acquéreur** de transférer des actifs ou des **parts de capitaux propres** supplémentaires aux détenteurs antérieurs d'une **entreprise acquise** dans le cadre de l'échange visant le **contrôle** de l'entreprise acquise, si certains événements futurs surviennent ou si certaines conditions sont remplies. Cela étant, une contrepartie éventuelle peut également donner à l'**acquéreur** le droit de restituer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies.
contrôle	Le pouvoir de diriger les méthodes financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.
participation(s)	Aux fins de la présente Norme, l'expression participation est utilisée au sens large pour désigner une participation dans des entités détenues par des investisseurs ainsi que des participations de détenteur, de sociétaire ou de participant dans des **entités mutuelles**.
juste valeur	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
goodwill	Un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un **regroupement d'entreprises** qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément.

▼**M12**

identifiable	Un actif est *identifiable* s'il: a) est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là; ou b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.
immobilisation incorporelle	Actif non monétaire identifiable sans substance physique.
entité mutuelle	Une entité, autre qu'une entité détenue par un investisseur, qui fournit des dividendes, des coûts réduits ou d'autres avantages économiques, directement à ses **détenteurs**, ses sociétaires ou ses participants. Ainsi, une compagnie d'assurance mutuelle, une coopérative d'épargne et une entité coopérative sont toutes des entités mutuelles.
participation ne donnant pas le contrôle	La participation dans une filiale qui n'est pas attribuable, directement ou indirectement, à une société mère.
détenteurs	Aux fins de la présente Norme, l'expression *détenteurs* est utilisée au sens large pour désigner des détenteurs de **participations**.

Annexe B

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES IMPLIQUANT DES ENTITÉS SOUS CONTRÔLE COMMUN [APPLICATION DU PARAGRAPHE 2(c)]

B1 La présente Norme ne s'applique pas à un regroupement d'entreprises portant sur des entités ou des entreprises sous contrôle commun. Un regroupement d'entreprises impliquant des entités ou des entreprises sous contrôle commun est un regroupement d'entreprises dans lequel la totalité des entités ou entreprises se regroupant sont contrôlées in fine par la même partie ou les mêmes parties, tant avant qu'après le regroupement d'entreprises, et ce contrôle n'est pas temporaire.

B2 Un groupe de personnes sera considéré comme contrôlant une entité lorsque, à la suite d'accords contractuels, ces personnes ont collectivement le pouvoir de diriger ses politiques financières et opérationnelles pour retirer des avantages de ses activités. Par conséquent, un regroupement d'entreprises est en dehors du champ d'application de la présente Norme lorsque ce même groupe de personnes a, à la suite d'accords contractuels, le pouvoir collectif in fine de diriger les politiques financières et opérationnelles de chacune des entités se regroupant pour retirer des avantages de leurs activités, et lorsque ce pouvoir collectif in fine n'est pas temporaire.

▼**M12**

B3 Une entité peut être contrôlée par une personne, ou par un groupe de personnes agissant ensemble selon un accord contractuel, et cette personne ou ce groupe de personnes peut ne pas être assujetti(e) aux dispositions des Normes en matière d'information financière. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que les entités se regroupant soient incluses dans les mêmes états financiers consolidés pour qu'un regroupement d'entreprises soit considéré comme un regroupement impliquant des entités sous contrôle commun.

B4 L'importance avant et après le regroupement d'entreprises des participations ne donnant pas le contrôle dans chacune des entités se regroupant n'est pas pertinente pour déterminer si le regroupement implique des entités sous contrôle commun. De même, le fait qu'une des entités se regroupant est une filiale qui a été exclue des états financiers consolidés n'est pas pertinent pour déterminer si un groupement d'entreprises implique des entités sous contrôle commun.

IDENTIFIER UN REGROUPEMENT D'ENTREPRISES (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 3)

B5 La présente Norme définit un regroupement d'entreprises comme une transaction ou un autre événement au cours duquel un acquéreur obtient le contrôle d'une ou plusieurs entreprises. Un acquéreur pourrait obtenir le contrôle d'une entreprise acquise de diverses manières, comme par exemple:

a) en transférant de la trésorerie, des équivalents de trésorerie ou d'autres actifs (y compris des actifs nets qui constituent une entreprise);

b) en encourant des passifs;

c) en émettant des parts de capitaux propres;

d) en fournissant plusieurs types de contreparties; ou

e) sans transférer de contrepartie, y compris exclusivement par contrat (voir paragraphe 43).

B6 Un regroupement d'entreprises peut être structuré de diverses façons pour des raisons juridiques, fiscales ou autres, dont la liste non exhaustive comprend:

a) une ou plusieurs entreprises deviennent des filiales d'un acquéreur, ou les actifs nets d'une ou plusieurs entreprises sont juridiquement fusionnés avec l'acquéreur;

b) une entité se regroupant transfère ses actifs nets, ou ses détenteurs transfèrent leurs parts de capitaux propres, à une autre entité se regroupant ou à ses détenteurs.

c) toutes les entités se regroupant transfèrent leurs actifs nets, ou les détenteurs de ces entités transfèrent leurs participations, à une entité nouvellement constituée (situation parfois désignée par l'expression «transaction de roll-up/put-together»); ou

d) un groupe de détenteurs antérieurs de l'une des entités se regroupant obtient le contrôle de l'entité après regroupement.

▼**M12**

DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 3)

B7 Une entreprise se compose d'entrées et de processus, appliqués à ces entrées, qui sont susceptibles de créer des sorties. Même si une entreprise a généralement des sorties, ces sorties ne sont pas requises pour qu'un ensemble intégré réponde à la définition d'une entreprise. Les trois éléments constitutifs d'une entreprise sont définis comme suit:

a) *Entrée:* toute ressource économique qui crée ou qui a la capacité de créer des sorties lorsqu'un ou plusieurs processus y sont appliqués. C'est le cas, par exemple, d'actifs non courants (y compris les immobilisations incorporelles ou des droits d'utiliser des actifs non courants), des droits de propriété intellectuelle, de la capacité d'obtenir un accès aux matériels ou aux droits et aux membres du personnel nécessaires.

b) *Processus:* tout système, standard, protocole, convention ou règle qui, une fois appliqué(e) à une entrée ou à des entrées, crée ou a la possibilité de créer des sorties. C'est le cas par exemple de processus de gestion stratégique, de processus opérationnels et de processus de gestion de ressources. Ces processus sont généralement documentés, mais une main-d'œuvre organisée dotée des compétences et de l'expérience nécessaires, qui suit des règles et des conventions, peut fournir les processus nécessaires susceptibles d'être appliqués à des entrées pour créer des sorties. (Les systèmes de comptabilité, de facturation, de gestion des rémunérations et autres systèmes administratifs sont des processus qui ne servent généralement pas à créer des sorties.)

c) *Sortie:* Le résultat d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui fournissent ou qui sont susceptibles de fournir un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement aux autres détenteurs, sociétaires ou participants.

B8 Pour pouvoir être exécuté et géré aux fins qui ont été définies, un ensemble intégré d'activités et d'actifs nécessite deux éléments essentiels: les entrées et les processus appliqués à ces entrées, qui sont ou seront utilisés ensemble pour créer des sorties. Cependant, une entreprise n'inclut pas nécessairement toutes les entrées ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploitation de cette entreprise si les intervenants de marché sont capables d'acquérir l'entreprise et de continuer à produire des sorties, par exemple en intégrant l'entreprise avec leurs propres entrées et leurs propres processus.

B9 La nature des éléments constitutifs d'une entreprise varie selon les secteurs et selon la structure des activités d'une entité, ainsi que selon le stade de développement de l'entité. Les entreprises établies ont souvent différents types d'entrées, de processus et de sorties, tandis que les entreprises nouvelles ont souvent peu d'entrées et de processus et parfois même une seule sortie (produit). Presque toutes les entreprises ont également des passifs, mais une entreprise ne doit pas nécessairement en avoir.

B10 Un ensemble intégré d'activités et d'actifs en phase de développement pourrait ne pas avoir de sorties. Si ce n'est pas le cas, un acquéreur doit prendre en considération d'autres critères pour déterminer si l'ensemble constitue une entreprise. Parmi ces critères, citons (liste non exhaustive) le fait de savoir si l'ensemble:

a) a entamé des activités principales planifiées;

b) a des salariés, des droits de propriété intellectuelle et d'autres entrées et processus qui pourraient être appliqués à ces entrées;

▼**M12**

c) met en application un plan visant à produire des sorties; et

d) sera en mesure d'atteindre des clients qui achèteront les sorties.

Ces critères ne doivent pas être tous présents pour qu'un ensemble intégré d'activités et d'actifs donné en phase de développement réponde à la définition d'une entreprise.

B11 Pour déterminer si un ensemble particulier d'actifs et d'activités est une entreprise, il convient d'étudier si l'ensemble intégré peut être mené et géré en tant qu'entreprise par un intervenant de marché. Dès lors, pour évaluer si un ensemble donné est une entreprise, il n'est pas pertinent de savoir si un vendeur exploitait l'ensemble comme une entreprise ou si l'acquéreur entend exploiter l'ensemble comme une entreprise.

B12 À défaut de preuve contraire, un ensemble particulier d'actifs et d'activités comportant du goodwill doit être présumé constituer une entreprise. Néanmoins, une entreprise ne doit pas nécessairement comporter du goodwill.

IDENTIFIER L'ACQUÉREUR (APPLICATION DES PARAGRAPHES 6 ET 7)

B13 Les indications figurant dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* doivent être utilisées pour identifier l'acquéreur – à savoir l'entité qui obtient le *contrôle* de l'entreprise acquise. Si un regroupement d'entreprises a eu lieu mais que l'application des indications dans IAS 27 ne désigne pas clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, il sera tenu compte des critères visés aux paragraphes B14 à B18 pour le déterminer.

B14 Dans un regroupement d'entreprises réalisé principalement par un transfert de trésorerie ou d'autres actifs ou en encourant des passifs, l'acquéreur est généralement l'entité qui transfère la trésorerie ou les autres actifs ou qui encourt les passifs.

B15 Dans un regroupement d'entreprises réalisé principalement par un échange de participations, l'acquéreur est généralement l'entité émettrice. Cependant, dans certains regroupements d'entreprises, généralement appelés «acquisition inversée», l'entité émettrice est l'entreprise acquise. Les paragraphes B19 à B27 fournissent des indications sur la comptabilisation d'acquisitions inversées. D'autres faits et circonstances pertinents doivent également être pris en compte pour identifier l'acquéreur dans un regroupement d'entreprises effectué par échange de participations, et notamment:

a) *le poids relatif des droits de vote dans l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont les détenteurs, en tant que groupe, conservent ou reçoivent la part la plus importantes des droits de vote dans l'entité regroupée. Pour déterminer quel groupe de détenteurs reçoit ou conserve la part la plus importante des droits de vote, une entité doit prendre en compte l'existence d'éventuels accords de vote inhabituels ou spéciaux et de l'existence d'options, de warrants ou de titres convertibles.

b) *l'existence d'un important bloc minoritaire de droits de vote dans l'entité regroupée si aucun autre détenteur ou groupe organisé de détenteurs ne dispose d'un bloc significatif de droits de vote* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont le détenteur unique ou le groupe organisé de détenteurs détient le principal bloc minoritaire de droits de vote dans l'entité regroupée.

▼**M12**

c) *la composition de l'organe de direction de l'entité regroupée* – l'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont les détenteurs ont la possibilité d'élire ou de désigner ou de révoquer une majorité des membres de l'organe de direction de l'entité regroupée.

d) *la composition de la direction de l'entité regroupée* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont (l'ancienne) direction domine la gestion de l'entité regroupée.

e) les modalités de l'échange de participations – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant qui paie une surcote en plus de la juste valeur avant regroupement des participations de l'autre ou des autres entité(s) se regroupant.

B16 L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont la taille relative (évaluée, par exemple, en termes d'actifs, de produits ou de bénéfice) est sensiblement supérieure à celle de l'autre ou des autres entité(s) se regroupant.

B17 Dans un regroupement d'entreprises portant sur plus de deux entités, la détermination de l'acquéreur impliquera notamment de déterminer laquelle des entités se regroupant a lancé le regroupement, ainsi que la taille relative des entités se regroupant.

B18 Une nouvelle entité constituée pour effectuer un regroupement n'est pas nécessairement l'acquéreur. Si une nouvelle entité est créée pour émettre des instruments de capitaux propres en vue d'effectuer un regroupement d'entreprises, l'une des entités se regroupant qui existait avant le regroupement d'entreprises doit être identifiée comme étant l'acquéreur en application des indications des paragraphes B13 à B17. En revanche, une nouvelle entité qui transfère de la trésorerie ou d'autres actifs ou qui encourt des passifs en contrepartie peut être l'acquéreur.

ACQUISITIONS INVERSÉES

B19 Une acquisition inversée se produit lorsque l'entité qui émet les titres (l'acquéreur sur le plan juridique) est identifiée comme étant l'entreprise acquise sur le plan comptable, sur la base des indications des paragraphes B13 à B18. L'entité dont les participations sont acquises (l'entreprise acquise sur le plan juridique) doit être l'acquéreur sur le plan comptable pour que la transaction soit considérée comme étant une acquisition inversée. Ainsi, des acquisitions inversées ont parfois lieu lorsqu'une entité non cotée veut entrer en bourse sans s'inscrire à la cote. Pour y parvenir, l'entité non cotée va organiser un échange de titres avec une entité cotée. Dans cet exemple, l'entité cotée est l'**acquéreur sur le plan juridique** parce que c'est elle qui a émis les titres, et l'entité non cotée est l'**entreprise acquise sur le plan juridique** parce que ce sont ses titres qui ont été acquis. Cependant, l'application des indications dans les paragraphes B13 à B18 mène à identifier

a) l'entité cotée comme étant l'**entreprise acquise** sur le plan comptable (l'entreprise acquise comptable); et

b) l'entité non cotée comme étant l'**acquéreur** sur le plan comptable (l'acquéreur comptable);

▼M12

L'entreprise acquise comptable doit satisfaire à la définition d'une entreprise pour que la transaction puisse être comptabilisée comme une acquisition inversée, et l'ensemble des principes de comptabilisation et d'évaluation de la présente Norme, y compris l'obligation de comptabilisation du goodwill, s'appliquent.

Évaluer la contrepartie transférée

B20 Dans une acquisition inversée, l'acquéreur sur le plan comptable n'émet aucune contrepartie en échange de l'entreprise acquise. En revanche, l'entreprise acquise sur le plan comptable émet généralement ses instruments de capitaux propres en faveur de l'acquéreur sur le plan comptable. De même, la juste valeur, à la date d'acquisition, de la contrepartie transférée par l'acquéreur sur le plan comptable pour sa participation dans l'entreprise acquise sur le plan comptable est déterminée par le nombre de parts de capitaux propres que la filiale sur le plan juridique aurait eu à émettre pour donner aux détenteurs de la société mère sur le plan juridique le même pourcentage de participation dans l'entité regroupée que celui qui résulte de l'acquisition inversée. La juste valeur du nombre de parts de capitaux propres calculée de cette manière peut être utilisée comme juste valeur de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise.

Préparation et présentation des états financiers consolidés

B21 Les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée sont présentés sous le nom de la société mère (entreprise acquise sur le plan comptable), mais décrits dans les notes comme étant la suite des états financiers de la filiale sur le plan juridique (c'est-à-dire l'acquéreur sur le plan comptable), moyennant un ajustement, qui consiste à ajuster rétroactivement le capital social de l'acquéreur sur le plan comptable de manière à refléter le capital social de l'entreprise acquise sur le plan comptable. Cet ajustement est nécessaire pour refléter le capital de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable). Les informations comparatives présentées dans ces états financiers consolidés sont également ajustées à titre rétroactif pour refléter le capital social de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable).

B22 Du fait que les états financiers consolidés représentent la suite des états financiers de la filiale sur le plan juridique, à l'exception de sa structure de capital, les états financiers reflètent:

a) les actifs et les passifs de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) comptabilisés et évalués à leur valeur comptable préalable au regroupement.

b) les actifs et les passifs de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable) comptabilisés et évalués selon la présente Norme.

c) Les résultats non distribués et autres soldes de capitaux propres de la filiale au sens juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) **avant** le regroupement d'entreprises.

d) le montant comptabilisé comme instruments de capitaux propres émis dans les états financiers consolidés déterminé en ajoutant, aux capitaux propres émis de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) immédiatement avant le regroupement d'entreprises, la juste valeur de la société mère sur le plan juridique (entreprise acquise sur le plan comptable) déterminée selon la présente Norme. Toutefois, la structure des capitaux propres (c.-à-d. le nombre et le type de parts de capitaux propres

▼M12

émises) reflète la structure des capitaux propres de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable), y compris les parts de capitaux propres émises par la société mère sur le plan juridique pour effectuer le regroupement. En conséquence, la structure des capitaux propres de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) est retraitée en utilisant le cours d'échange établi dans la convention d'acquisition en vue de refléter le nombre d'actions de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable) émises lors de l'acquisition inversée.

e) la quote-part de la participation ne donnant pas le contrôle de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) dans la juste valeur antérieure au regroupement des résultats non distribués et d'autres parts de capitaux propres, comme indiqué aux paragraphes B23 et B24.

Participation ne donnant pas le contrôle

B23 Dans une acquisition inversée, certains des détenteurs de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) pourraient ne pas échanger leurs titres contre ceux de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable). Ces détenteurs sont traités comme participation ne donnant pas le contrôle dans les états financiers consolidés après l'acquisition inversée. Cela tient au fait que les détenteurs de l'entreprise acquise sur le plan juridique qui n'échangent pas leurs parts de capitaux propres contre des parts de capitaux propres de l'acquéreur sur le plan juridique n'ont une part d'intérêt que dans le résultat et l'actif net de l'entreprise acquise sur le plan juridique, et non dans le résultat et l'actif net de l'entité regroupée. Inversement, même si l'acquéreur sur le plan juridique est l'entreprise acquise sur le plan comptable, les détenteurs de l'acquéreur sur le plan juridique ont une part d'intérêt dans le résultat et l'actif net de l'entité regroupée.

B24 Les actifs et les passifs de l'entreprise acquise sur le plan juridique sont comptabilisés et évalués dans les états financiers consolidés à leur valeur comptable préalable au regroupement [voir le paragraphe B22(a)]. En conséquence, dans une acquisition inversée, la participation ne donnant pas le contrôle reflète la quote-part des actionnaires qui n'exercent pas le contrôle dans la valeur comptable préalable au regroupement de l'actif net de l'entreprise acquise sur le plan juridique même si les participations ne donnant pas le contrôle dans d'autres acquisitions sont évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Résultat par action

B25 Comme indiqué au paragraphe B22(d), la structure des capitaux propres qui figure dans les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée reflète la structure des capitaux propres de l'acquéreur sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable), y compris les titres émis par l'acquéreur sur le plan juridique pour effectuer le regroupement d'entreprises.

B26 Pour le calcul du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation (le dénominateur dans le calcul du résultat par action) pendant la période au cours de laquelle l'acquisition inversée se produit:

a) le nombre d'actions ordinaires en circulation entre l'ouverture de cette période et la date d'acquisition doit être calculé sur la base du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires de l'entreprise acquise sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) émises pendant la période multiplié par le cours d'échange prévu dans la convention de fusion; et

b) le nombre d'actions ordinaires en circulation entre la date d'acquisition et la fin de cette période doit être le nombre d'actions ordinaires réel de l'acquéreur sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable) en circulation au cours de cette période.

▼M12

B27 Le résultat de base par action pour chaque période comparative antérieure à la date d'acquisition présentée dans les états financiers consolidés à la suite d'une acquisition inversée doit être calculé en divisant:

a) le résultat de l'entreprise acquise sur le plan juridique attribuable aux actionnaires ordinaires pour chacune de ces périodes par

b) le nombre moyen pondéré historique d'actions ordinaires de l'entreprise acquise sur le plan juridique en circulation multiplié par le cours d'échange prévu dans la convention d'acquisition.

COMPTABILISER DES ACTIFS PARTICULIERS ACQUIS ET DES PASSIFS REPRIS (APPLICATION DES PARAGRAPHES 10 À 13)

Contrats de location simple

B28 L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun actif ou passif lié à un contrat de location simple dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que locataire, à l'exception des cas prévus aux paragraphes B29 et B30.

B29 L'acquéreur doit déterminer si les termes de chaque contrat de location simple où l'entreprise acquise apparaît en tant que locataire sont favorables ou défavorables. L'acquéreur doit comptabiliser une immobilisation incorporelle si les si les modalités d'un contrat de location simple sont favorables par comparaison aux conditions de marché et un passif si les termes sont défavorables par comparaison aux conditions de marché. Le paragraphe B42 fournit des indications en matière d'évaluation de la juste valeur à la date d'acquisition d'actifs qui font l'objet de contrats de location simple où l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur.

B30 Une immobilisation incorporelle identifiable peut être associée à un contrat de location simple, et elle peut traduire la volonté d'intervenants du marché de valoriser le contrat de location même s'il est conclu à des conditions de marché par exemple, la location de porte d'embarquement dans un aéroport ou d'un point de vente au détail dans un espace commercial de premier choix pourrait procurer un accès à un marché où d'autres avantages économiques futurs qui répondent à la définition d'immobilisation incorporelle identifiable telle qu'une relation client par exemple. Dans une telle situation, l'acquéreur doit comptabiliser l'immobilisation ou les immobilisations incorporelle(s) identifiable(s) connexe(s) selon le paragraphe B31.

Immobilisations incorporelles

B31 L'acquéreur doit comptabiliser séparément du goodwill les immobilisations incorporelles identifiables acquises lors d'un regroupement d'entreprises. Une immobilisation incorporelle est identifiable si elle respecte soit le critère de séparabilité soit le critère légal-contractuel.

B32 Une immobilisation incorporelle qui respecte le critère légal-contractuel est identifiable même si l'immobilisation n'est pas transférable ou séparable de l'entreprise acquise ou encore d'autres droits et obligations. Par exemple:

a) une entreprise acquise loue une usine de fabrication au titre d'un contrat de location dont les termes sont favorables par comparaison aux conditions du marché. Les termes du contrat de location interdisaient explicitement le transfert du contrat de location (que ce soit par une vente par une sous-location). Le montant à concurrence duquel les termes du contrat de location sont favorables par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour des éléments identiques ou similaires est une immobilisation incorporelle qui répond au critère légal-contractuel autorisant une comptabilisation distincte du goodwill, même si l'acquéreur ne peut céder ou transférer le contrat de location.

▼**M12**

b) une entreprise acquise détient et exploite une centrale nucléaire. L'autorisation d'exploiter cette centrale électrique est une immobilisation incorporelle qui répond au critère légal-contractuel autorisant une comptabilisation séparée du goodwill, même si l'acquéreur ne peut la céder ou la transférer séparément de la centrale électrique acquise. Un acquéreur peut comptabiliser la juste valeur de la licence d'exploitation et la juste valeur de la centrale électrique comme un actif unique à pour les besoins de l'information financière si les durées d'utilité des deux actifs sont similaires.

c) une entreprise acquise détient un brevet technologique. Elle a concédé ce brevet à des tiers pour leur usage exclusif en dehors du marché national, il perçoit en échange un pourcentage spécifié des produits futurs des activités ordinaires à l'étranger. Le brevet technologique et le contrat de licence correspondant remplissent tous deux le critère légal-contractuel autorisant la comptabilisation distincte du goodwill même s'il ne serait pas pratique de céder ou d'échanger séparément le brevet et le contrat de licence correspondant.

B33 Le critère de séparabilité signifie qu'une immobilisation incorporelle acquise est susceptible d'être séparée ou dissociée de l'entreprise acquise et d'être vendue, cédée, concédée par licence, louée ou échangée, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable liés; Une immobilisation incorporelle que l'acquéreur serait susceptible de vendre, de concéder par licence ou encore d'échanger contre quelque chose de valeur remplit le critère de séparabilité même si l'acquéreur n'a pas l'intention de la vendre, de la concéder par licence ou de l'échanger. Une immobilisation incorporelle acquise remplit le critère de séparabilité s'il existe des preuves de transactions d'échange de ce type d'actifs ou d'actifs de type similaire, même si ces transactions sont peu fréquentes et indépendamment du fait que l'acquéreur y soit impliqué. Par exemple, des listes de clients et des listes d'abonnés sont fréquemment concédées par licence et elles remplissent donc le critère de séparabilité. Même si une entreprise acquise estime que ses listes de clients présentent des caractéristiques différentes de celles d'autres listes de clients, le fait que des listes de clients soient fréquemment concédées par licence signifie généralement que la liste de clients acquise répond au critère de séparabilité. Cependant, une liste de clients acquise lors d'un regroupement d'entreprises ne satisferait pas au critère de séparabilité si les conditions de confidentialité ou autres conditions contractuelles interdisaient à une entité de vendre, de louer ou d'échanger par ailleurs des informations sur ses clients.

B34 Une immobilisation incorporelle qui n'est pas individuellement séparable de l'entreprise acquise ou de l'entité regroupée répond aux critères de séparabilité si elle est séparable en association avec un contrat, un actif ou un passif identifiable lié. Par exemple:

a) des intervenants de marché échangent des dépôts et les immobilisations incorporelles liées que représente la relation avec le déposant dans des transactions d'échange observables. En conséquence, l'acquéreur doit comptabiliser l'immobilisation incorporelle que représente la relation avec le déposant séparément du goodwill.

b) une entreprise acquise détient une marque de fabrique déposée et une expertise technique documentée mais non brevetée utilisée pour fabriquer le produit portant ce nom de marque. Pour transférer la propriété d'une marque de fabrique, le détenteur doit également transférer tout ce qui est nécessaire pour permettre au nouveau détenteur de produire un produit ou un service qu'il est impossible de distinguer de celui produit par le détenteur précédent. Puisque l'expertise technique non brevetée doit être séparée de l'entreprise acquise ou de l'entité regroupée et vendue si la marque de fabrique correspondante est vendue, elle remplit le critère de séparabilité.

▼**M12**

Droits recouvrés

B35 Dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, un acquéreur peut recouvrer un droit qu'il avait antérieurement accordé à l'entreprise acquise, d'utiliser un ou plusieurs actifs comptabilisés ou non comptabilisés de l'acquéreur. Des exemples de tels droits sont notamment le droit d'utiliser le nom commercial de l'acquéreur en vertu d'un contrat de franchise ou le droit d'utiliser la technologie de l'acquéreur en vertu d'un contrat de licence de technologie. Un droit recouvré est une immobilisation incorporelle identifiable que l'acquéreur comptabilise séparément du goodwill. Le paragraphe 29 fournit les indications sur l'évaluation d'un droit recouvré et le paragraphe 55 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'un droit recouvré.

B36 Si les termes du contrat donnant naissance à un droit recouvré sont favorables ou défavorables par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour les mêmes éléments ou pour des éléments similaires, l'acquéreur doit comptabiliser un profit ou une perte d'extinction. Le paragraphe B52 fournit des indications pour l'évaluation de ce résultat d'extinction.

La main-d'œuvre assemblée et autre éléments qui ne sont pas identifiables

B37 L'acquéreur intègre au goodwill la valeur d'une immobilisation incorporelle acquise qui n'est pas identifiable à la date d'acquisition. Par exemple, un acquéreur peut attribuer une valeur à l'existence d'une main-d'œuvre assemblée, qui est un ensemble existant de salariés grâce auxquels l'acquéreur peut continuer d'exploiter une entreprise acquise à compter de la date d'acquisition. Une main-d'œuvre assemblée ne représente pas le capital intellectuel de la main-d'œuvre compétente: les connaissances et l'expérience (souvent spécialisées) que les salariés d'une entreprise acquise apportent à leur travail. Puisque la main-d'œuvre assemblée n'est pas un actif identifiable à comptabiliser séparément du goodwill, aucune valeur qui y serait attribuée n'est intégrée dans le goodwill.

B38 L'acquéreur intègre également au goodwill la valeur attribuée aux éléments qui ne répondent pas aux conditions d'un actif à la date d'acquisition. Par exemple, l'acquéreur pourrait attribuer une valeur aux contrats potentiels que l'entreprise acquise négocie avec des clients potentiels à la date d'acquisition étant donné que ces contrats potentiels ne sont pas eux-mêmes des actifs à la date d'acquisition, l'acquéreur ne les comptabilise pas séparément du goodwill. En conséquence, l'acquéreur ne doit pas effectuer un reclassement ultérieur en diminuant le goodwill de la valeur de ces contrats afin de tenir compte d'événements qui surviennent après la date d'acquisition. Cependant, l'acquéreur doit évaluer les faits et les circonstances qui entourent les événements intervenant peu après l'acquisition pour déterminer si une immobilisation incorporelle comptabilisable séparément existait à la date d'acquisition.

B39 Après la comptabilisation initiale, un acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises selon les dispositions de IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Cependant, comme indiqué au paragraphe 3 de IAS 38, le mode de comptabilisation de certaines immobilisations incorporelles acquises après la comptabilisation initiale est prescrit par d'autres IFRS.

▼**M12**

B40 Les critères du caractère identifiable déterminent si une immobilisation incorporelle est comptabilisée séparément du goodwill. Cependant, les critères n'indiquent pas comment évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle et ne limitent pas les hypothèses utilisées pour l'estimation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle. Par exemple, l'acquéreur doit prendre en considération les mêmes hypothèses que les intervenants du marché, comme des attentes de renouvellements futurs de contrats, pour évaluer la juste valeur. Il n'est pas nécessaire que les renouvellements eux-mêmes répondent aux critères du caractère identifiable. (Toutefois, voir le paragraphe 29, qui établit une exception aux principes d'évaluation de la juste valeur pour les droits recouvrés comptabilisés lors d'un regroupement d'entreprises.) Les paragraphes 36 et 37 de IAS 38 fournissent des indications qui permettent de déterminer si les immobilisations incorporelles doivent être regroupées dans une seule unité de compte avec d'autres immobilisations incorporelles ou corporelles.

ÉVALUER LA JUSTE VALEUR D'ACTIFS IDENTIFIABLES PARTICULIERS ET UNE PARTICIPATION NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE DANS UNE ENTREPRISE ACQUISE (MISE EN APPLICATION DES PARAGRAPHES 18 ET 19)

Actifs assortis de flux de trésorerie incertains (réductions de valeur)

B41 L'acquéreur ne doit pas comptabiliser une réduction de valeur séparée à la date d'acquisition pour des actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui sont évalués à leur juste valeur à la date acquisition au motif que les effets de l'incertitude quant à leur flux de trésorerie futurs seraient inclus dans l'évaluation de la juste valeur. Par exemple, puisque la présente Norme impose à l'acquéreur d'évaluer les créances acquises, y compris les prêts, à leur juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur ne comptabilise pas une réduction de valeur séparée pour les flux de trésorerie contractuels qui sont présumés irrécouvrables à cette date.

Actifs qui font l'objet de contrats de location simple dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur

B42 Lorsqu'il évalue la juste valeur à la date d'acquisition d'un actif tel qu'un immeuble ou un brevet qui fait l'objet d'un contrat de location simple dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur, l'acquéreur doit prendre en compte les termes du contrat de location. En d'autres termes, l'acquéreur ne comptabilise pas un actif ou un passif séparé si les termes d'un contrat de location simple sont favorables ou défavorables par rapport aux conditions du marché, comme le paragraphe B29 l'impose pour des contrats de location dans lesquels l'entreprise acquise est le locataire.

Actifs que l'acquéreur entend soit ne pas utiliser, soit utiliser d'une manière différente de celle dont d'autres intervenants du marché les utiliseraient

B43 Il se peut que l'acquéreur, pour des raisons concurrentielles ou autres, ait l'intention de ne pas utiliser un actif acquis, comme une immobilisation incorporelle en recherche et développement, par exemple, ou qu'il ait l'intention d'utiliser l'actif d'une manière différente de celle dont d'autres intervenants du marché l'utiliseraient. L'acquéreur doit toutefois évaluer l'actif à la juste valeur déterminée conformément à son utilisation par d'autres intervenants du marché.

▼M12

Participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise

B44 La présente Norme autorise l'acquéreur à évaluer une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise à sa juste valeur à la date d'acquisition. Parfois, un acquéreur sera capable d'évaluer la juste valeur à la date d'acquisition d'une participation ne donnant pas le contrôle sur la base des cours observées sur un marché actif pour les actions non détenues par l'acquéreur. Dans d'autres situations, toutefois, un cours observé sur un marché actif pour les actions ne sera pas disponible. Dans ce cas, l'acquéreur doit mesurer la juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle en utilisant d'autres techniques de valorisation.

B45 La juste valeur par action de la participation de l'acquéreur d'une entreprise acquise et celle de la participation ne donnant pas le contrôle, peuvent différer. La principale différence sera probablement l'inclusion d'une prime de contrôle dans la juste valeur par action de la participation de l'acquéreur dans l'entreprise acquise ou, à l'inverse, l'inclusion d'une décote pour absence de contrôle (également appelée décote minoritaire) dans la juste valeur par action de la participation ne donnant pas le contrôle.

ÉVALUER LE GOODWILL OU LE PROFIT DÛ À UNE ACQUISITION À DES CONDITIONS AVANTAGEUSES

Évaluer la juste valeur à la date d'acquisition de la participation de l'acquéreur d'une entreprise acquise en utilisant des techniques de valorisation (mise en application du paragraphe 33)

B46 Lors d'un regroupement d'entreprises réalisé sans transfert de contrepartie, l'acquéreur doit substituer la juste valeur à la date d'acquisition de sa participation dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée afin d'évaluer le goodwill ou le profit réalisé sur une acquisition à des conditions avantageuses (voir les paragraphes 32 à 34). L'acquéreur doit évaluer la juste valeur à la date d'acquisition de sa participation dans l'entreprise acquise en utilisant une ou plusieurs techniques de valorisation appropriées aux circonstances et pour lesquelles les données sont disponibles en quantité suffisante. S'il utilise plusieurs techniques de valorisation, l'acquéreur doit évaluer les résultats de ces techniques en prenant en compte la pertinence et la fiabilité des informations utilisées et de la portée des données disponibles.

Considérations particulières pour l'application de la méthode d'acquisition aux regroupements d'entités mutuelles (mise en application du paragraphe 33)

B47 Lors du regroupement de deux entités mutuelles, il est possible que la juste valeur de la participation ou des intérêts des sociétaires dans l'entreprise acquise (ou la juste valeur de l'entreprise acquise) puisse être évaluée avec plus de fiabilité que la juste valeur des intérêts des sociétaires transférés par l'acquéreur. Dans ce cas, le paragraphe 33 impose à l'acquéreur de déterminer le montant du goodwill en utilisant la juste valeur, à la date d'acquisition, des participations de l'entreprise acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des participations de l'acquéreur transférées au titre de contrepartie. En outre, lors du regroupement d'entités mutuelles, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif net de l'entreprise acquise comme une augmentation directe du capital ou des capitaux propres dans son état de situation financière, et non comme une augmentation des résultats non distribués, ce qui est cohérent avec la manière dont d'autres types d'entités appliquent la méthode de l'acquisition.

▼**M12**

B48 Malgré leurs nombreuses similitudes avec d'autres entreprises, les entités mutuelles présentent des caractéristiques distinctes essentiellement dues à la double qualité de clients et de détenteurs qu'ont leurs sociétaires. Les sociétaires d'entités mutuelles s'attendent généralement à recevoir des avantages liés à leur adhésion, généralement sous la forme de réduction sur les frais facturés pour les biens et services ou de ristournes. La quote-part de ristournes attribuées à chaque sociétaire est généralement basée sur le volume d'affaires que celui-ci a réalisé avec l'entité mutuelle au cours de l'année.

B49 Une évaluation à la juste valeur d'une entité mutuelle doit intégrer les hypothèses que les intervenants de marché adopteraient à propos des avantages futurs réservés aux sociétaires ainsi que toute autre hypothèse pertinente que les intervenants de marché adopteraient à propos de l'entité mutuelle. Ainsi, il est possible d'utiliser un modèle d'analyse des flux de trésorerie estimés pour déterminer la juste valeur d'une entité mutuelle. Les flux de trésorerie utilisés comme donnée dans le modèle doivent être basés sur les flux de trésorerie attendus de l'entité mutuelle, diminués vraisemblablement du montant des avantages accordés aux sociétaires, sous la forme de réductions sur les frais facturés pour les biens et les services.

DÉTERMINER CE QUI FAIT PARTIE D'UNE TRANSACTION DE REGROUPEMENT D'ENTREPRISES (MISE EN APPLICATION DES PARAGRAPHES 51 ET 52)

B50 L'acquéreur doit prendre en considération les critères suivants, qui ne sont ni mutuellement exclusifs ni individuellement concluants, pour déterminer si une transaction fait partie de l'échange portant sur l'entreprise acquise ou au contraire si la transaction est distincte du regroupement d'entreprises.

a) **les motifs de la transaction** - la compréhension des raisons qui ont conduit les parties au regroupement (l'acquéreur et l'entreprise acquise ainsi que leurs détenteurs, dirigeants et gestionnaires - ainsi que leurs agents) à conclure une transaction ou un accord particulier pourrait donner des indications permettant de savoir si elle fait partie de la contrepartie transférée, des actifs acquis ou des passifs repris. Par exemple, si une transaction est conclue principalement au profit de l'acquéreur ou de l'entité regroupée, plutôt que principalement au profit de l'entreprise acquise ou de ses anciens détenteurs avant le regroupement, cette portion du prix de la transaction payé (et tout actif ou passif lié) est moins susceptible de faire partie de l'échange pratiqué contre l'entreprise acquise. De même, l'acquéreur doit comptabiliser cette quote-part séparément du regroupement d'entreprises.

b) **qui a lancé la transaction** - comprendre qui a lancé la transaction peut également donner des indications quant à savoir si elle fait partie de l'échange contre l'entreprise acquise. Par exemple, une transaction ou un autre événement lancé par l'acquéreur peut être entrepris aux fins de fournir des avantages économiques futurs à l'acquéreur ou à l'entité regroupée, l'entreprise acquise ou ses anciens détenteurs avant le regroupement ne recevant que peu ou pas d'avantages. D'un autre côté, une transaction ou un accord lancé par l'entreprise acquise ou ses anciens détenteurs est moins susceptible d'être à l'avantage de l'acquéreur ou de l'entité regroupée et davantage susceptible de faire partie de la transaction de regroupement d'entreprises.

c) **le timing de la transaction** - le timing de la transaction peut également donner des indications quant à savoir si elle fait partie de l'échange contre l'entreprise acquise. Par exemple, une transaction entre l'acquéreur et l'entreprise acquise qui se déroule

▼M12

pendant les négociations des termes d'un regroupement d'entreprises peut avoir été conclue en tablant sur le fait que le regroupement d'entreprises procure des avantages économiques futurs à l'acquéreur ou à l'entité regroupée. Si c'est le cas, l'entreprise acquise ou ses anciens détenteurs avant le regroupement d'entreprises sont susceptibles de recevoir peu ou pas d'avantages de la transaction, à l'exception des avantages qu'elles recevront en tant que partie de l'entité regroupée.

Règlement effectif d'une relation préexistante entre l'acquéreur et l'entreprise acquise dans un regroupement d'entreprises [mise en application du paragraphe 52(a)]

B51 L'acquéreur et l'entreprise acquise peuvent entretenir une relation qui existait avant qu'ils n'envisagent le regroupement d'entreprises, appelée «relation préexistante». Une relation préexistante entre l'acquéreur est l'entreprise acquise peut-être contractuelle (par exemple un fournisseur et un client, ou un concédant de licence et un bénéficiaire de licence) non contractuelle (par exemple défenderesse est demanderesse).

B52 Si le regroupement d'entreprises règle en fait une relation préexistante, l'acquéreur comptabilise un profit ou une perte évalués comme suit:

a) pour une relation préexistante non contractuelle (telle qu'une procédure judiciaire), la juste valeur.

b) pour une relation préexistante contractuelle le plus faible des montants (i) et (ii) suivants:

i) le montant à hauteur duquel le contrat est favorable ou défavorable au regard de l'acquéreur par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour les mêmes éléments ou pour des éléments similaires. (Un contrat défavorable et un contrat qui était favorable en termes de conditions courantes de marché. Il n'est pas nécessairement un contrat déficitaire, dans lequel les coûts inévitables de satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques que l'on s'attend à recevoir du contrat.)

ii) le montant d'éventuelles clauses de règlement figurant dans le contrat en faveur de la partie pour qui le contrat est défavorable.

Si le montant (ii) est inférieur au montant (i), l'écart est intégré dans le cadre de la comptabilisation du regroupement d'entreprises.

Le montant de profit ou de perte comptabilisée peut dépendre partiellement du fait que l'acquéreur aura ou non comptabilisé antérieurement un actif ou un passif correspondant, et le profit ou la perte présenté(e) pourront alors différer du montant calculé en appliquant les dispositions ci-dessus.

B53 Une relation préexistante peut être un contrat que l'acquéreur comptabilise comme un droit recouvré. Si le contrat contient des termes qui sont favorables ou défavorables en comparaison de la tarification de transactions courantes du marché pour des éléments identiques ou similaires, l'acquéreur comptabilise, séparément du regroupement d'entreprises, un profit ou une perte pour le règlement effectif de ce contrat, évalué selon le paragraphe B52.

Accord de paiements éventuels à des salariés ou à des actionnaires vendeurs [mise en application du paragraphe 52(b)]

B54 Le fait que des accords de paiements éventuels à des salariés ou à des actionnaires vendeurs constituent une contrepartie éventuelle lors du regroupement d'entreprises ou au contraire une transaction séparée dépend de la nature des accords. Comprendre pour quels motifs la convention d'acquisition comprend une disposition relative à des paiements éventuels, qui a lancé l'accord et à quel moment les parties ont conclu l'accord peut s'avérer utile pour apprécier sa nature.

▼**M12**

B55 S'il n'apparaît pas clairement si un accord de paiements aux salariés ou aux actionnaires vendeurs fait partie de l'échange contre l'entreprise acquise ou constitue une transaction séparée du regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit tenir compte des indicateurs suivants:

a) *Poursuite de la relation d'emploi* — les modalités de la poursuite de la relation d'emploi par les actionnaires vendeurs qui deviennent des dirigeants principaux peuvent constituer un indicateur de la substance d'un accord de contrepartie éventuelle. Les termes régissant la poursuite de la relation d'emploi peuvent être intégrés dans un contrat d'emploi, un contrat d'acquisition ou dans tout autre document. Un accord de contrepartie éventuelle qui interrompt automatiquement les paiements en cas de cessation de l'emploi constitue une rémunération pour des services postérieurs au regroupement. Des accords dans lesquels les paiements éventuels ne sont pas affectés par la cessation de l'emploi peuvent indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire plutôt qu'une rémunération.

b) *Durée de la poursuite de la relation d'emploi* — Si la période d'emploi obligatoire coïncide avec la période des paiements éventuels ou est plus longue, ce fait peut indiquer que les paiements éventuels constituent en réalité une rémunération.

c) *Niveau de rémunération* — Des situations dans lesquelles la rémunération d'un salarié autre que les paiements éventuels se situe à un niveau raisonnable par comparaison à celui d'autres dirigeants principaux dans l'entité regroupée peuvent indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire plutôt qu'une rémunération.

d) *Paiements supplémentaires aux salariés* — Si les actionnaires vendeurs qui ne deviennent pas des salariés reçoivent des paiements éventuels inférieurs, par action, à ceux des actionnaires vendeurs qui deviennent des salariés de l'entité regroupée, ce fait peut indiquer que le montant supplémentaire de paiements éventuels aux actionnaires vendeurs qui deviennent des salariés constitue une rémunération.

e) *Nombre d'actions détenues* — Le nombre relatif d'actions détenues par les actionnaires vendeurs qui restent des dirigeants principaux peut constituer un indicateur de la substance d'un accord de contrepartie éventuelle. Par exemple, si les actionnaires vendeurs qui détenaient la quasi-totalité des actions de l'entreprise acquise sont maintenus à titre de dirigeants principaux, ce fait peut indiquer que l'accord constitue, en réalité, un accord d'intéressement visant à fournir une rémunération pour des services postérieurs au regroupement. À l'inverse, si les actionnaires vendeurs qui sont maintenus à titre de dirigeants principaux ne détenaient qu'un petit nombre d'actions de l'entreprise acquise et si tous les actionnaires vendeurs reçoivent le même montant de contrepartie éventuelle par action, ce fait peut indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire. Il y a lieu de tenir compte également des participations antérieures à l'acquisition détenues par des parties liées aux actionnaires vendeurs qui sont maintenus en tant que leurs dirigeants principaux, tels que des membres de la famille.

f) *Liens avec la valorisation* — si la contrepartie initiale transférée à la date d'acquisition est basée sur le bas de la fourchette de valorisation de l'entreprise acquise et si la formule éventuelle fait référence à cette approche de valorisation, ce fait peut indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire. À l'inverse, si la formule du paiement éventuel concorde avec les accords d'intéressement antérieurs, ce fait peut suggérer que la substance de l'accord consiste à fournir une rémunération.

▼M12

g) *La formule de calcul de la contrepartie* — La formule utilisée pour déterminer le paiement éventuel peut être utile pour évaluer la substance de l'accord. Par exemple, si un paiement éventuel est déterminé d'après un multiple du résultat, cela peut indiquer que l'obligation constitue une contrepartie supplémentaire dans le regroupement d'entreprises et que la formule vise à établir ou à vérifier la juste valeur de l'entreprise acquise. En revanche, un paiement éventuel qui est un pourcentage spécifié des résultats peut indiquer que l'obligation à l'égard des salariés constitue un accord d'intéressement destiné à rémunérer les salariés pour des services rendus.

h) *Autres accords et questions* — Les termes d'autres accords pris avec les actionnaires vendeurs (tels que les accords de non-concurrence, les contrats non entièrement exécutés, les contrats de conseil et les contrats de location immobilière) ainsi que le traitement au titre de l'impôt sur le résultat de paiements éventuels peuvent indiquer que des paiements éventuels sont attribuables à ce quelque chose d'autre qu'une contrepartie en faveur de l'entreprise acquise. Par exemple, dans le cadre de l'acquisition, l'acquéreur pourrait conclure un contrat de bail immobilier avec un actionnaire vendeur important. Si les paiements au titre de la location spécifiés dans le contrat de bail sont sensiblement inférieurs au prix du marché, tout ou partie des paiements éventuels au bailleur (l'actionnaire vendeur) requis par un accord séparé de paiements éventuels pourrait, en réalité, constituer des paiements pour l'utilisation de l'immeuble loué que l'acquéreur devrait comptabiliser séparément dans ses états financiers postérieurs au regroupement. En revanche, si le contrat de location prévoit des paiements qui sont compatibles avec les conditions de marché et pour l'immeuble loué, l'accord de paiements éventuels à l'actionnaire vendeur pourrait constituer une contrepartie éventuelle dans le regroupement d'entreprises.

Droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangées contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise [en application du paragraphe 52(b)]

B56 Un acquéreur peut échanger ses droits à un paiement fondé sur des actions (droit de remplacement) contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise. Des échanges d'options sur actions ou d'autres droits à un paiement fondé sur des actions dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sont comptabilisés comme des modifications de droits à un paiement fondé sur des actions selon IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*. Si l'acquéreur est tenu de remplacer les droits de l'entreprise acquise, tout ou partie de l'évaluation, basée sur le marché, des droits de remplacement de l'acquéreur sera intégré dans l'évaluation de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises. L'acquéreur est tenu de remplacer les droits de l'entreprise acquise si l'entreprise acquise ou ses salariés ont la capacité d'imposer la mise en œuvre du remplacement. par exemple, en application de cette disposition, l'acquéreur est tenu de remplacer les droits de l'entreprise acquise si le remplacement est exigé par:

a) les termes de la convention d'acquisition;

b) les termes des droits de l'entreprise acquise; ou

c) le droit ou la réglementation applicable.

Dans certaines situations, les droits de l'entreprise acquise peuvent expirer à la suite du regroupement d'entreprises. Si l'acquéreur remplace ces droits alors même qu'il n'est pas obligé de le faire, tout ou partie de l'évaluation, basée sur le marché, des droits de remplacement sera comptabilisée en tant que coût de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement. En d'autres termes, l'évaluation basée sur le marché de ces droits ne sera en rien intégré à l'évaluation de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises.

▼**M12**

B57 Pour déterminer la quote-part d'un droit de remplacement qui fait partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise et la quote-part qui constitue une rémunération pour les services postérieurs au regroupement, l'acquéreur doit évaluer tant les droits de remplacement qu'il a octroyés que les droits de l'entreprise acquise à compter de la date d'acquisition, selon IFRS 2. La quote-part de l'évaluation basée sur le marché du droit de remplacement qui fait partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise est égale à la quote-part du droit de l'entreprise acquise attribuable aux services antérieurs au regroupement.

B58 La quote-part du droit de remplacement attribuable aux services antérieurs au regroupement équivaut à l'évaluation, basée sur le marché, du droit de l'entreprise acquise, multiplié par le ratio de la partie de la période d'acquisition écoulé sur soit la période d'acquisition totale, soit la période d'acquisition originale du droit de l'entreprise acquise. La période d'acquisition est la période pendant laquelle toutes les conditions d'acquisition des droits doivent être remplies. Les conditions d'acquisition sont définies dans IFRS 2.

B59 La part d'un droit de remplacement non acquis attribuable à des services postérieurs au regroupement, et dès lors comptabilisée en charge de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement, est égale à l'évaluation totale, basée sur le marché, du droit de remplacement, déduction faite du montant attribué pour le service antérieur au regroupement. Dès lors, l'acquéreur attribue tout excédent de l'évaluation basée sur le marché du droit de remplacement par rapport à l'évaluation basée sur le marché du droit de l'entreprise acquise au service postérieur au regroupement, et comptabilise cet excédent en charge de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement. L'acquéreur doit attribuer une quote-part d'un droit de remplacement au service postérieur au regroupement s'il requiert un service postérieur au regroupement, indépendamment du fait que les salariés ont ou non fourni l'ensemble du service requis pour que leurs droits auprès de l'entreprise acquise soient acquis avant la date d'acquisition.

B60 La quote-part d'un droit de remplacement non acquis attribuable à des services antérieurs au regroupement, de même que la part attribuable au service postérieur au regroupement, doit refléter la meilleure estimation disponible du nombre de droits de remplacement dont l'acquisition est attendue. Par exemple, si l'évaluation basée sur le marché de la quote-part d'un droit de remplacement attribué au service antérieur au regroupement s'élève à 100 UM et que l'acquéreur s'attend à ce que 95 pour cent seulement de ce droit sera acquis, le montant inclus en contrepartie transférée dans le regroupement d'entreprises s'élève à 95 UM. Les changements dans le nombre estimé de droits de remplacement dont l'acquisition est attendue se reflètent dans le coût de rémunération des périodes au cours desquelles les changements ou les renonciations surviennent, et non en tant qu'ajustement de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises. De même, les effets d'autres événements, tels que les modifications ou le résultat ultime des droits assortis de conditions de performance qui surviennent après la date d'acquisition sont comptabilisés selon IFRS 2 lors de l'établissement du coût de rémunération pour la période au cours de laquelle un événement survient.

B61 Les mêmes dispositions relatives à la détermination des quotes-parts d'un droit de remplacement attribuable au service antérieur au regroupement et postérieur au regroupement s'appliquent, indépendamment du fait qu'un droit de remplacement est classé en tant que passif ou qu'instrument de capitaux propres selon les dispositions de IFRS 2. Tout changement de l'évaluation basée sur le marché des droits classés en tant que passifs après la date d'acquisition ainsi que les effets d'impôt liés sont comptabilisés dans les états financiers de l'acquéreur postérieurs au regroupement, pendant la ou les période (s) au cours de laquelle ou desquelles les changements surviennent.

▼**M12**

B62 Les effets d'impôt liés aux droits de remplacement de paiements fondés sur des actions doivent être comptabilisés selon les dispositions de IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

AUTRES IFRS QUI FOURNISSENT DES INDICATIONS SUR L'ÉVALUATION ET LA COMPTABILISATION ULTÉRIEURES (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 54)

B63 D'autres IFRS qui fournissent des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures d'actifs acquis et de passifs repris ou encourus lors d'un regroupement d'entreprises sont par exemple:

a) IAS 38 prescrit la comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises. L'acquéreur évalue le goodwill au montant comptabilisé à la date d'acquisition, après déduction du cumul des pertes de valeur. IAS 36 *Dépréciation d'actifs* prescrit la comptabilisation de perte de valeur.

b) IFRS 4 *Contrats d'assurance* fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'un contrat d'assurance acquis lors d'un regroupement d'entreprises.

c) IAS 12 prescrit la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé (y compris des actifs d'impôt différé non comptabilisés) et des passifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises.

d) IFRS 2 fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures de la quote-part des droits de remplacement à paiement fondés sur des actions émis par un acquéreur, qui est attribuable aux services futurs des salariés.

e) IAS 27 (amendée par l'International Accounting Standards Board en 2008) fournit des indications sur la comptabilisation de changements dans la participation d'une société mère dans une filiale après en avoir obtenu le contrôle.

INFORMATIONS À FOURNIR (MISE EN APPLICATION DES PARAGRAPHES 59 ET 61)

B64 Pour remplir l'objectif du paragraphe 59, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque regroupement d'entreprises survenu pendant la période de reporting:

a) le nom et une description de l'entreprise acquise.

b) la date d'acquisition.

c) le pourcentage de participation acquis conférant des droits de vote.

d) les motivations premières du regroupement d'entreprises et une description de la manière dont l'acquéreur a obtenu le contrôle de l'entreprise acquise.

e) une description qualitative des facteurs constituant le goodwill comptabilisé, tels que les synergies attendues du regroupement des activités de l'entreprise acquise et de l'acquéreur, des immobilisations incorporelles qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation séparée ou d'autres facteurs.

f) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée et la juste valeur à la date d'acquisition de chaque catégorie principale de contrepartie, telle que:

i) de la trésorerie;

ii) d'autres immobilisations corporelles ou incorporelles, y compris une entreprise ou une filiale de l'acquéreur;

▼**M12**

iii) des passifs encourus, par exemple un passif pour contrepartie éventuelle; et

iv) des participations de l'acquéreur, y compris le nombre d'instruments ou de parts émis ou à émettre, ainsi que la méthode de détermination de la juste valeur de ces instruments ou de ces parts.

g) pour les accords de contrepartie éventuelle et les actifs compensatoires:

i) le montant comptabilisé à la date d'acquisition;

ii) une description de l'accord et la base de détermination du montant du paiement; et

iii) une estimation de la fourchette des résultats (non actualisés) ou bien, s'il est impossible d'estimer une fourchette, ce constat ainsi que les raisons pour lesquelles il est impossible d'estimer une fourchette. Si le montant maximal du paiement est illimité, l'acquéreur doit l'indiquer.

h) pour les créances acquises:

i) la juste valeur des créances;

ii) les montants contractuels bruts à recevoir; et

iii) la meilleure estimation, à la date d'acquisition, des flux de trésorerie contractuels dont l'encaissement n'est pas attendu.

Les informations sont à fournir par grande catégorie de créances, telle que prêts, contrats de location-financement directs et toute autre catégorie de créances.

i) les montants comptabilisés à compter de la date d'acquisition pour chaque grande catégorie d'actifs acquis et de passifs repris.

j) pour chaque passif éventuel comptabilisé selon le paragraphe 23, l'information requise au paragraphe 85 de IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Si un passif éventuel n'est pas comptabilisé parce que sa juste valeur ne peut pas être évaluée de façon fiable, l'acquéreur doit fournir:

i) l'information prévue au paragraphe 86 de IAS 37; et

ii) les raisons pour lesquelles le passif ne peut être évalué de façon fiable.

k) le montant total du goodwill dont on s'attend à ce qu'il soit déductible fiscalement.

l) pour les transactions qui sont comptabilisées séparément de l'acquisition d'actifs et de la prise en charge de passifs lors du regroupement d'entreprises selon le paragraphe 51:

i) une description de chaque transaction;

ii) la manière dont chaque acquéreur a comptabilisé chaque transaction;

iii) les montants comptabilisés pour chaque transaction et le poste des états financiers dans lesquels chaque montant est comptabilisé; et

iv) si la transaction est le règlement effectif d'une relation préexistante, la méthode utilisée pour déterminer le montant du règlement.

▼**M12**

m) les informations sur les transactions comptabilisées séparément visées au point (l) doivent inclure le montant des coûts connexes à l'acquisition et, séparément, le montant de ces coûts comptabilisés en charges ainsi que le ou les poste(s) de l'état du résultat global dans lesquels ces charges sont comptabilisées. Le montant des éventuels coûts d'émission non comptabilisés en tant que charges et la manière dont ils ont été comptabilisés doivent également être fournis.

n) dans une acquisition à des conditions avantageuses (voir les paragraphes 34 à 36):

i) le montant de tout profit comptabilisé selon le paragraphe 34 et le poste du compte de résultat dans lequel cet excédent est comptabilisé. et

ii) une description des raisons pour lesquelles la transaction a abouti à un profit.

o) pour chaque regroupement d'entreprises où l'acquéreur détient une participation inférieure à 100 % dans l'entreprise acquise à la date d'acquisition:

i) le montant de la participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise comptabilisée à la date d'acquisition et la base d'évaluation de ce montant; et

ii) pour chaque participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise évaluée à la juste valeur, les techniques de valorisation et les principales variables des modèles utilisés pour déterminer cette valeur.

p) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes:

i) la juste valeur à la date d'acquisition de la participation dans l'entreprise acquise détenue par l'acquéreur immédiatement avant la date d'acquisition; et

ii) le montant de tout profit ou perte comptabilisé à la suite de la réévaluation à la juste valeur de la participation dans l'entreprise acquise détenue par l'acquéreur avant le regroupement d'entreprises (voir paragraphe 42) et le poste de l'état de résultat global dans lequel ce profit ou cette perte est comptabilisé(e).

q) les informations suivantes:

i) les montants des produits des activités ordinaires et des profits ou pertes de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition inclus dans l'état consolidé du résultat global pour la période de reporting; et

ii) le produit des activités ordinaires et le résultat de l'entité regroupée pour la période de reporting courante comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant l'année avait été l'ouverture de la période annuelle de reporting.

S'il est impraticable de fournir les informations visées par ce paragraphe, l'acquéreur doit l'indiquer, et expliquer la raison pour laquelle fournir cette information est impraticable. La présente Norme utilise le terme «impraticable» au même sens que dans IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

B65 Pour les regroupements d'entreprises qui, pris individuellement, ne sont pas significatifs, survenant pendant la période de reporting et qui, pris collectivement, sont significatifs, l'acquéreur doit fournir, sous forme cumulée, l'information requise par le paragraphe B64(e) à (q).

▼**M12**

B66 Si la date d'acquisition d'un regroupement d'entreprises est postérieure à la fin de la période de reporting mais antérieure à la date d'autorisation de publication des états financiers, l'acquéreur doit fournir l'information requise par le paragraphe B64, sauf si la comptabilisation initiale pour le regroupement d'entreprises est inachevée à la date d'approbation des états financiers. Dans cette situation, l'acquéreur doit indiquer quelles informations n'ont pu être fournies et les raisons pour lesquelles elles n'ont pas pu l'être.

B67 Pour remplir l'objectif du paragraphe 61, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque regroupement d'entreprises significatif ou bien, de manière cumulée, pour les regroupements d'entreprises qui, pris individuellement, ne sont pas significatifs et qui, pris collectivement, sont significatifs:

a) Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises est inachevée (voir paragraphe 45) pour certains actifs, certains passifs, certaines participations ne donnant pas le contrôle ou pour certains éléments de contrepartie et que les montants comptabilisés dans les états financiers pour le regroupement d'entreprises n'ont donc été déterminés qu'à titre provisoire:

   i) les raisons pour lesquelles la comptabilisation initiale du regroupement d'entreprises est inachevée

   ii) les actifs, passifs, participations ou éléments de contrepartie pour lesquelles la comptabilisation initiale est inachevée, et

   iii) la nature et le montant d'éventuels ajustements de la période d'évaluation et pendant la période de reporting selon le paragraphe 49.

b) pour chaque période de reporting postérieure à la date d'acquisition jusqu'au moment où l'entité recouvre, cède ou perd le droit à un actif de contrepartie éventuelle, ou jusqu'au moment où l'entité règle un passif de contrepartie éventuelle ou encore jusqu'au moment où le passif est annulé ou expire:

   i) tout changement des montants comptabilisés, y compris toute différence survenant lors du règlement;

   ii) tout changement dans la fourchette des résultats (non actualisés) ainsi que les raisons de ces changements; et

   iii) les techniques de valorisation et les principales variables des modèles utilisés pour évaluer la contrepartie éventuelle.

c) pour les passifs éventuels comptabilisés lors d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit fournir les informations requises par les paragraphes 84 et 85 de IAS 37 pour chaque catégorie de provision.

d) un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître séparément:

   i) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à l'ouverture de la période de reporting;

   ii) le goodwill complémentaire comptabilisé au cours de la période de reporting, à l'exclusion du goodwill inclus dans un groupe d'actifs destiné à être cédé qui, lors de l'acquisition, satisfait aux critères lui permettant d'être classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;

   iii) les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé pendant la période de reporting selon le paragraphe 67;

▼**M12**

iv) le goodwill inclus dans un groupe d'actifs destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5, et le goodwill décomptabilisé pendant la période de reporting sans avoir été inclus auparavant dans un groupe d'actifs destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente;

v) les pertes de valeur comptabilisées pendant la période de reporting selon IAS 36; (IAS 36 impose de fournir des informations sur les montants recouvrables et la perte de valeur du goodwill en plus de cette disposition.)

vi) les différences de change nettes générées pendant la période de reporting selon IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*;

vii) toutes autres variations de la valeur comptable au cours de la période de reporting; et

viii) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à la clôture de la période de reporting.

e) le montant et une explication de tout profit ou perte comptabilisé au titre de la période de reporting courante qui, simultanément:

i) est lié aux actifs identifiables acquis ou aux passifs identifiables repris lors d'un regroupement d'entreprises qui a été effectué pendant la période courante ou une période de reporting antérieure; et

ii) est d'une taille, nature ou incidence telle que les informations fournies sont pertinentes pour la compréhension des états financiers de l'entité regroupée.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES POUR LES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES N'INCLUANT QUE DES ENTITÉS MUTUELLES OU RÉALISÉS EXCLUSIVEMENT PAR CONTRAT (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 66)

B68 Le paragraphe 64 prévoit que la présente Norme s'applique à titre prospectif aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est égale ou postérieure au début de la première période annuelle de reporting ouverte à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Toutefois, une entité doit appliquer la présente Norme uniquement au début d'une période annuelle de reporting ouverte à compter du 30 juin 2007. Si une entité applique la présente Norme avant sa date d'entrée en vigueur, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IAS 27 (amendée par l'International Accounting Standards Board en 2008).

B69 L'obligation d'appliquer la présente Norme à titre prospectif a l'effet suivant pour un regroupement d'entreprises n'incluant que des entités mutuelles ou réalisé exclusivement par contrat si la date d'acquisition pour ce regroupement d'entreprises est antérieure à la mise en application de la présente Norme.

a) *Classification*—une entité doit continuer de classifier les regroupements d'entreprises précédents selon les méthodes comptables antérieures de l'entité pour de tels regroupements.

▼**M12**

b) *Goodwill comptabilisé antérieurement*—au commencement de la première période annuelle d'application de la présente Norme, la valeur comptable du goodwill résultant de regroupements d'entreprises précédents doit être sa valeur comptable à cette date conformément aux méthodes comptables antérieures de l'entité. Pour déterminer ce montant, l'entité doit éliminer la valeur comptable de tout amortissement cumulé de ce goodwill ainsi que la réduction correspondante du goodwill. Aucun autre ajustement ne doit être effectué à de la valeur comptable du goodwill.

c) *Goodwill antérieurement comptabilisé en déduction des capitaux propres*—les méthodes comptables antérieures de l'entité peuvent avoir entraîné la comptabilisation du goodwill issu du regroupement d'entreprises précédent en déduction des capitaux propres. Dans cette situation, l'entité ne doit pas comptabiliser ce goodwill en tant qu'actif au début de la première période annuelle au cours de laquelle la présente Norme est appliquée. En outre, l'entité ne doit pas comptabiliser en résultat une partie de ce goodwill lorsqu'elle se sépare de la totalité ou d'une partie de l'entreprise à laquelle ce goodwill est lié ou lorsqu'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est lié se déprécie.

d) *Comptabilisation ultérieure du goodwill*—Depuis le commencement de la première période annuelle d'application de la présente Norme, une entité doit cesser d'amortir le goodwill résultant du regroupement d'entreprises précédent et doit effectuer un test de dépréciation du goodwill selon IAS 36.

e) *Goodwill négatif antérieurement comptabilisé*—Une entité qui a comptabilisé le regroupement d'entreprises précédent en appliquant la méthode de l'acquisition peut avoir comptabilisé un produit différé correspondant à l'excédent de sa quote-part dans la juste valeur nette des actifs et des passifs identifiables de l'entreprise acquise par rapport au coût de cette quote-part (parfois appelée goodwill négatif). Dans ce cas, une entité doit décomptabiliser la valeur comptable de ce produit différé au début de la première période annuelle au cours de laquelle la présente Norme est appliquée, avec un ajustement correspondant du solde d'ouverture des résultats non distribués à cette date.

▼B

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 4

Contrats d'assurance

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de spécifier l'information financière pour les *contrats d'assurance* devant être établie par toute entité qui émet de tels contrats (définie dans la présente norme comme un *assureur*) jusqu'à ce que le Conseil achève la seconde phase de son projet sur les contrats d'assurance. En particulier, la présente norme impose:

a) des améliorations limitées apportées à la comptabilisation par les assureurs des contrats d'assurance;

b) de fournir des informations qui identifient et expliquent les montants figurant dans les états financiers d'un assureur résultant de contrats d'assurance et aident les utilisateurs de ces états financiers à comprendre le montant, l'échéance et le degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs résultant des contrats d'assurance.

CHAMP D'APPLICATION

2 Une entité applique la présente norme aux:

a) contrats d'assurance (y compris les *traités de réassurance*) qu'elle émet et aux traités de réassurance qu'elle détient;

b) instruments financiers qu'elle émet avec un *élément de participation discrétionnaire* (voir paragraphe 35). IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir* impose de fournir des informations sur les instruments financiers, y compris ceux qui contiennent de telles caractéristiques.

3 La présente norme ne traite pas d'autres aspects de comptabilisation par les assureurs, tels que la comptabilisation des actifs financiers détenus par les assureurs et des passifs financiers émis par les assureurs (voir IAS 32 *Instruments financiers: présentation*, IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* et IFRS 7), sauf dans les dispositions transitoires du paragraphe 45.

4 Une entité ne doit pas appliquer la présente norme aux:

a) garanties liées aux produits directement émises par un fabricant, un distributeur ou un détaillant (voir IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*);

b) actifs et passifs des employeurs, résultant des régimes d'avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel* et IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*) et aux obligations au titre des prestations de retraite comptabilisées par des régimes à prestations définies (voir IAS 26 *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite*);

c) droits contractuels ou obligations contractuelles qui dépendent de l'utilisation future de ou du droit d'utiliser un élément non financier (par exemple, des droits de licence, des redevances, des paiements éventuels au titre de la location et des éléments similaires), ainsi qu'à une garantie de valeur résiduelle du preneur incorporée dans une location-financement (voir IAS 17 *Locations*, IAS *18 Produits des activités ordinaires* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*);

▼B

d) contrats de garantie financière, à moins que l'émetteur n'ait précédemment indiqué expressément qu'il considère ces contrats comme des contrats d'assurance et appliqué le traitement comptable réservé aux contrats d'assurance, auquel cas l'émetteur peut choisir d'appliquer soit IAS 39, IAS 32 et IFRS 7, soit la présente norme aux contrats de garantie financière en question. L'émetteur peut opérer ce choix contrat par contrat, mais son choix pour chaque contrat est irrévocable;

e) contrepartie éventuelle à payer ou à recevoir lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*);

f) *contrats d'assurance directe* que l'entité détient (c'est-à-dire contrats d'assurance directe dans lesquels l'entité est le titulaire de la police). Toutefois, une cédante doit appliquer la présente norme aux traités de réassurance qu'elle détient.

5 Par souci de commodité, la présente norme décrit toute entité qui émet un contrat d'assurance en tant qu'assureur, que l'émetteur soit ou non considéré comme un assureur à des fins juridiques ou de surveillance.

6 Un traité de réassurance est un type de contrat d'assurance. En conséquence, toutes les références aux contrats d'assurance mentionnées dans la présente norme s'appliquent également aux traités de réassurance.

Dérivés incorporés

7 IAS 39 impose à une entité de séparer certains dérivés incorporés de leur contrat hôte, de les évaluer à leur *juste valeur* et d'inclure en résultat les variations de leur juste valeur. IAS 39 s'applique aux dérivés incorporés dans un contrat d'assurance, sauf si le dérivé incorporé est lui-même un contrat d'assurance.

8 Par dérogation aux dispositions d'IAS 39, un assureur n'a pas besoin de séparer et d'évaluer à la juste valeur l'option de rachat pour un montant fixe (ou pour un montant fondé sur un montant fixe et sur un taux d'intérêt) d'un contrat d'assurance, détenue par un titulaire de police, même si le prix d'exercice diffère de la valeur comptable du *passif d'assurance* hôte. Toutefois, la disposition d'IAS 39 s'applique à une option de vente ou à une option de rachat immédiat incorporée dans un contrat d'assurance si la valeur de rachat varie en fonction d'une variable financière (telle qu'un cours ou un indice d'instruments de capitaux propres ou de marchandises), ou d'une variable non financière qui n'est pas spécifique à une des parties au contrat. De plus, cette disposition s'applique aussi si la capacité du titulaire d'exercer une option de vente ou option de rachat immédiate est déclenchée par un changement de cette variable (par exemple, une option de vente qui peut être exercée si un indice boursier atteint un niveau spécifié).

9 Le paragraphe 8 s'applique également aux options de rachat d'un instrument financier contenant un élément de participation discrétionnaire.

Décomposition des composantes dépôt

10 Certains contrats d'assurance contiennent à la fois une composante assurance et une *composante dépôt*. Dans certains cas, un assureur est tenu de *décomposer* ces composantes ou est autorisé à le faire:

a) la décomposition est imposée si les deux conditions suivantes sont réunies:

i) l'assureur peut évaluer la composante dépôt (y compris toute option de rachat incorporée) séparément (c'est-à-dire sans prendre en compte la composante assurance);

▼B

ii) les méthodes comptables de l'assureur ne lui imposent pas, par ailleurs, de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante dépôt;

b) la décomposition est permise, mais n'est pas imposée, si l'assureur peut évaluer séparément la composante dépôt comme dans a)i), mais ses méthodes comptables lui imposent de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante dépôt, quelle que soit la base utilisée pour évaluer ces droits et ces obligations;

c) la décomposition est interdite si un assureur ne peut pas évaluer séparément la composante dépôt comme dans a)i).

11 Ce qui suit est un exemple d'un cas dans lequel les méthodes comptables de l'assureur ne lui imposent pas de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante dépôt. Une cédante reçoit une indemnisation pour pertes d'un *réassureur*, mais le contrat oblige la cédante à rembourser l'indemnisation au cours des années à venir. Cette obligation est générée par une composante dépôt. Si les méthodes comptables de la cédante lui permettent par ailleurs de comptabiliser l'indemnisation comme un produit sans comptabiliser l'obligation qui en résulte, la décomposition est nécessaire.

12 Pour décomposer un contrat, un assureur doit:

a) appliquer la présente norme à la composante assurance;

b) appliquer IAS 39 à la composante dépôt.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Exemption temporaire à l'application d'autres normes

13 Les paragraphes 10 à 12 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* spécifient les critères qu'une entité doit utiliser pour élaborer une méthode comptable si aucune norme ne s'applique spécifiquement à un élément. Toutefois, la présente norme exempte un assureur d'appliquer ces critères à ses méthodes comptables en ce qui concerne:

a) les contrats d'assurance qu'il émet (y compris les coûts d'acquisition correspondants et les immobilisations incorporelles liées, telles que celles décrites aux paragraphes 31 et 32); et

b) les traités de réassurance qu'il détient.

14 Néanmoins, la présente norme n'exempte pas un assureur de certaines implications des critères stipulés aux paragraphes 10 à 12 d'IAS 8. De manière spécifique, un assureur:

a) ne doit pas comptabiliser en tant que passif des provisions au titre de demandes d'indemnisation éventuelles futures, si ces demandes sont générées par des contrats d'assurance qui ne sont pas encore souscrits à la ►**M5** fin de la période de reporting ◄ (telles que les provisions pour risque de catastrophe et les provisions pour égalisation);

b) doit effectuer le *test de suffisance du passif* décrit aux paragraphes 15 à 19;

c) doit sortir un passif d'assurance (ou une partie d'un passif d'assurance) de son ►**M5** état de situation financière ◄, si et seulement s'il est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation précisée au contrat est acquittée ou annulée ou a expiré;

▼B

d) ne doit pas compenser:

i) des *actifs au titre des cessions en réassurance* avec les passifs d'assurance correspondants; ou

ii) les produits ou les charges provenant de traités de réassurance avec les charges ou les produits résultant des contrats d'assurance correspondants;

e) doit examiner si ses actifs au titre des cessions en réassurance sont dépréciés (voir paragraphe 20).

Test de suffisance du passif

15 Un assureur doit évaluer à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄ si ses passifs d'assurance comptabilisés sont suffisants, en utilisant les estimations actuelles de flux de trésorerie futurs générés par ses contrats d'assurance. Si cette évaluation indique que la valeur comptable de ses passifs d'assurance (diminuée des coûts d'acquisition différés correspondants et des immobilisations incorporelles liées, tels que celles traitées aux paragraphes 31 et 32) est insuffisante au regard des flux de trésorerie futurs estimés, l'insuffisance totale doit être comptabilisée en résultat.

16 Si un assureur effectue un test de suffisance du passif qui satisfait à des dispositions minimales spécifiées, la présente norme n'impose aucune autre contrainte. Les contraintes minimales sont les suivantes:

a) Le test prend en considération les estimations actuelles de tous les flux de trésorerie contractuels et des flux de trésorerie liés, tels que les coûts de traitement des demandes d'indemnisation, ainsi que les flux de trésorerie résultant d'options et de garanties incorporées;

b) Si le test indique que le passif est insuffisant, l'insuffisance totale est comptabilisée en résultat.

17 Si les méthodes comptables d'un assureur n'imposent pas de test de suffisance du passif qui satisfasse aux dispositions minimales du paragraphe 16, l'assureur doit:

a) déterminer la valeur comptable des passifs d'assurance [1] concernés diminuée de la valeur comptable de:

i) tous les coûts d'acquisition différés correspondants; et

ii) toutes les immobilisations incorporelles liées, telles que celles acquises lors d'un regroupement d'entreprises ou d'un transfert de portefeuille (voir paragraphes 31 et 32). Toutefois, les actifs au titre des cessions en réassurance liés ne sont pas pris en compte car un assureur les comptabilise séparément (voir paragraphe 20);

b) déterminer si le montant décrit dans a) est inférieur à la valeur comptable qui serait nécessaire si les passifs d'assurance concernés étaient dans le champ d'application d'IAS 37. S'il est inférieur, l'assureur doit comptabiliser la totalité de la différence en résultat et diminuer la valeur comptable des coûts d'acquisition correspondants ou des immobilisations incorporelles liées ou augmenter la valeur comptable des passifs d'assurance concernés.

[1] Les passifs d'assurance concernés sont les passifs d'assurance (et les coûts d'acquisition différés liés ainsi que les immobilisations incorporelles liées) au titre desquels les méthodes comptables de l'assureur n'imposent pas de test de suffisance du passif répondant aux dispositions minimales du paragraphe 16.

▼B

18 Si le test de suffisance du passif d'un assureur satisfait aux dispositions minimales du paragraphe 16, le test est appliqué au niveau de regroupement spécifié dans ce test. Si le test de suffisance du passif ne satisfait pas à ces dispositions minimales, la comparaison décrite au paragraphe 17 doit être effectuée au niveau d'un portefeuille de contrats soumis à des risques largement similaires et gérés ensemble comme un portefeuille unique.

19 Le montant décrit au paragraphe 17b) (c'est-à-dire le résultat de l'application d'IAS 37) doit refléter les marges d'investissement futures (voir paragraphes 27 à 29) si, et seulement si, le montant décrit au paragraphe 17a) reflète aussi ces marges.

Dépréciation d'actifs au titre des cessions en réassurance

20 Si un actif de réassurance d'une cédante est déprécié, la cédante doit réduire sa valeur comptable en conséquence et comptabiliser en résultat cette perte de valeur. Un actif au titre des cessions en réassurance est déprécié si, et seulement si:

a) il existe des preuves tangibles, par suite d'un événement qui est survenu après la comptabilisation initiale de l'actif au titre des cessions en réassurance, que la cédante peut ne pas recevoir tous les montants qui lui sont dus selon les termes du contrat; et si

b) cet événement a un impact évaluable de façon fiable sur les montants que la cédante recevra du réassureur.

Changements de méthodes comptables

21 Les paragraphes 22 à 30 s'appliquent à la fois aux changements effectués par un assureur qui applique déjà les normes et à ceux effectués par un assureur qui adopte les normes pour la première fois.

22 Un assureur peut changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance si, et seulement si, pour les besoins de prise de décision économique des utilisateurs, le changement rend les états financiers plus pertinents et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Un assureur doit juger de la pertinence et de la fiabilité d'après les critères d'IAS 8.

23 Pour justifier le changement de ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance, un assureur doit montrer que le changement conduit à ce que ses états financiers répondent mieux aux critères d'IAS 8, mais il n'est pas nécessaire que le changement assure une conformité totale avec ces critères. Les questions spécifiques suivantes sont discutées ci-dessous:

a) taux d'intérêt actuels (voir paragraphe 24);

b) poursuite de pratiques existantes (paragraphe 25);

c) prudence (paragraphes 26);

d) marges d'investissement futures (paragraphes 27 à 29); et

e) comptabilité reflet (paragraphe 30).

▼B

Taux d'intérêt actuels du marché

24 Un assureur est autorisé à, mais n'est pas tenu de changer ses méthodes comptables afin d'évaluer de nouveau des passifs d'assurance ([1]) désignés pour refléter les taux d'intérêt actuels du marché et comptabiliser les variations d'évaluation de ces passifs en résultat. Simultanément, il peut aussi introduire des méthodes comptables qui exigent l'usage d'autres estimations et hypothèses actuelles relatives aux passifs désignés. Le choix prévu au présent paragraphe permet à un assureur de changer ses méthodes comptables en ce qui concerne des passifs désignés, sans appliquer ces méthodes de manière cohérente à tous les passifs similaires comme l'imposerait, par ailleurs, IAS 8. Si un assureur fait ce choix pour certains de ces passifs, il doit continuer à appliquer les taux d'intérêt actuels du marché (et, s'il y a lieu, les autres estimations et hypothèses actuelles) de manière cohérente, pour toutes les périodes, à tous ces passifs jusqu'à leur extinction.

Poursuite de pratiques existantes

25 Un assureur peut poursuivre les pratiques suivantes, mais l'introduction de l'une quelconque d'entre elles ne satisfait pas aux dispositions du paragraphe 22:

a) évaluation des passifs d'assurance sur une base non actualisée;

b) évaluation des droits contractuels aux futurs honoraires de gestion des placements à un montant qui excède leur juste valeur, telle qu'impliquée résultant de la comparaison avec les honoraires actuels demandés par d'autres acteurs du marché pour des services similaires. Il est probable que la juste valeur à l'origine de ces droits contractuels est égale aux coûts payés pour l'acquisition et la mise en place des contrats, sauf si les futurs honoraires de gestion de placements et les coûts liés ne sont pas en phase avec des données de marché comparables;

c) l'utilisation de méthodes comptables non uniformes pour les contrats d'assurance (et pour les coûts d'acquisition correspondants ainsi que pour les immobilisations incorporelles liées, s'il y a lieu) des filiales, sauf comme autorisé par le paragraphe 24. Si ces méthodes comptables ne sont pas uniformes, un assureur peut les modifier si la modification ne les rend pas plus diverses et satisfait également aux autres dispositions de la présente norme.

Prudence

26 Un assureur n'est pas tenu de changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance pour éliminer une prudence excessive. Toutefois, si un assureur évalue déjà ses contrats d'assurance avec une prudence suffisante, il ne doit pas introduire de prudence supplémentaire.

Marges de placement futures

27 Un assureur n'est pas tenu de changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance pour éliminer les marges de placements futures. Toutefois, il existe une présomption réfutable que les états financiers d'un assureur deviendront moins pertinents et moins fiables s'il introduit une méthode comptable qui reflète les marges de placement futures dans l'évaluation des contrats d'assurance, sauf si ces marges affectent les paiements contractuels. Deux exemples de méthodes comptables qui reflètent ces marges sont:

a) l'utilisation d'un taux d'actualisation qui reflète le rendement estimé des actifs de l'assureur; ou

([1]) Dans ce paragraphe, les passifs d'assurance incluent les coûts d'acquisition différés correspondants et les immobilisations incorporelles correspondantes, telles que celles traitées aux paragraphes 31 et 32.

▼B

b) la projection des rendements de ces actifs à un taux de rendement estimé avec l'actualisation de ces rendements projetés à un taux différent et inclusion du résultat dans l'évaluation du passif.

28 Un assureur peut surmonter la présomption réfutable décrite au paragraphe 27 si, et seulement si, les autres composantes d'un changement de méthodes comptables accroissent suffisamment la pertinence et la fiabilité de ses états financiers pour l'emporter sur la diminution de pertinence et de fiabilité causée par la prise en compte de marges de placement futures. Par exemple, supposons que les méthodes comptables existantes d'un assureur relatives à des contrats d'assurance impliquent des hypothèses excessivement prudentes fixées à l'origine et un taux d'actualisation prescrit par des autorités de réglementation sans référence directe aux conditions du marché, et ne tiennent pas compte de certaines options et garanties incorporées. L'assureur pourrait rendre ses états financiers plus pertinents et pas moins fiables en basculant vers les principes comptables orientés vers l'investisseur, qui sont largement utilisés et qui impliquent:

a) des estimations et hypothèses actuelles;

b) un ajustement raisonnable (mais pas d'une prudence excessive) pour refléter le risque et l'incertitude;

c) des évaluations qui reflètent à la fois la valeur intrinsèque et la valeur temps des options et garanties incorporées; et

d) un taux d'actualisation de marché actuel, même si ce taux d'actualisation reflète le rendement estimé des actifs de l'assureur.

29 Dans certaines approches d'évaluation, le taux d'actualisation est utilisé pour déterminer la valeur actuelle d'une marge future. Cette marge est ensuite affectée à différentes périodes à l'aide d'une formule. Dans ces approches, le taux d'actualisation n'affecte qu'indirectement l'évaluation du passif. En particulier, l'utilisation d'un taux d'actualisation moins approprié a un effet limité ou n'a aucun effet sur l'évaluation du passif à l'origine. Toutefois, dans d'autres approches, le taux d'actualisation détermine directement l'évaluation du passif. Dans ce dernier cas, l'introduction d'un taux d'actualisation fondé sur des actifs ayant un impact plus important, il est hautement improbable qu'un assureur puisse surmonter la présomption réfutable décrite au paragraphe 27.

Comptabilité reflet

30 Dans certains modèles comptables, les plus-values ou moins-values réalisées sur les actifs d'un assureur ont un effet direct sur l'évaluation de certains ou de la totalité: a) de ses passifs d'assurances; b) des coûts d'acquisition différés correspondants; et c) des immobilisations incorporelles liées, tels que celles décrites aux paragraphes 31 et 32. Un assureur est autorisé à, mais n'est pas tenu de, changer de méthodes comptables afin qu'une plus-value ou une moins-value comptabilisée mais latente sur un actif affecte ces évaluations de la même façon que le fait une plus-value ou une moins-value réalisée. ►**M5** L'ajustement correspondant du passif d'assurance (ou des coûts d'acquisition différés ou des immobilisations incorporelles) doit être comptabilisé en autres éléments du résultat global si, et seulement si, les plus-values ou moins-values non réalisées sont directement comptabilisées en autres éléments du résultat global. ◄ Cette pratique est parfois décrite comme «une comptabilité reflet».

▼B

Contrats d'assurance acquis lors d'un regroupement d'entreprises ou d'un transfert de portefeuille

31 Pour se conformer à IFRS 3, un assureur doit, à la date d'acquisition, évaluer à leur juste valeur les passifs d'assurance assumés et les *actifs au titre de contrats d'assurance* acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Toutefois, un assureur est autorisé à, mais non tenu d'utiliser une présentation développée qui scinde la juste valeur des contrats d'assurance acquis en deux composantes:

a) un passif évalué selon les méthodes comptables de l'assureur relatives aux contrats d'assurance qu'il émet; et

b) une immobilisation incorporelle, représentant la différence entre: i) la juste valeur des droits d'assurance contractuels acquis et des obligations d'assurance prises en charge; et ii) le montant décrit à l'alinéa a). L'évaluation ultérieure de cet actif doit être cohérente avec l'évaluation du passif d'assurance correspondant.

32 Un assureur qui acquiert un portefeuille de contrats d'assurance peut appliquer la présentation développée décrite au paragraphe 31.

33 Les immobilisations incorporelles décrites aux paragraphes 31 et 32 sont exclues du champ d'application d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs* et d'IAS 38. Toutefois, IAS 36 et IAS 38 s'appliquent aux listes clients et aux relations clients qui reflètent le potentiel de contrats futurs qui ne font pas partie des droits d'assurance contractuels et des obligations d'assurance contractuelles existants à la date du regroupement d'entreprises ou du transfert de portefeuille.

Éléments de participation discrétionnaire

Éléments de participation discrétionnaire contenus dans des contrats d'assurance

34 Certains contrats d'assurance contiennent un élément de participation discrétionnaire ainsi qu'un *élément garanti*. L'émetteur d'un tel contrat:

a) peut, mais n'est pas tenu de, comptabiliser l'élément garanti séparément de l'élément de participation discrétionnaire. Si l'émetteur ne les comptabilise pas séparément, il doit classer le contrat dans son ensemble comme un passif. Si l'émetteur les classe séparément, il doit classer l'élément garanti comme un passif;

b) doit, s'il comptabilise l'élément de participation discrétionnaire séparément de l'élément garanti, classer cet élément soit comme un passif, soit comme une composante de capitaux propres séparée. La présente norme ne spécifie pas comment l'émetteur détermine si cet élément est un passif ou fait partie des capitaux propres. L'émetteur peut ventiler cet élément en une composante passif et une composante capitaux propres et doit appliquer une méthode comptable cohérente pour cette ventilation. L'émetteur ne doit pas classer cet élément dans une catégorie intermédiaire qui n'est ni un passif ni des capitaux propres;

▼B

c) peut comptabiliser en produits toutes les primes reçues sans séparer la part liée à la composante capitaux propres. Les changements en résultant qui affectent l'élément garanti et la partie de l'élément de participation discrétionnaire classée comme un passif doivent être comptabilisés en résultat. Si l'élément de participation discrétionnaire est en tout ou partie classé en capitaux propres, une quote-part du résultat peut être attribuable à cet élément (de la même façon qu'une quote-part peut être attribuable aux ►**M11** participations ne donnant pas le contrôle ◄). L'émetteur doit comptabiliser la quote-part du résultat attribuable à toute composante capitaux propres d'un élément de participation discrétionnaire comme une répartition du résultat, non comme une charge ou un produit (voir IAS 1 *Présentation des états financiers*);

d) doit, si le contrat contient un dérivé incorporé dans le champ d'application d'IAS 39, appliquer IAS 39 à ce dérivé incorporé;

e) doit, pour tous les aspects non décrits aux paragraphes 14 à 20 et 34a) à d), poursuivre l'application de ses méthodes comptables existantes relatives à de tels contrats, sauf s'il change ces méthodes comptables en conformité avec les dispositions des paragraphes 21 à 30.

Éléments de participation discrétionnaire contenus dans des instruments financiers

35 Les dispositions du paragraphe 34 s'appliquent également à un instrument financier qui contient un élément de participation discrétionnaire. De plus:

a) si l'émetteur classe la totalité de l'élément de participation discrétionnaire en tant que passif, il doit appliquer au contrat dans son ensemble (c'est-à-dire à la fois à l'élément garanti et à l'élément de participation discrétionnaire) le test de suffisance du passif stipulé aux paragraphes 15 à 19. L'émetteur n'est pas tenu de déterminer le montant qui résulterait de l'application d'IAS 39 à l'élément garanti;

b) si l'émetteur classe tout ou partie de cet élément en tant que composante de capitaux propres séparée, le passif comptabilisé pour l'ensemble du contrat ne doit pas être inférieur au montant qui résulterait de l'application d'IAS 39 à l'élément garanti. Ce montant doit inclure la valeur intrinsèque de l'option de rachat du contrat, mais n'a pas à inclure sa valeur temps si le paragraphe 9 exempte cette option de l'évaluation à la juste valeur. L'émetteur n'est pas tenu d'indiquer le montant qui résulterait de l'application d'IAS 39 à l'élément garanti et n'est pas non plus tenu de présenter ce montant séparément. De plus, l'émetteur n'est pas tenu de déterminer ce montant si le passif total comptabilisé est nettement supérieur;

c) bien que ces contrats soient des instruments financiers, l'émetteur peut continuer à comptabiliser en produits les primes relatives à ces contrats et à comptabiliser en charges l'augmentation consécutive de la valeur comptable du passif;

d) bien que ces contrats soient des instruments financiers, l'émetteur qui applique le paragraphe 20b) d'IFRS 7 aux contrats comprenant un élément de participation discrétionnaire indique le montant total des charges d'intérêts comptabilisées dans le résultat, mais n'est pas tenu de calculer ces charges selon la méthode du taux d'intérêt effectif.

▼B

INFORMATIONS À FOURNIR

Explication des montants comptabilisés

36 Un assureur doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants générés par les contrats d'assurance figurant dans ses états financiers.

37 Pour se conformer au paragraphe 36, un assureur doit fournir les informations suivantes:

a) ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance et aux actifs, passifs, produits et charges liés;

b) les actifs, passifs, produits et charges comptabilisés (et, s'il présente son ►M5 état des flux de trésorerie ◄ en utilisant la méthode directe, les flux de trésorerie) générés par les contrats d'assurance. De plus, si l'assureur est une cédante, il doit fournir les informations suivantes:

i) les profits et les pertes comptabilisés en résultat lors de l'achat de réassurance; et

ii) si la cédante diffère et amortit les profits et pertes générés lors de l'achat de réassurance, l'amortissement pour la période et les montants restant à amortir au début et à la fin de la période;

c) la procédure utilisée pour déterminer les hypothèses qui ont le plus grand impact sur l'évaluation des montants comptabilisés décrits à l'alinéa b). Si cela est réalisable, un assureur doit également donner des informations quantifiées sur ces hypothèses;

d) l'effet des variations des hypothèses utilisées pour évaluer les actifs au titre des contrats d'assurance et les passifs d'assurance en distinguant l'effet de chaque variation ayant un effet significatif sur les états financiers;

e) les rapprochements des variations des passifs d'assurance, des actifs au titre des cessions en réassurance et, s'il y a lieu, des coûts d'acquisition différés qui leur sont liés.

Nature et ampleur des risques découlant des contrats d'assurance

38 Un assureur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des contrats d'assurance.

39 Pour se conformer au paragraphe 38, un assureur doit fournir les informations suivantes:

a) ses objectifs, politique et procédures de gestion des risques résultant des contrats d'assurance, ainsi que les méthodes utilisées pour mesurer ces risques;

b) [supprimé]

c) des informations sur le *risque d'assurance* (tant avant qu'après l'atténuation du risque par la réassurance), y compris des informations sur:

i) la sensibilité au risque d'assurance (voir paragraphe 39A);

ii) les concentrations du risque d'assurance, y compris une description de la façon dont la direction détermine ces concentrations et une description de la caractéristique commune identifiant chaque concentration (par exemple, le type d'événement assuré, la zone géographique, ou la monnaie);

▼B

iii) les demandes d'indemnisation réelles comparées aux estimations précédentes (c'est-à-dire le développement des demandes d'indemnisation). Les informations à fournir sur le développement des demandes d'indemnisation doivent remonter à la première période au cours de laquelle est survenue une demande significative et pour laquelle il existe encore une incertitude sur le montant et l'échéance des paiements sans qu'il soit nécessaire de remonter à plus de dix ans. Un assureur n'est pas tenu de fournir ces informations pour les demandes d'indemnisation pour lesquelles l'incertitude sur le montant et l'échéance des paiements des demandes d'indemnisation est habituellement levée dans le délai d'un an;

▼M19

d) les informations sur le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché que les paragraphes 31 à 42 de IFRS 7 imposeraient si les contrats d'assurance relevaient de IFRS 7. Toutefois:

i) un assureur n'est pas tenu de fournir l'analyse des échéances prévue aux paragraphes 39(a) et (b) de IFRS 7 s'il fournit, à la place, des informations sur le calendrier prévu des sorties nettes de trésorerie résultant des passifs d'assurance comptabilisés. Ces informations peuvent prendre la forme d'une analyse, par échéances prévues, des montants comptabilisés dans l'état de la situation financière;

▼B

ii) si un assureur utilise une autre méthode pour gérer la sensibilité aux conditions du marché, comme l'analyse de la valeur incorporée *(embedded value analysis),* il peut utiliser cette autre analyse de sensibilité pour satisfaire aux exigences énoncées au paragraphe 40a) d'IFRS 7. Cet assureur doit également fournir les informations prévues au paragraphe 41 d'IFRS 7;

e) des informations sur les expositions au risque de marché générées par des dérivés incorporés contenus dans un contrat d'assurance hôte si l'assureur n'est pas tenu d'évaluer et n'évalue pas les dérivés incorporés à la juste valeur.

39A Pour se conformer au paragraphe 39c)i), un assureur doit fournir soit les informations visées au point a), soit celles visées au point b) ci-après:

►M5 a) une analyse de sensibilité montrant comment le résultat et les capitaux propres auraient été influencés si les changements de la variable de risque pertinente qui étaient raisonnablement possibles à la fin de la période de reporting s'étaient produits; les méthodes et hypothèses utilisées dans l'élaboration de l'analyse de sensibilité; and any changes from the previous period in the methods and assumptions used. ◄ Toutefois, si un assureur utilise une autre méthode pour gérer la sensibilité aux conditions du marché, comme l'analyse de la valeur incorporée *(embedded value analysis),* il peut satisfaire aux obligations ci-dessus en fournissant des informations sur cette autre analyse de sensibilité, ainsi que les informations exigées au paragraphe 41 d'IFRS 7;

b) des informations qualitatives sur la sensibilité et des informations sur les termes et conditions des contrats d'assurance qui ont un effet significatif sur le montant, l'échéance et l'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'assureur.

▼B

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

40 Les dispositions transitoires des paragraphes 41 à 45 s'appliquent tant à une entité qui applique déjà les normes lorsqu'elle applique la présente norme pour la première fois qu'à une entité qui applique les normes pour la première fois (premier adoptant).

41 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

41A *Contrats de garantie financière* ((amendements d'IAS 39 et d'IFRS 4), publié en août 2005, a modifié les paragraphes 4d), B18g) et B19f). Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Lorsqu'une entité applique ces amendements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements d'IAS 39 et d'IAS 32 ([1]) qui sont liés.

▼M5

41B IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 30. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

Informations à fournir

42 Une entité n'est pas tenue d'appliquer les dispositions de la présente norme relatives aux informations à fournir et relatives aux informations comparatives concernant les périodes annuelles ouvertes avant le 1er janvier 2005, sauf en ce qui concerne les informations imposées par le paragraphe 37a) et b) sur les méthodes comptables, et sur les actifs, les passifs, les produits et les charges comptabilisés (ainsi que les flux de trésorerie si la méthode directe est utilisée).

43 S'il est impraticable d'appliquer une disposition particulière des paragraphes 10 à 35 aux informations comparatives qui se rapportent aux périodes annuelles ouvertes avant le 1er janvier 2005, une entité doit l'indiquer. L'application du test de suffisance du passif (paragraphes 15 à 19) à de telles informations comparatives peut être parfois impraticable, mais il est hautement improbable qu'il soit impraticable d'appliquer d'autres dispositions des paragraphes 10 à 35 à ces informations comparatives. IAS 8 explique le terme «impraticable».

44 En appliquant le paragraphe 39c)iii), une entité n'est pas tenue de présenter des informations sur le développement des demandes d'indemnisation survenues plus de cinq ans avant la fin du premier exercice auquel s'applique la présente norme. De plus, s'il est impraticable, pour une entité appliquant pour la première fois la présente norme, de préparer des informations sur le développement de demandes d'indemnisation survenues avant l'ouverture de la période la plus ancienne au titre de laquelle une entité présente des informations comparatives complètes et conformes à la présente norme, cette entité doit l'indiquer.

([1]) Lorsqu'une entité applique IFRS 7, la référence à IAS 32 est remplacée par une référence à IFRS 7.

▼B

Nouvelle désignation des actifs financiers

45 Lorsqu'un assureur modifie ses méthodes comptables relatives aux passifs d'assurance, il est autorisé à, mais non tenu de, reclasser certains ou la totalité de ses actifs financiers à «la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄». Ce reclassement est autorisé si un assureur change de méthodes comptables lorsqu'il applique pour la première fois la présente norme et s'il effectue ultérieurement un changement de méthode autorisé par le paragraphe 22. Le reclassement est un changement de méthode comptable et IAS 8 s'applique.

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

Cédant, cédante	Le **titulaire de la police** dans un **traité de réassurance**.
Composante dépôt	Composante contractuelle qui n'est pas comptabilisée comme un dérivé selon IAS 39 et entrerait dans le champ d'application d'IAS 39 si elle était un instrument séparé.
Contrat d'assurance directe	**Contrat d'assurance** qui n'est pas un **traité de réassurance**.
Élément de participation discrétionnaire	Droit contractuel de recevoir, en tant que supplément aux **prestations garanties**, des prestations complémentaires: a) qui représentent probablement une quote-part importante du total des avantages contractuels; b) dont le montant ou l'échéance est contractuellement à la discrétion de l'émetteur; et c) qui sont contractuellement fondées sur: i) la performance d'un ensemble défini de contrats ou d'un type de contrat spécifié; ii) les rendements de placements réalisés et/ou latents d'un portefeuille d'actifs spécifiés détenus par l'émetteur; ou iii) le résultat de la société, d'un fonds ou d'une autre entité qui émet le contrat.
Juste valeur	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
Contrat de garantie financière	Contrat qui impose à l'émetteur d'effectuer des paiements spécifiés pour rembourser le titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance aux termes initiaux ou modifiés de l'instrument d'emprunt.

▼B

Risque financier	Le risque d'une variation future possible d'un ou de plusieurs des éléments suivants: taux d'intérêt spécifié, prix d'un instrument financier, prix d'une marchandise, taux de change, indice de prix ou de taux, notation de crédit ou indice de crédit ou autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat.
Prestations garanties	Paiements ou autres prestations sur lesquels un **titulaire de police** ou un investisseur particulier a un droit inconditionnel qui n'est pas soumis contractuellement à la discrétion de l'émetteur.
Élément garanti	Obligation de payer des **prestations garanties**, incluse dans un contrat qui contient un **élément de participation discrétionnaire**.
Actif au titre des contrats d'assurance	Les droits contractuels nets d'un **assureur** selon un **contrat d'assurance**.
Contrat d'assurance	Contrat selon lequel une partie (l'**assureur**) accepte un **risque d'assurance** significatif d'une autre partie (le **titulaire de la police**) en convenant d'indemniser le titulaire de la police si un événement futur incertain spécifié (l'**événement assuré**) affecte de façon défavorable le titulaire de la police. (Voir appendice B pour des commentaires sur cette définition.)
Passif d'assurance	Les obligations contractuelles nettes d'un **assureur** selon un **contrat d'assurance**.
Risque d'assurance	Risque, autre que le **risque financier**, transféré du titulaire d'un contrat à l'émetteur.
Événement assuré	Événement futur incertain couvert par un **contrat d'assurance** et qui crée un **risque d'assurance**.
Assureur	La partie qui a une obligation selon un **contrat d'assurance** d'indemniser le **titulaire d'une police** si un **événement assuré** survient.
Test de suffisance du passif	Appréciation afin de déterminer si la valeur comptable d'un **passif d'assurance** doit être augmentée (ou si la valeur comptable des coûts d'acquisition différés correspondants ou des immobilisations incorporelles liées doit être diminuée), sur la base d'un examen des flux de trésorerie futurs.
Titulaire de la police	Partie qui a un droit à indemnisation selon un **contrat d'assurance** si un **événement assuré** survient.
Actifs au titre des cessions en réassurance	Droits contractuels nets d'une **cédante** selon un **traité de réassurance**.
Traité de réassurance	**Contrat d'assurance** émis par un assureur (le **réassureur**) pour indemniser un autre assureur (la **cédante**) au titre de pertes sur un ou plusieurs contrats émis par la cédante.

▼B

Réassureur	La partie qui a une obligation selon un **traité de réassurance** d'indemniser une **cédante** si un **événement assuré** survient.
Décomposer	Comptabiliser les composantes d'un contrat comme si elles étaient des contrats séparés.

Appendice B

Définition d'un contrat d'assurance

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

B1 Le présent appendice donne des commentaires sur la définition d'un contrat d'assurance figurant en appendice A. Elle traite des questions suivantes:

a) les termes «événement futur incertain» (paragraphes B2 à B4);

b) paiements en nature (paragraphes B5 à B7);

c) risque d'assurance et autres risques (paragraphes B8 à B17);

d) exemples de contrats d'assurance (paragraphes B18 à B21);

e) risques d'assurance significatifs (paragraphes B22 à B28); et

f) variations du niveau du risque d'assurance (paragraphes B29 et B30).

Événement futur incertain

B2 L'incertitude (ou le risque) est l'essence d'un contrat d'assurance. En conséquence, au moins un des éléments suivants est incertain à l'origine d'un contrat d'assurance:

a) savoir si un *événement assuré* surviendra;

b) quand il surviendra; ou

c) quelle somme l'assureur sera tenu de payer s'il survient.

B3 Dans certains contrats d'assurance, l'événement assuré est la découverte d'une perte pendant la durée du contrat, même si la perte résulte d'un événement qui s'est produit avant le démarrage du contrat. Dans d'autres contrats d'assurance, l'événement assuré est un événement qui survient pendant la durée du contrat, même si la perte qui en résulte est découverte après la fin de la durée du contrat.

B4 Certains contrats d'assurance couvrent des événements qui se sont déjà produits, mais dont l'effet financier est encore incertain. Un exemple est un traité de réassurance qui couvre l'assureur direct contre le développement défavorable de demandes d'indemnisation déjà déclarées par les titulaires de polices. Dans de tels contrats, l'événement assuré est la découverte du coût final de ces demandes d'indemnisation.

Paiements en nature

B5 Certains contrats d'assurance imposent ou permettent que les paiements soient effectués en nature. Un exemple est lorsque l'assureur remplace directement un article volé au lieu de rembourser le titulaire de la police. Un autre exemple est lorsqu'un assureur utilise ses propres hôpitaux et son propre personnel médical pour assurer les services médicaux couverts par les contrats.

▼B

B6 Certains contrats de services à redevances forfaitaires dans lesquels le niveau de service dépend d'un événement incertain satisfont à la définition d'un contrat d'assurance dans la présente norme, mais, dans certains pays, ils ne sont pas réglementés en tant que contrats d'assurance. Un exemple est un contrat de maintenance en vertu duquel le prestataire de services convient de réparer un équipement spécifié à la suite d'un fonctionnement défectueux. La rémunération forfaitaire au titre des services est fondée sur le nombre attendu de fonctionnements défectueux, mais il est incertain qu'une machine particulière tombe en panne. Le dysfonctionnement de l'équipement affecte son propriétaire de façon défavorable et le contrat indemnise le propriétaire (en nature, plutôt qu'en numéraire). Un autre exemple est un contrat de services de dépannage de voitures, dans lequel le prestataire convient, en échange d'une redevance annuelle forfaitaire, de fournir une assistance routière ou de remorquer la voiture jusqu'au garage le plus proche. Ce dernier contrat pourrait répondre à la définition d'un contrat d'assurance même si le prestataire n'accepte pas d'effectuer les réparations ou de remplacer les pièces.

B7 L'application de la présente norme aux contrats décrits au paragraphe B6 n'est probablement pas une tâche plus lourde que l'application des normes qui s'appliqueraient si de tels contrats n'entraient pas dans le champ d'application de la présente norme.

a) Il est improbable qu'il y ait des passifs significatifs au titre des fonctionnements défectueux et des pannes qui se sont déjà produits.

b) Si IAS 18 *Produits des activités ordinaires* s'appliquait, le prestataire de services comptabiliserait les produits en faisant référence au degré d'avancement (et sous réserve d'autres critères spécifiés). Cette approche est acceptable également selon la présente norme, qui permet au prestataire de services: i) de continuer à appliquer ses méthodes comptables relatives à ces contrats, sauf si elles impliquent des pratiques interdites par le paragraphe 14; et ii) d'améliorer ses méthodes comptables si les paragraphes 22 à 30 l'autorisent à le faire.

c) Le prestataire de services examine si le coût nécessaire pour satisfaire à son obligation contractuelle de fournir des services excède les produits reçus à l'avance. Pour ce faire, il effectue le test de suffisance du passif décrit aux paragraphes 15 à 19 de la présente norme. Si la présente norme ne s'appliquait pas à ces contrats, le prestataire de services appliquerait IAS 37 pour déterminer si les contrats sont déficitaires.

d) En ce qui concerne ces contrats, il est improbable que les dispositions de la présente norme en matière d'informations à fournir accroissent de manière importante les informations à fournir imposées par d'autres normes.

Distinction entre le risque d'assurance et les autres risques

B8 La définition d'un contrat d'assurance fait référence au *risque d'assurance* que la présente norme définit comme le risque, autre que le risque financier, transféré du titulaire d'un contrat à l'émetteur. Un contrat qui expose l'émetteur au risque financier sans qu'il existe un risque d'assurance significatif n'est pas un contrat d'assurance.

▼B

B9 La définition du risque financier en appendice A inclut une liste de variables financières et non financières. Cette liste inclut des variables non financières qui ne sont pas spécifiques à une des parties au contrat, telles qu'un indice de pertes subies à la suite d'un tremblement de terre dans une région particulière ou un indice de températures dans une ville particulière. Elle exclut des variables non financières spécifiques à une des parties au contrat, telles que la survenance ou la non-survenance d'un incendie qui endommage ou détruit un actif de cette partie. De plus, le risque de variations de la juste valeur d'un actif non financier n'est pas un risque financier si la juste valeur reflète non seulement les variations des prix de marché de ces actifs (variable financière), mais aussi l'état d'un actif non financier spécifique détenu par une des parties au contrat (variable non financière). Par exemple, si une garantie de la valeur résiduelle d'une voiture spécifique expose le garant au risque de modifications de l'état physique de la voiture, ce risque est un risque d'assurance, pas un risque financier.

B10 Certains contrats exposent l'émetteur au risque financier, qui s'ajoute à un risque d'assurance significatif. Par exemple, de nombreux contrats d'assurance-vie garantissent à la fois un taux de rendement minimal aux titulaires de polices (créant un risque financier) et promettent un capital en cas de décès qui parfois excède de manière significative le solde du compte du titulaire de la police (créant un risque d'assurance sous la forme du risque de mortalité). De tels contrats sont des contrats d'assurance.

B11 En vertu de certains contrats, un événement assuré déclenche le paiement d'un montant lié à un indice de prix. De tels contrats sont des contrats d'assurance, à condition que le paiement qui dépend de l'événement assuré puisse être significatif. Par exemple, une rente viagère liée à un indice du coût de la vie transfère un risque d'assurance car le paiement est déclenché par un événement incertain — la survie du bénéficiaire de la rente. Le lien à l'indice des prix est un dérivé incorporé, mais il transfère également un risque d'assurance. Si le transfert consécutif du risque d'assurance est significatif, le dérivé incorporé satisfait à la définition d'un contrat d'assurance, auquel cas il n'est pas nécessaire qu'il soit séparé et évalué à la juste valeur (voir paragraphe 7 de la présente norme).

B12 La définition du risque d'assurance fait référence au risque que l'assureur accepte de la part du titulaire de la police. En d'autres termes, le risque d'assurance est un risque préexistant, transféré du titulaire de la police à l'assureur. Ainsi, un nouveau risque créé par le contrat n'est pas un risque d'assurance.

B13 La définition d'un contrat d'assurance fait référence à un effet défavorable sur le titulaire de la police. La définition ne limite pas le paiement par l'assureur à un montant égal à l'impact financier de l'événement défavorable. Par exemple, la définition n'exclut pas la couverture «remboursement à neuf» qui conduit à un paiement au titulaire de la police suffisant pour permettre le remplacement d'un vieil actif endommagé par un nouvel actif. De même, la définition ne limite pas le paiement selon un contrat temporaire décès à la perte financière subie par les ayants droit de la personne décédée, ni n'interdit le paiement de montants prédéterminés pour quantifier la perte causée par le décès ou un accident.

▼B

B14 Certains contrats imposent un paiement si un événement incertain spécifié se produit, mais n'imposent pas qu'un effet défavorable affecte le titulaire de la police comme condition préalable du paiement. Un tel contrat n'est pas un contrat d'assurance, même si le titulaire utilise le contrat pour atténuer une exposition au risque sous-jacent. Par exemple, si le titulaire utilise un dérivé pour couvrir une variable non financière sous-jacente qui est corrélée aux flux de trésorerie générés par un actif de l'entité, le dérivé n'est pas un contrat d'assurance car le paiement ne dépend pas de savoir si le titulaire est défavorablement affecté par une réduction des flux de trésorerie générés par l'actif. Inversement, la définition d'un contrat d'assurance fait référence à un événement incertain dont l'effet défavorable sur le titulaire de la police est une condition contractuelle préalable du paiement. La condition contractuelle préalable n'impose pas à l'assureur de rechercher si l'événement a en fait causé un effet défavorable, mais permet à l'assureur de refuser le paiement s'il n'est pas convaincu que l'événement a causé un effet défavorable.

B15 Le risque de chute ou de maintien (c'est-à-dire le risque que la contrepartie résilie le contrat à une date antérieure ou postérieure à celle à laquelle l'émetteur s'attendait lors de l'établissement du prix du contrat) n'est pas un risque d'assurance car le paiement à la contrepartie ne dépend pas d'un événement futur incertain qui affecte la contrepartie de manière défavorable. De même, le risque de charges (c'est-à-dire le risque d'augmentations inattendues des frais administratifs afférents à la gestion d'un contrat, plutôt que des coûts liés aux événements assurés) n'est pas un risque d'assurance car une augmentation inattendue des charges n'affecte pas la contrepartie de manière défavorable.

B16 Par conséquent, un contrat qui expose son émetteur au risque de chute, au risque de maintien ou au risque de charges n'est pas un contrat d'assurance, sauf s'il expose également son émetteur au risque d'assurance. Toutefois, si l'émetteur de ce contrat atténue ce risque en utilisant un second contrat pour transférer une partie de ce risque à un tiers, le second contrat expose ce tiers au risque d'assurance.

B17 Un assureur peut accepter un risque d'assurance significatif en provenance du titulaire de la police seulement si l'assureur est une entité séparée du titulaire de la police. Dans le cas d'un assureur mutualiste, la mutuelle accepte le risque de chaque sociétaire et procède à la mise en commun de ce risque. Bien qu'en leur qualité d'adhérents à la mutuelle, les sociétaires supportent collectivement ce risque mis en commun, la mutuelle a quand même accepté le risque qui est l'essence d'un contrat d'assurance.

Exemples de contrats d'assurance

B18 On citera des exemples de contrats qui sont des contrats d'assurance, si le transfert du risque d'assurance est significatif:

a) assurance contre le vol ou les dommages matériels;

b) l'assurance responsabilité civile produits, l'assurance de responsabilité civile professionnelle, de responsabilité civile ou l'assurance défense et recours;

c) l'assurance-vie et les systèmes de frais d'obsèques payés à l'avance (bien que le décès soit certain, le moment où le décès se produira est incertain ou, pour certains types d'assurance-vie, il s'agit de savoir si le décès surviendra au cours de la période couverte par l'assurance);

d) les rentes et les pensions viagères (c'est-à-dire les contrats qui fournissent une indemnisation au titre de l'événement futur incertain — la survie du bénéficiaire de la rente ou du retraité — pour aider le bénéficiaire de la rente ou le retraité à maintenir un niveau de vie donné, qui serait autrement affecté de manière défavorable par sa survie);

▼B

e) invalidité et couverture des frais médicaux;

f) cautions, garanties contre les détournements et escroqueries du fait des employés, cautions de bonne exécution et d'achèvement et cautions de soumission (c'est-à-dire contrats qui fournissent une indemnisation en cas de manquement d'un tiers à remplir une obligation contractuelle, par exemple l'obligation de construire un bâtiment);

g) l'assurance crédit qui prévoit des paiements spécifiques à effectuer pour rembourser son titulaire d'une perte qu'il encourt en raison de la défaillance d'un débiteur spécifié à effectuer un paiement à l'échéance en vertu des dispositions initiales ou modifiées de l'instrument d'emprunt. Ces contrats peuvent avoir différentes formes juridiques, telles que celle d'une garantie, de certains types de lettres de crédit, d'un dérivé de crédit couvrant le risque de défaillance ou d'un contrat d'assurance. Toutefois, bien que ces contrats répondent à la définition d'un contrat d'assurance, ils répondent également à la définition d'un contrat de garantie financière selon IAS 39 et entrent dans le champ d'application d'IAS 32 ([1]) et IAS 39, non celui de la présente norme [voir paragraphe 4d)]. Néanmoins, lorsque l'émetteur de contrats de garantie financière a précédemment indiqué expressément qu'il considérait ces contrats comme des contrats d'assurance et appliqué le traitement comptable réservé aux contrats d'assurance, l'émetteur peut choisir d'appliquer soit IAS 39 et IAS 32, ([1]) soit la présente norme aux contrats de garantie financière en question;

h) garanties liées aux produits. Les garanties liées aux produits émises par un tiers au titre de marchandises vendues par un fabricant, un distributeur ou un détaillant entrent dans le champ d'application de la présente norme. Toutefois, les garanties liées aux produits directement émises par un fabricant, un distributeur ou un détaillant sont hors de son champ d'application, car elles relèvent d'IAS 18 et d'IAS 37;

i) assurance de titre de propriété (c'est-à-dire l'assurance contre la découverte de défauts du titre de propriété foncière qui n'étaient pas apparents lors de la souscription du contrat d'assurance). Dans ce cas, l'événement assuré est la découverte d'un défaut du titre de propriété, non le défaut lui-même;

j) assistance en cas de voyage (c'est-à-dire indemnisation en numéraire ou en nature accordée aux titulaires de police au titre des pertes subies lors de leur voyage). Les paragraphes B6 et B7 traitent de quelques contrats de ce type;

k) titres obligataires permettant de se prémunir contre les catastrophes naturelles qui prévoient un paiement réduit du principal, de l'intérêt ou des deux si un événement spécifié affecte de manière défavorable l'émetteur de l'obligation (à moins que l'événement spécifié ne crée pas de risque d'assurance significatif, par exemple si l'événement est une variation du taux d'intérêt ou du taux de change);

l) swaps d'assurance et autres contrats qui imposent un paiement sur la base de changements de variables climatiques, géologiques ou d'autres variables physiques spécifiques à une des parties au contrat;

m) traités de réassurance.

([1]) Lorsqu'une entité applique IFRS 7, la référence à IAS 32 est remplacée par une référence à IFRS 7.

▼B

B19 Les exemples suivants sont des exemples d'éléments qui ne sont pas des contrats d'assurance:

a) contrats d'investissement qui ont la forme juridique d'un contrat d'assurance mais qui n'exposent pas l'assureur à un risque d'assurance significatif, par exemple des contrats d'assurance-vie dans lesquels l'assureur ne supporte aucun risque de mortalité significatif (de tels contrats sont des instruments financiers de non-assurance ou des contrats de services, voir paragraphes B20 et B21);

b) contrats qui ont la forme juridique de l'assurance, mais qui rétrocèdent tout le risque d'assurance significatif au titulaire de la police par le biais de mécanismes exécutoires non résiliables et qui ajustent les paiements futurs à effectuer par le titulaire de la police directement en fonction des pertes assurées, par exemple des traités de réassurance financière ou certains contrats de groupes (de tels contrats sont normalement des instruments financiers non-assurance ou des contrats de service, voir paragraphes B20 et B21);

c) autoassurance, en d'autres termes, la conservation d'un risque qui aurait pu être couvert par un contrat d'assurance (il n'y a pas de contrat d'assurance car il n'y a pas d'accord avec une autre partie);

d) contrats (tels que les contrats de jeux et de hasard) qui imposent un paiement si un événement incertain spécifié se produit, mais qui n'imposent pas que l'effet défavorable affecte le titulaire de la police comme condition préalable du paiement. Toutefois, ceci n'interdit pas la spécification d'une somme à verser prédéterminée pour quantifier la perte causée par un événement spécifié, tel que le décès ou un accident (voir aussi paragraphe B13);

e) dérivés qui exposent une des parties au risque financier mais pas au risque d'assurance parce qu'ils imposent que cette partie effectue un paiement uniquement sur la base de variations d'un ou de plusieurs des éléments suivants: taux d'intérêt spécifié, prix d'un instrument financier, prix d'une marchandise, taux de change, indice de prix ou de taux, notation de crédit ou indice de crédit ou autre variable, à condition que dans le cas d'une variable non financière, la variable ne soit pas spécifique à une des parties au contrat (voir IAS 39);

f) une garantie relative à un crédit (ou lettre de crédit, dérivé de crédit couvrant le risque d'une défaillance ou contrat d'assurance crédit) qui impose des paiements, même si le titulaire n'a pas encouru de perte du fait de la défaillance du débiteur à effectuer des paiements à l'échéance (voir IAS 39);

g) contrats qui imposent un paiement sur la base d'une variable climatique, géologique ou autre variable physique qui n'est pas spécifique à une des parties au contrat (communément décrite en tant que dérivé climatique);

h) titres obligataires permettant de se prémunir contre les catastrophes naturelles qui prévoient des paiements réduits du principal, de l'intérêt ou des deux, sur la base d'une variable climatique, géologique ou autre variable physique qui n'est pas spécifique à une des parties au contrat.

B20 Si les contrats décrits au paragraphe B19 créent des actifs financiers ou des passifs financiers, ils sont dans le champ d'application d'IAS 39. Ceci signifie notamment que les parties au contrat appliquent ce qui est parfois appelé la comptabilité de dépôt, qui implique ce qui suit:

a) une partie comptabilise la contrepartie reçue comme un passif financier, plutôt que comme un produit;

▼B

b) l'autre partie comptabilise la contrepartie payée comme un actif financier, plutôt que comme une charge.

B21 Si les contrats décrits au paragraphe B19 ne créent ni actifs financiers ni passifs financiers, IAS 18 s'applique. Selon IAS 18, le produit lié à une transaction impliquant la prestation de services est comptabilisé en faisant référence au degré d'avancement de la transaction si le résultat de celle-ci peut être estimé de façon fiable.

Risque d'assurance significatif

B22 Un contrat est un contrat d'assurance uniquement s'il transfère un risque d'assurance significatif. Les paragraphes B8 à B21 traitent du risque d'assurance. Les paragraphes suivants traitent de l'appréciation du caractère significatif du risque d'assurance.

B23 Le risque d'assurance est significatif si, et seulement si un événement assuré peut obliger un assureur à payer des prestations complémentaires significatives dans n'importe quel scénario, à l'exclusion des scénarios qui manquent de substance commerciale (c'est-à-dire qui n'ont aucun effet perceptible sur l'aspect économique de la transaction). Si des prestations complémentaires significatives étaient payables dans des scénarios qui ont une substance commerciale, la condition de la phrase précédente peut être remplie, même si l'événement assuré est extrêmement improbable ou si la valeur actuelle attendue (c'est-à-dire pondérée par leur probabilité) des flux de trésorerie qui en résultent représente une faible part de la valeur actuelle attendue de tous les autres flux de trésorerie contractuels qui subsistent.

B24 Les prestations complémentaires décrites au paragraphe B23 font référence aux montants qui excèdent ceux qui seraient payables si aucun événement assuré ne se produisait (à l'exclusion des scénarios qui manquent de substance commerciale). Ces montants complémentaires incluent les coûts de gestion de sinistres et les coûts d'évaluation des sinistres, mais excluent:

a) la perte de la capacité de facturer le titulaire de la police au titre de services futurs. Par exemple, dans un contrat d'assurance-vie liée à des placements, le décès du titulaire de la police signifie que l'assureur ne peut plus exécuter des services de gestion des placements et encaisser des honoraires à ce titre. Toutefois, cette perte économique pour l'assureur ne reflète pas un risque d'assurance, pas plus qu'un gérant de fonds mutuel n'assume de risque d'assurance en ce qui concerne le décès éventuel du client. Par conséquent, la perte potentielle de futurs honoraires de gestion des placements n'est pas pertinente pour apprécier l'importance du risque d'assurance transféré par un contrat;

b) le non-prélèvement en cas de décès des frais qui sont imputés en cas d'annulation ou de rachat. Le contrat ayant fait naître ces frais, le fait de ne pas les prélever n'indemnise pas le titulaire de la police au titre d'un risque préexistant. Par conséquent, ils ne sont pas pertinents pour apprécier quel risque d'assurance est transféré par un contrat;

c) un paiement dépendant d'un événement qui ne cause pas de perte significative au titulaire du contrat. Par exemple, si l'on considère un contrat qui impose à l'émetteur de payer un million d'unités monétaires si un actif subit un dommage matériel causant au titulaire une perte économique insignifiante d'une unité monétaire. Dans ce contrat, le titulaire transfère à l'assureur un risque insignifiant de la perte d'une unité monétaire. En même temps, le contrat crée le risque qui n'est pas un risque d'assurance que l'émetteur sera tenu de payer 999 999 unités monétaires si l'événement spécifié se produit. Du fait que l'émetteur n'accepte pas de risque d'assurance significatif du titulaire, ce contrat n'est pas un contrat d'assurance;

▼B

d) les recouvrements possibles de réassurance. L'assureur les comptabilise séparément.

B25 Un assureur doit apprécier le caractère significatif du risque d'assurance contrat par contrat, plutôt qu'en se référant à l'importance relative par rapport aux états financiers [1]. Le risque d'assurance peut être significatif, même s'il y a une probabilité minimale de pertes d'importance relative pour un portefeuille entier de contrats. Cette appréciation contrat par contrat facilite la classification d'un contrat en tant que contrat d'assurance. Toutefois, si l'on sait qu'un portefeuille relativement homogène composé de petits contrats comprend des contrats qui, tous, transfèrent un risque d'assurance, un assureur n'est pas tenu d'examiner chaque contrat au sein de ce portefeuille pour identifier quelques contrats non dérivés transférant des risques d'assurance insignifiants.

B26 Des paragraphes B23 à B25, il résulte que si un contrat prévoit le paiement d'un capital en cas de décès excédant le montant payable lors de la survie, le contrat est un contrat d'assurance, à moins que le capital en cas de décès complémentaire ne soit insignifiant (apprécié en se référant au contrat plutôt qu'au portefeuille entier de contrats). Comme noté au paragraphe B24b), le fait de ne pas prélever en cas de décès de frais d'annulation ou de rachat n'est pas inclus dans cette appréciation si cette renonciation n'indemnise pas le titulaire de la police au titre d'un risque préexistant. De même, un contrat de rente qui verse des sommes régulières pour le restant de la vie d'un titulaire de police est un contrat d'assurance, sauf si les paiements dépendant de la survie sont insignifiants.

B27 Le paragraphe B23 fait référence à des prestations complémentaires. Ces prestations complémentaires pourraient inclure une disposition stipulant le paiement des prestations à une date antérieure si l'événement assuré se produit plus tôt et si les paiements ne sont pas ajustés pour tenir compte de la valeur temps de l'argent. Un exemple est l'assurance vie entière pour un montant fixe (en d'autres termes, l'assurance qui prévoit le paiement d'un capital fixe en cas de décès quelle que soit la date à laquelle le titulaire de la police décède, sans date d'expiration de la couverture). Il est certain que le titulaire de la police décédera, mais la date du décès est incertaine. L'assureur subira une perte sur les contrats individuels dont les titulaires des polices décéderont prématurément, même s'il n'y a pas de perte globale sur l'ensemble du portefeuille entier de contrats.

B28 Si un contrat d'assurance est décomposé en une composante dépôt et une composante assurance, le caractère significatif du transfert de risque d'assurance est apprécié par rapport à la composante assurance. Le caractère significatif du risque d'assurance transféré par un dérivé incorporé est apprécié par rapport au dérivé incorporé.

Variations du niveau du risque d'assurance

B29 Certains contrats ne transfèrent pas de risque d'assurance à l'émetteur à l'origine, bien qu'ils transfèrent un risque d'assurance à une date ultérieure. Par exemple, si l'on considère un contrat qui prévoit un rendement de placement spécifié et inclut une option permettant au titulaire de la police d'utiliser à l'échéance les produits du placement pour acheter une rente viagère aux taux de rente qui seront appliqués à cette date par l'assureur aux autres nouveaux bénéficiaires de rentes

[1] Dans ce but, les contrats conclus simultanément avec une unique contrepartie (ou les contrats qui sont par ailleurs interdépendants) forment un contrat unique.

▼B

lorsque le titulaire de la police exercera l'option. Le contrat ne transfère aucun risque d'assurance à l'émetteur avant la date d'exercice de l'option, car l'assureur reste libre d'établir le prix de la rente sur une base qui reflète le risque d'assurance transféré à l'assureur à cette date. Toutefois, si le contrat spécifie les taux de la rente (sur une base permettant de déterminer les taux de la rente), le contrat transfère le risque d'assurance à l'émetteur dès l'origine.

B30 Un contrat qui remplit les conditions d'un contrat d'assurance demeure un contrat d'assurance jusqu'à l'extinction ou l'expiration de l'ensemble des droits et obligations.

▼B

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 5

Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de spécifier la comptabilisation d'actifs détenus en vue de la vente, et la présentation et les informations à fournir sur les *activités abandonnées*. En particulier, la présente norme impose:

a) que les actifs qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente soient évalués au montant le plus bas entre leur valeur comptable et leur *juste valeur* diminuée des *coûts de la vente*, et que l'amortissement sur de tels actifs cesse; et

b) que les actifs qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente soient présentés séparément dans ►**M5** l'état de situation financière ◄ et que les résultats des activités abandonnées soient présentés séparément dans ►**M5** l'état du résultat global ◄.

CHAMP D'APPLICATION

2 Les dispositions de classification et de présentation de la présente norme s'appliquent à tous les actifs non courants comptabilisés ([1]) et à tous les groupes d'une entité destinés à être cédés. Les dispositions d'évaluation de la présente norme s'appliquent à tous les actifs non courants et aux groupes destinés à être cédés comptabilisés (comme exposé au paragraphe 4), à l'exception des actifs énumérés au paragraphe 5 qui doivent continuer à être évalués selon la norme mentionnée.

3 Les actifs classés comme non courants selon IAS 1 *Présentation des états financiers* ►**M5** ———— ◄ ne doivent pas être reclassés en tant qu'*actifs courants* avant de satisfaire aux critères de classification comme détenus en vue de la vente selon la présente norme. Les actifs d'une catégorie qu'une entité considérerait normalement comme non courants qui sont acquis exclusivement en vue de la revente ne doivent pas être classés comme courants, sauf s'ils satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente selon la présente norme.

4 Parfois, une entité cède un groupe d'actifs, peut-être avec quelques passifs directement liés, lors d'une transaction unique. Un tel groupe destiné à être cédé peut être un groupe d'unités génératrices de

([1]) Concernant les actifs classés selon une présentation par ordre de liquidité, les actifs non courants sont des actifs qui incluent des montants que l'entité s'attend à recouvrer plus de douze mois ►**M5** après la période de reporting ◄. Le paragraphe 3 s'applique à la classification de tels actifs.

▼B

trésorerie, une seule unité génératrice de trésorerie, ou une partie d'une unité génératrice de trésorerie [1]. Le groupe peut inclure des actifs et des passifs de l'entité, y compris des actifs courants, des passifs courants et des actifs exclus par le paragraphe 5 des dispositions concernant l'évaluation de la présente norme. Si un actif non courant dans le périmètre des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation fait partie d'un groupe destiné à être cédé, les dispositions de la présente norme en matière d'évaluation s'appliquent au groupe dans son ensemble, de sorte que le groupe est évalué au montant le plus bas entre sa valeur comptable et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les dispositions relatives à l'évaluation des actifs et des passifs pris individuellement au sein du groupe destiné à être cédé sont exposées aux paragraphes 18, 19 et 23.

5 Les dispositions de la présente norme d'évaluation [2] ne s'appliquent pas aux actifs suivants, qui sont couverts par les normes énumérées, soit en tant qu'actifs pris individuellement, soit comme faisant partie d'un groupe destiné à être cédé.

a) Actifs d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*).

b) Actifs générés par des avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*).

c) Actifs financiers entrant dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

d) Actifs non courants qui sont comptabilisés selon le modèle de la juste valeur dans IAS 40 *Immeubles de placement*.

▼M8

e) actifs non courants qui sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente selon IAS 41 *Agriculture*.

▼B

f) Droit contractuels selon des contrats d'assurance tels que définis dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

▼M17

5A Les dispositions de la présente Norme portant sur la classification, la présentation et l'évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme étant disponible à la vente s'appliquent également à un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme étant détenu en vue de sa distribution aux propriétaires agissant en cette qualité (détenu en vue de la distribution aux propriétaires).

▼M22

5B La présente Norme précise les informations à fournir en ce qui concerne les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente ou comme activités abandonnées. Les informations à fournir au titre d'autres Normes ne s'appliquent pas à de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) sauf si ces Normes exigent :

a) la fourniture d'informations spécifiques en ce qui concerne les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente ou comme activités abandonnées; ou

---

[1] Toutefois, une fois que l'on s'attend à ce que les flux de trésorerie d'un actif ou d'un groupe d'actifs soient principalement générés par la vente plutôt que par leur utilisation continue, ils deviennent moins dépendants des flux de trésorerie générés par d'autres actifs, et un groupe destiné à être cédé qui faisait partie d'une unité génératrice de trésorerie devient une unité génératrice de trésorerie distincte.

[2] À l'exception des paragraphes 18 et 19 qui imposent que les actifs en question soient évalués selon d'autres ormes applicables.

▼**M22**

b) la fourniture d'informations sur l'évaluation des actifs et des passifs dans un groupe destiné à être cédé qui ne relèvent pas de l'obligation d'évaluation de IFRS 5, et que ces informations ne sont pas fournies dans d'autres notes aux états financiers.

La fourniture d'informations supplémentaires sur des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente ou comme activités abandonnées peut être nécessaire pour satisfaire aux exigences générales de IAS 1, en particulier les paragraphes 15 et 125 de cette Norme.

▼**M17**

CLASSIFICATION D'ACTIFS NON COURANTS (OU GROUPES DESTINES A ETRE CEDES) COMME DETENUS EN VUE DE LA VENTE OU DETENUS EN VUE DE LA DISTRIBUTION AUX PROPRIETAIRES

▼**B**

6 Une entité doit classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente si sa valeur comptable est recouvrée principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue.

7 Pour que tel soit le cas, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel, sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) et sa vente doit être *hautement probable*.

▼**M17**

8 Pour que la vente soit hautement probable, la direction à un niveau approprié doit s'être engagée sur un plan de vente de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé), et un programme actif pour trouver un acheteur et finaliser le plan doit avoir été lancé. De plus, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être activement commercialisé en vue de la vente à un prix qui est raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle. De plus, la vente devrait de façon prévisible remplir les conditions nécessaires à sa comptabilisation en tant que vente réalisable dans l'année de sa classification, à l'exception de ce qui est permis par le paragraphe 9, et les mesures nécessaires pour finaliser le plan doivent indiquer qu'il est improbable que des changements notables soient apportés au plan ou que celui-ci soit retiré. La probabilité de l'approbation des actionnaires (si celle-ci est requise par la législation locale) doit être prise en compte pour évaluer si la vente est hautement probable.

▼**M8**

8A Une entité engagée sur un plan de vente impliquant la perte de contrôle d'une filiale doit classer tous les actifs et passifs de cette filiale comme détenus en vue de la vente, lorsque les critères établis aux paragraphes 6 à 8 sont remplis, indépendamment du fait que l'entité conserve ou non une participation ne donnant pas le contrôle dans son ancienne filiale après la vente.

▼**B**

9 Des événements ou des circonstances peuvent prolonger la période nécessaire pour conclure la vente au-delà d'un an. Une prolongation de la période requise pour conclure une vente n'empêche pas un actif (ou un groupe destiné à être cédé) d'être classé comme détenu en vue de la vente si le retard est causé par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et s'il y a suffisamment d'éléments probants que l'entité demeure engagée envers son plan de vendre l'actif (ou le groupe destiné à être cédé). Tel sera le cas lorsqu'il sera satisfait aux critères de l'appendice B.

▼B

10 Les transactions de vente comprennent les échanges d'actifs non courants pour d'autres actifs non courants lorsque l'échange a une substance commerciale selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

11 Lorsqu'une entité acquiert un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) exclusivement en vue de sa cession ultérieure, elle doit classer l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente à la date d'acquisition, uniquement s'il a été satisfait à la disposition du paragraphe 8 relative à un an (sauf de la manière permise par le paragraphe 9) et s'il est hautement probable que d'autres critères des paragraphes 7 et 8 qui ne sont pas respectés à cette date le seront dans une courte période à la suite de l'acquisition (généralement dans un délai de trois mois).

12 Si les critères des paragraphes 7 et 8 sont respectés ►**M5** après la période de reporting ◄, une entité ne doit pas classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente dans ces états financiers lorsqu'ils sont publiés. Toutefois, lorsque ces critères sont respectés ►**M5** après la période de reporting ◄ mais avant l'autorisation des états financiers en vue de la publication, l'entité doit fournir dans les notes les informations spécifiées au paragraphe 41a), b) et d).

▼M17

12A Un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires lorsque l'entité a pris l'engagement de distribuer l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) aux propriétaires. Pour que cela soit le cas, les actifs doivent être disponibles en vue d'une distribution immédiate dans leur condition actuelle, et la distribution doit être hautement probable. Pour que la distribution soit hautement probable, les mesures visant à réaliser la distribution doivent avoir été entreprises et leur achèvement doit être attendu dans un délai d'un an à compter de la date de classification. Les mesures requises pour achever la distribution doivent être telles que tout changement significatif dans la distribution ou toute annulation de la distribution soit improbable. La probabilité de l'approbation des actionnaires (si celle-ci est requise par la législation locale) doit être prise en compte pour évaluer si la vente est hautement probable.

▼B

Actifs non courants devant être abandonnés

13 Une entité ne doit pas classer comme détenu en vue de la vente un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) qui doit être abandonné. Cela tient au fait que sa valeur comptable sera recouvrée principalement par le biais de l'utilisation continue. Toutefois, si le groupe destiné à être cédé, devant être abandonné, satisfait aux critères du paragraphe 32 a) à c), l'entité doit présenter les résultats et les flux de trésorerie du groupe destiné à être cédé comme des activités abandonnées selon les paragraphes 33 et 34, à la date à laquelle il cesse d'être utilisé. Les actifs non courants (ou les groupes destinés à être cédés) devant être abandonnés comprennent des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) qui doivent être utilisés jusqu'à la fin de leur vie économique et des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) qui seront fermés au lieu d'être vendus.

14 Une entité ne doit pas comptabiliser un actif non courant qui a été temporairement mis hors service comme s'il avait été abandonné.

▼B

CLASSIFICATION D'ACTIFS NON COURANTS (OU GROUPES DESTINÉS À ÊTRE CÉDÉS) COMME DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE

Évaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé)

15 Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente au montant le plus bas entre sa valeur comptable et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.

▼M17

15A Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la distribution aux propriétaires à sa valeur comptable ou à sa juste valeur diminuée des coûts de distribution, si celle-ci est inférieure ([1]).

▼B

16 Si un actif (ou un groupe d'actifs) nouvellement acquis satisfait aux critères de classification comme détenu en vue de la vente (voir paragraphe 11), l'application du paragraphe 15 aboutira à l'évaluation de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) lors de la comptabilisation initiale au montant le plus bas entre sa valeur comptable s'il n'avait pas été ainsi classé (par exemple, coût) et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente. En conséquence, si l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, il doit être évalué à la juste valeur diminuée des coûts de la vente.

17 Lorsqu'on s'attend à ce que la vente ait lieu dans plus d'un an, l'entité doit évaluer les coûts de la vente à leur valeur actuelle. Toute augmentation de la valeur actuelle des coûts de la vente, générée par le passage du temps, doit être présentée dans ►M5 l'état du résultat global ◄ en tant que coût de financement.

18 Immédiatement avant la classification initiale de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, les valeurs comptables de l'actif (ou tous les actifs et passifs du groupe) doivent être évaluées selon les normes applicables.

19 Lors de la réévaluation ultérieure d'un groupe destiné à être cédé, les valeurs comptables de tous les actifs et passifs qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation, mais qui sont inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente, doivent être réévaluées conformément aux normes applicables avant que la juste valeur diminuée des coûts de la vente du groupe destiné à être cédé ne soit réévaluée.

Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises

20 Une entité doit comptabiliser une perte de valeur relative à toute réduction initiale ou ultérieure de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, dans la mesure où elle n'a pas été comptabilisée selon le paragraphe 19.

21 Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif, mais n'excédant pas le cumul de pertes de valeurs comptabilisées, soit selon la présente norme, soit précédemment selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

([1]) Les coûts de distribution sont les coûts marginaux directement attribuables à la distribution, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

▼B

22 Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un groupe destiné à être cédé:

a) dans la mesure où il n'a pas été comptabilisé selon le paragraphe 19; mais

b) sans excéder la perte de valeur cumulée qui a été comptabilisée, soit selon la présente norme, soit précédemment selon IAS 36, sur les actifs non courants qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation.

23 La perte de valeur (ou tout profit ultérieur) comptabilisé au titre d'un groupe destiné à être cédé doit réduire (ou augmenter) la valeur comptable des actifs non courants du groupe qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation, dans l'ordre d'attribution exposé aux paragraphes 104a) et b) et 122 d'IAS 36 (telle que révisée en 2004).

24 Un profit ou une perte non comptabilisé(e) précédemment à la date de la vente d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) doit être comptabilisé(e) à la date de la décomptabilisation. Les dispositions relatives à la décomptabilisation sont énoncées aux:

a) paragraphes 67 à 72 d'IAS 16 (telle que révisée en 2003) concernant les immobilisations corporelles; et aux

b) paragraphes 112 à 117 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (telle que révisée en 2004) en ce qui concerne les immobilisations incorporelles.

25 Une entité ne doit pas amortir un actif non courant lorsqu'il est classé comme détenu en vue de la vente ou lorsqu'il fait partie d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente. Il faut continuer à comptabiliser les intérêts et autres charges attribuables aux passifs d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente.

Modifications apportées à un plan de vente

26 Si une entité a classé un actif (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, mais s'il n'est plus satisfait aux critères des paragraphes 7 à 9, l'entité doit cesser de classer l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente.

27 L'entité doit évaluer un actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente (ou cesse d'être inclus dans un groupe classé comme détenu en vue de la vente) au montant le plus bas entre:

a) sa valeur comptable avant la classification de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, ajusté au titre de tout amortissement, ou réévaluations qui auraient été comptabilisés si l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) n'avait pas été classé comme détenu en vue de la vente; et

b) sa *valeur recouvrable* à la date de la décision ultérieure de ne pas vendre ([1]).

([1]) Si l'actif non courant fait partie d'une unité génératrice de trésorerie, sa valeur recouvrable est la valeur comptable qui aurait été comptabilisée après l'attribution de toute perte de valeur générée sur cette unité génératrice de trésorerie selon IAS 36.

▼B

28 L'entité doit inclure tout ajustement nécessaire de la valeur comptable d'un actif non courant qui cesse d'être classé comme détenu en vue de la vente dans le résultat ([1]) des activités poursuivies de la période au cours de laquelle il n'est plus satisfait aux critères des paragraphes 7 à 9. L'entité doit présenter cet ajustement ►M5 dans la rubrique de l'état du résultat global ◄ utilisée pour présenter un profit ou une perte, s'il y a lieu, comptabilisé(e) selon le paragraphe 37.

29 Si une entité enlève un actif ou un passif pris individuellement d'un groupe destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente, les actifs et les passifs restants du groupe destiné à être vendu doivent continuer à être évalués en tant que groupe, seulement si le groupe satisfait aux critères des paragraphes 7 à 9. Dans le cas contraire, les actifs non courants restants du groupe qui, pris individuellement, satisfont aux critères pour être classés comme détenus en vue de la vente doivent être évalués individuellement au plus bas de leurs valeurs comptables et des justes valeurs diminuées des coûts de la vente à cette date. Tous les actifs non courants qui ne satisfont pas aux critères doivent cesser d'être classés comme détenus en vue de la vente selon le paragraphe 26.

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

30 Une entité doit présenter et fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des activités abandonnées et des cessions d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés).

Présentation des activités abandonnées

31 Une *composante d'une entité* comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité. En d'autres termes, une composante d'une entité aura été une unité génératrice de trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie lorsqu'elle était détenue en vue de son utilisation.

32 Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou qui est classée comme détenue en vue de la vente, et:

a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte;

b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte; ou

c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.

33 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) un seul montant ►M5 dans l'état du résultat global ◄ comprenant le total:

i) du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées; et

ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée;

([1]) Sauf si l'actif est une immobilisation corporelle ou une immobilisation incorporelle qui a été réévaluée selon IAS 16 ou IAS 38 avant la classification comme détenue en vue de la vente, auquel cas l'ajustement doit être traité comme une augmentation ou une diminution de réévaluation.

▼B

b) une analyse du montant unique dans a):

i) les produits, les charges et le profit ou la perte avant impôt des activités abandonnées;

ii) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec le paragraphe 81h) d'IAS 12;

iii) le profit ou la perte comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminué(e) des coûts de la vente ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée; et

iv) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec le paragraphe 81h) d'IAS 12.

L'analyse peut être présentée soit dans les notes, soit ►**M5** dans l'état du résultat global ◄. Si elle est présentée ►**M5** dans l'état du résultat global ◄, elle doit l'être dans une section identifiée comme se rapportant aux activités abandonnées, c'est-à-dire séparément des activités poursuivies. L'analyse n'est pas nécessaire pour les groupes destinés à être cédés qui sont des filiales nouvellement acquises, qui satisfont aux critères de classification comme détenues en vue de la vente à l'acquisition (voir paragraphe 11);

c) les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement des activités abandonnées. Ces informations peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans les rubriques des états financiers. Ces informations ne sont pas nécessaires pour les groupes destinés à être cédés qui sont des filiales nouvellement acquises, qui satisfont aux critères pour être classées comme détenues en vue de la vente à l'acquisition (voir paragraphe 11);

▼M11

d) le montant du produit des activités poursuivies et des activités abandonnées attribuables aux propriétaires de la société mère. Ces informations peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans l'état du résultat global.

▼M5

33A Si l'entité présente les composantes de résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 (révisée en 2007), une section séparée consacrée aux «activités abandonnées»est présentée dans cet état séparé.

▼B

34 Une entité doit continuer de présenter les informations à fournir au paragraphe 33 au titre des périodes antérieures présentées dans les états financiers, afin que les informations à fournir correspondent à toutes les activités qui ont été abandonnées jusqu'à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄ de la dernière période présentée.

35 Des ajustements pendant la période courante de montants présentés précédemment en activités abandonnées, qui sont directement liés à la sortie d'une activité abandonnée au cours d'une période précédente, doivent être classés séparément en activités abandonnées. La nature et le montant de tels ajustements doivent être indiqués. Des exemples de circonstances dans lesquelles ces ajustements peuvent survenir incluent ce qui suit:

a) la résolution d'incertitudes générées par les conditions de la transaction de cession, telles que la résolution des ajustements du prix d'achat et les questions d'indemnisation avec l'acheteur;

▼B

b) la résolution d'incertitudes générées par et directement liées aux activités de la composante avant sa cession, telles que les obligations liées à l'environnement et celles de garantie liées au produit conservées par le vendeur;

c) le règlement des obligations liées au régime d'avantages du personnel, à condition que le règlement soit directement lié à la transaction de cession.

36 Si une entité cesse de classer une composante d'une entité comme détenue en vue de la vente, le résultat des activités de la composante, présenté précédemment en activités abandonnées selon les paragraphes 33 à 35, doit être reclassé et inclus dans le résultat des activités poursuivies pour toutes les périodes présentées. Les montants au titre de périodes antérieures doivent être décrits comme ayant été présentés de nouveau.

▼M8

36A Une entité engagée sur un plan de vente impliquant la perte de contrôle d'une filiale doit indiquer les informations requises par les paragraphes 33 à 36 lorsque la filiale est un groupe destiné à être cédé qui correspond à la définition d'une activité abandonnée conformément au paragraphe 32.

▼B

Profits ou pertes liés aux activités poursuivies

37 Tout profit ou perte sur la réévaluation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente qui ne satisfait pas à la définition d'une activité abandonnée doit être incluse) dans le résultat généré par les activités poursuivies.

Présentation d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente

38 Une entité doit présenter un actif non courant classé comme détenu en vue de la vente et les actifs d'un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente séparément des autres actifs ►M5 de l'état de situation financière ◄. Les passifs d'un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente doivent être présentés séparément des autres passifs ►M5 de l'état de situation financière ◄. Ces actifs et ces passifs ne doivent pas être compensés et présentés comme un compte global. Les informations sur les principales catégories d'actifs et de passifs classés comme détenus en vue de la vente doivent être fournies séparément soit ►M5 dans l'état de situation financière ◄, soit dans les notes, à l'exception de ce qui est autorisé par le paragraphe 39. Une entité doit présenter séparément tout cumul de produits ou de charges ►M5 comptabilisé en autres éléments du résultat global ◄ lié à un actif non courant (ou à un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente.

39 Si le groupe destiné à être cédé est une filiale nouvellement acquise qui satisfait aux critères de classification comme détenue en vue de la vente dès l'acquisition (voir paragraphe 11), il n'est pas nécessaire de fournir des informations concernant les principales catégories d'actifs et de passifs.

40 Une entité ne doit pas reclasser ou présenter de nouveau des montants présentés au titre d'actifs non courants ou au titre d'actifs et de passifs de groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente dans les ►M5 états de situation financière ◄ relatifs aux périodes antérieures pour refléter la classification dans ►M5 l'état de situation financière ◄ de la dernière période présentée.

▼B

Informations complémentaires à fournir

41 Une entité doit fournir les informations suivantes dans les notes pour la période au cours de laquelle un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) a été, soit classé comme détenu en vue de la vente, soit vendu:

a) une description de l'actif non courant (ou du groupe destiné à être cédé);

b) une description des faits et des circonstances de la vente, ou conduisant à la cession attendue, et les modalités et l'échéancier prévus pour cette cession;

c) le profit ou la perte comptabilisé(e) selon les paragraphes 20 à 22 et, s'ils ne sont pas présentés séparément ►M5 dans l'état du résultat global ◄, la rubrique ►M5 de l'état du résultat global ◄ qui inclut ce profit ou cette perte;

d) le cas échéant, le secteur à présenter dans lequel l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est présenté selon IFRS 8 *Secteurs opérationnels*.

42 Dans le cas où soit le paragraphe 26, soit le paragraphe 29 s'applique, une entité doit fournir, dans la période où la décision a été prise de modifier le plan de vendre l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé), une description des faits et des circonstances menant à la décision et l'effet de la décision sur les résultats des activités pour la période et pour toutes les périodes antérieures présentées.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

43 La présente norme s'applique de manière prospective aux actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classification comme abandonnées après la date d'entrée en vigueur de la présente norme. Une entité peut appliquer les dispositions de la présente norme à tous les actifs non courants (ou aux groupes destinés à être cédés) qui satisfont aux critères de classification comme détenus en vue de la vente et aux activités qui satisfont aux critères de classification comme abandonnées après toute date avant la date d'entrée en vigueur de la présente norme, à condition que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente norme aient été obtenues au moment où ces critères étaient initialement respectés.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

44 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

▼M5

44A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 3 et 38 et inséré le paragraphe 33A. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼**M11**

44B IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a inséré le paragraphe 33(d). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure. L'amendement doit être appliqué de manière rétrospective.

▼**M8**

44C Les paragraphes 8A et 36A ont été ajoutés par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Toutefois, une entité ne doit pas appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes avant le 1er juillet 2009 si elle n'applique pas également IAS 27 (amendée en mai 2008). Si une entité applique les amendements avant le 1er juillet 2009, elle doit l'indiquer. Une entité doit appliquer les amendements à titre prospectif à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois IFRS 5, sous réserve de l'application des dispositions transitoires du paragraphe 45 de IAS 27 (amendée en mai 2008).

▼**M17**

44D Les paragraphes 5A, 12A et 15A ont été ajoutés et le paragraphe 8 a été amendé par IFRIC 17 *Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires* en novembre 2008. Ces amendements doivent être appliqués à titre prospectif aux actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme étant détenus en vue de la distribution aux propriétaires au cours des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application à titre rétrospectif n'est pas autorisée. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période commençant avant le 1er juillet 2009, elle doit mentionner ce fait mais aussi appliquer IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (révisée en 2008), IAS 27 (révisée en mai 2008) et IFRIC 17.

▼**M22**

44E Le paragraphe 5B a été ajouté par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer cet amendement à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼**B**

RETRAIT D'IAS 35

45 La présente norme annule et remplace IAS 35 *Abandon d'activités*.

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

Unité génératrice de trésorerie	Le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.
Composante d'une entité	Activités et flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité.

▼B

Coûts de la vente	Les coûts marginaux directement attribuables à la cession d'un actif (ou d'un **groupe destiné à être cédé**), à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.
Actif courant	►M5 L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque: a) elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal; b) elle détient l'actif principalement aux fins d'être négocié; c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois qui suivent la période de reporting; ou d) l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IAS 7), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la période de reporting. ◄
Activité abandonnée	Une **composante d'une entité** dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente et: a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte; b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte; ou c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.
Groupe destiné à être cédé	Un groupe d'actifs destinés à être cédés, par la vente ou d'une autre manière, ensemble en tant que groupe dans une transaction unique, et les passifs directement liés à ces actifs qui seront transférés lors de la transaction. Le groupe inclut le *goodwill* acquis lors d'un regroupement d'entreprises si le groupe est une **unité génératrice de trésorerie** à laquelle un *goodwill* a été attribué selon les dispositions des paragraphes 80 à 87 d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (telle que révisée en 2004), ou s'il s'agit d'une activité au sein d'une telle unité génératrice de trésorerie.
Juste valeur	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

▼B

Engagement d'achat ferme	Accord avec une partie non liée, irrévocable pour les deux parties et habituellement juridiquement exécutoire, qui: a) spécifie toutes les conditions importantes, y compris le prix et l'échéancier des transactions; et b) inclut un élément dissuasif pour inexécution qui est suffisamment important pour rendre l'exécution **hautement probable**.
Hautement probable	De façon significative plus **probable** qu'improbable.
Actifs non courants	Actif qui ne satisfait pas à la définition d'un **actif courant**.
Probable	Plus probable qu'improbable.
Valeur recouvrable	La valeur la plus élevée entre la **juste valeur** d'un actif diminuée des **coûts de la vente** et sa **valeur d'utilité**.
Valeur d'utilité	La valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Appendice B

Guide d'application

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

PROLONGATION DE LA PÉRIODE REQUISE POUR CONCLURE UNE VENTE

B1 Comme indiqué au paragraphe 9, une prolongation de la période nécessaire pour conclure une vente n'empêche pas un actif (ou un groupe destiné à être cédé) d'être classé comme détenu en vue de la vente si le retard est causé par des événements ou des circonstances indépendants du contrôle de l'entité et s'il y a suffisamment d'éléments probants que l'entité demeure engagée dans son plan de cession de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé). Il doit par conséquent être fait exception à la condition de durée d'un an stipulée au paragraphe 8 dans les situations suivantes où de tels événements ou circonstances surviennent:

a) à la date à laquelle elle s'engage dans un plan de cession d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé), une entité s'attend de manière raisonnable à ce que des tiers (distincts d'un acheteur) imposent des conditions au transfert de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) qui prolongeront la période requise pour conclure la vente, et:

i) les actions nécessaires pour satisfaire à ces conditions ne peuvent pas être mises en œuvre avant l'obtention d'un *engagement d'achat ferme;* et

ii) un engagement d'achat ferme est hautement probable dans le délai d'une année.

▼B

b) une entité obtient un engagement d'achat ferme à la suite duquel un acheteur ou d'autres tiers imposent de manière inattendue des conditions au transfert d'un actif non courant (ou d'un groupe destiné à être cédé) classé précédemment comme détenu en vue de la vente qui prolongeront la durée requise pour conclure la vente, et:

   i) les mesures nécessaires pour faire face aux conditions ont été prises avec diligence; et

   ii) on s'attend à une résolution favorable des facteurs de retard.

c) pendant la période initiale d'une année, des circonstances surviennent qui étaient précédemment considérées comme peu probables et, en conséquence, un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé auparavant comme détenu en vue de la vente n'est pas vendu à la fin de cette période, et:

   i) au cours de la période initiale d'une année, l'entité a pris les mesures nécessaires pour faire face au changement de circonstances;

   ii) l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est activement commercialisé à un prix qui est raisonnable, étant donné le changement de circonstances; et

   iii) les critères des paragraphes 7 et 8 sont respectés.

▼B

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 6

Prospection et évaluation de ressources minérales

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de préciser l'information financière relative à *la prospection et l'évaluation de ressources minérales*.

2 En particulier, la présente norme impose:

a) des améliorations limitées aux pratiques comptables existantes relatives aux *dépenses de prospection et d'évaluation*;

b) aux entités qui comptabilisent des *actifs de prospection et d'évaluation* de procéder à des tests de dépréciation de ces actifs selon la présente IFRS et d'évaluer toute dépréciation selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*;

c) de fournir des informations qui identifient et expliquent les montants figurant dans les états financiers de l'entité, générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales, et aident les utilisateurs de ces états financiers à comprendre le montant, l'échéance et le degré de certitude des flux de trésorerie futurs découlant des actifs de prospection et d'évaluation comptabilisés.

CHAMP D'APPLICATION

3 Une entité doit appliquer la présente norme aux dépenses de prospection et d'évaluation qu'elle encourt.

4 La norme ne traite pas d'autres aspects de la comptabilisation par des entités se livrant à la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

5 Une entité ne doit pas appliquer la présente norme aux dépenses encourues:

a) avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique;

b) après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été démontrées.

COMPTABILISATION DES ACTIFS AU TITRE DE LA PROSPECTION ET DE L'ÉVALUATION

Exemption temporaire des paragraphes 11 et 12 d'IAS 8

6 Lors de l'élaboration de ses méthodes comptables, une entité comptabilisant les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doit appliquer le paragraphe 10 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

▼B

7 Les paragraphes 11 à 12 d'IAS 8 spécifient les sources des dispositions et commentaires faisant autorité que la direction est tenue de prendre en compte dans l'élaboration d'une méthode comptable relative à un élément si aucune norme ne s'applique spécifiquement à cet élément. Sous réserve des paragraphes 9 et 10 ci-après, la présente IFRS exempte une entité de l'application de ces paragraphes à ses méthodes comptables concernant la comptabilisation et l'évaluation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation.

ÉVALUATION DES ACTIFS AU TITRE DE LA PROSPECTION ET DE L'ÉVALUATION

Évaluation lors de la comptabilisation

8 Les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût.

Éléments du coût des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

9 Une entité doit déterminer une méthode comptable précisant quelles dépenses sont comptabilisées en actifs de prospection et d'évaluation et appliquer cette méthode de manière cohérente et permanente. Dans cette détermination, une entité prend en compte la mesure dans laquelle la dépense peut être associée à la découverte de ressources minérales spécifiques. Les exemples suivants illustrent des dépenses susceptibles d'être incluses dans l'évaluation initiale des actifs de prospection et d'évaluation (la liste n'est pas exhaustive):

a) acquisition de droits de prospecter;

b) études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques;

c) forage d'exploration;

d) creusement de tranchées;

e) échantillonnage; et

f) activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

10 Les dépenses liées au développement des ressources minérales ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'actifs de prospection et d'évaluation. Le *cadre* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles* fournissent des commentaires sur la comptabilisation d'actifs générés par le développement.

11 Une entité comptabilise les obligations d'enlèvement et de remise en état encourues pendant une période particulière et résultant de ses activités de prospection et évaluation de ressources minérales selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Évaluation après comptabilisation

12 Après comptabilisation, une entité doit appliquer aux actifs de prospection et d'évaluation soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation. Si le modèle de la réévaluation est appliqué (soit le modèle mentionné dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*, soit le modèle figurant dans IAS 38), il doit être cohérent avec le classement des actifs (voir paragraphe 15).

▼B

Changements de méthodes comptables

13 Une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Une entité doit juger de la pertinence et de la fiabilité d'après les critères d'IAS 8.

14 Pour justifier le changement de ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, une entité doit démontrer que, à la suite du changement, ses états financiers satisfont mieux aux critères d'IAS 8, mais il n'est pas nécessaire que le changement assure une conformité totale à ces critères.

PRÉSENTATION

Classement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

15 Une entité doit classer les actifs de prospection et d'évaluation en immobilisations corporelles ou incorporelles selon la nature des actifs acquis et appliquer la classification de manière cohérente et permanente.

16 Certains actifs de prospection et d'évaluation sont traités comme des immobilisations incorporelles (par exemple, droits de forage), alors que d'autres sont des immobilisations corporelles (par exemple, véhicules et appareils de forage). Dans la mesure où un actif corporel est consommé dans le développement d'un actif incorporel, le montant reflétant cette consommation fait partie du coût de l'actif incorporel. Toutefois, l'utilisation d'un actif corporel en vue du développement d'un actif incorporel ne transforme pas un actif corporel en un actif incorporel.

Reclassement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

17 Un actif de prospection et d'évaluation ne doit plus être classé comme tel lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale sont démontrables. Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation, et toute perte de valeur doit être comptabilisée avant le reclassement.

DÉPRÉCIATION

Comptabilisation et évaluation

18 Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation lorsque les faits et circonstances suggèrent que la valeur comptable d'un actif de prospection et d'évaluation peut excéder sa valeur recouvrable. Lorsque les faits et les circonstances suggèrent que la valeur comptable excède la valeur recouvrable, une entité doit évaluer, présenter et fournir des informations sur toute perte de valeur qui pourrait en résulter selon IAS 36, sauf dispositions du paragraphe 21 ci-après.

19 Uniquement aux fins des actifs de prospection et d'évaluation, le paragraphe 20 de la présente IFRS s'applique plutôt que les paragraphes 8 à 17 d'IAS 36 lors de l'identification d'un actif de prospection et d'évaluation susceptible d'être déprécié. Le paragraphe 20 utilise l'expression «actifs» mais s'applique aussi bien à des actifs de prospection et d'évaluation pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.

▼B

20 Un ou plusieurs faits et circonstances suivants indiquent qu'une entité doit soumettre les actifs de prospection et d'évaluation à des tests de dépréciation (la liste n'est pas exhaustive):

a) la période pendant laquelle l'entité a le droit de prospecter dans la zone spécifique a expiré pendant cette période ou expirera dans un proche avenir, et il n'est pas prévu qu'il soit renouvelé;

b) d'importantes dépenses de prospection et d'évaluation ultérieures de ressources minérales dans la zone spécifique ne sont ni prévues au budget ni programmées;

c) la prospection et l'évaluation de ressources minérales dans la zone spécifique n'ont pas mené à la découverte de quantités de ressources minérales commercialement viables, et l'entité a décidé de cesser de telles activités dans la zone spécifique;

d) des données suffisantes existent pour indiquer que, bien qu'il soit probable qu'un développement dans la zone spécifique se poursuive, la valeur comptable de l'actif de prospection et d'évaluation ne sera probablement pas récupérée dans sa totalité à la suite du développement réussi ou de la vente.

Dans un tel cas, ou des cas similaires, l'entité doit procéder à un test de dépréciation selon IAS 36. Toute perte de valeur est comptabilisée en charge selon IAS 36.

Spécification du niveau auquel les actifs de prospection et d'évaluation sont soumis à des tests de dépréciation

21 Une entité doit déterminer une méthode comptable de répartition des actifs de prospection et d'évaluation à des unités génératrices de trésorerie ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie dans le but d'estimer la dépréciation de tels actifs. Chaque unité ou groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un actif de prospection et d'évaluation est attribué ne doit pas être plus grand qu'un secteur opérationnel déterminé selon IFRS 8 *Secteurs opérationnels*.

22 Le niveau identifié par l'entité pour soumettre les actifs de prospection et d'évaluation à un test de dépréciation peut comprendre une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie.

INFORMATIONS À FOURNIR

23 Une entité doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants comptabilisés dans ses états financiers générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

24 Pour se conformer aux dispositions du paragraphe 23, une entité doit fournir les informations suivantes:

a) ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, y compris la comptabilisation des actifs de prospection et d'évaluation;

b) les montants d'actifs, de passifs, de produits et de charges, ainsi que les flux de trésorerie opérationnels et d'investissement découlant de la prospection et de l'évaluation de ressources minérales.

▼B

25 Une entité doit traiter les actifs de prospection et d'évaluation en tant que classe d'actifs distincte et donner les informations imposées soit par IAS 16, soit par IAS 38, de manière cohérente avec le classement des actifs.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

26 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2006, elle doit l'indiquer.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

27 S'il est impraticable d'appliquer une disposition particulière du paragraphe 18 aux informations comparatives qui se rapportent aux périodes annuelles ouvertes avant le 1er janvier 2006, une entité doit l'indiquer. IAS 8 explique le terme «impraticable».

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

Actifs au titre de la prospection et de l'évaluation	**Dépenses de prospection et d'évaluation comptabilisées en actifs** selon la méthode comptable de l'entité.
Dépenses de prospection et d'évaluation	Dépenses encourues par une entité en rapport avec **la prospection et l'évaluation de ressources minérales** avant que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ne soient démontrables.
Prospection et évaluation de ressources minérales	La recherche de ressources minérales, dont les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires après l'obtention par l'entité des droits légaux pour prospecter la zone spécifique, ainsi que la détermination de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales.

▼B

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 7

Instruments financiers: Informations à fournir

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est d'imposer aux entités de fournir des informations dans leurs états financiers, de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer:

a) l'importance des instruments financiers au regard de la situation financière et de la performance financière de l'entité; et

b) la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels l'entité est exposée au cours de l'exercice et à ►M5 la fin de la période de reporting ◄, ainsi que la façon dont l'entité gère ces risques.

2 Les principes exposés dans la présente norme complètent les principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des actifs financiers et des passifs financiers énoncés dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation* et IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

CHAMP D'APPLICATION

3 La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté:

▼M8

a) les participations dans des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises comptabilisées selon IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* ou IAS 31 *Participations dans des coentreprises*. Toutefois, dans certains cas, IAS 27, IAS 28 ou IAS 31 permettent à une entité de comptabiliser une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise conformément à IAS 39; dans ces cas, les entités doivent appliquer les dispositions de la présente Norme. Les entités doivent également appliquer la présente Norme à tout instrument dérivé relatif à une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise, sauf si l'instrument dérivé répond à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité selon IAS 32;

▼B

b) les droits et les obligations des employeurs découlant de plans d'avantages au personnel auxquels s'applique IAS 19 *Avantages du personnel*;

▼M12

———————

▼B

d) les contrats d'assurance tels que définis dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*. Toutefois, la présente norme s'applique aux instruments dérivés qui sont incorporés à des contrats d'assurance, lorsque IAS 39 exige d'une entité qu'elle comptabilise ces instruments séparément. De plus, un émetteur doit appliquer la présente norme aux *contrats de garantie financière* lorsqu'il comptabilise et évalue ces contrats conformément à IAS 39; en revanche, lorsqu'il choisit de comptabiliser et d'évaluer ces contrats conformément à IFRS 4, en application du paragraphe 4d) de ladite norme, il doit appliquer cette dernière;

▼B

e) les instruments financiers, les contrats et les obligations liés à des transactions de paiements fondées sur des actions auxquelles IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* s'applique, compte tenu cependant que la présente norme s'applique aux contrats entrant dans le champ d'application des paragraphes 5 à 7 d'IAS 39;

▼M6

f) les instruments qui doivent être classés comme instruments de capitaux propres selon les paragraphes 16A et 16B ou les paragraphes 16C et 16D de IAS 32.

▼B

4 La présente norme s'applique aux instruments financiers comptabilisés ou non. Les instruments financiers comptabilisés incluent les actifs et passifs financiers entrant dans le champ d'application d'IAS 39. Les instruments financiers non comptabilisés incluent certains instruments financiers qui, bien que n'entrant pas dans le champ d'application d'IAS 39, entrent dans le champ d'application de la présente norme (certains engagements de prêt, par exemple).

5 La présente norme s'applique aux contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui entrent dans le champ d'application d'IAS 39 (voir paragraphes 5 à 7 d'IAS 39).

CATÉGORIES D'INSTRUMENTS FINANCIERS ET NIVEAU D'INFORMATION À FOURNIR

6 Lorsque la présente norme requiert qu'une information soit présentée par catégorie d'instruments financiers, l'entité doit regrouper les instruments financiers dans des catégories adaptées à la nature des informations fournies et tenant compte des caractéristiques de ces instruments. Une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans ►**M5** l'état de situation financière ◄.

IMPORTANCE DES INSTRUMENTS FINANCIERS AU REGARD DE LA SITUATION ET DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRES

7 Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'importance des instruments financiers au regard de sa situation et de sa performance financières.

▼M5

Etat de situation financière

▼B

Catégories d'actifs financiers et de passifs financiers

8 La valeur comptable de chacune des catégories suivantes, telles que définies dans IAS 39, doit être indiquée soit ►**M5** dans l'état de situation financière ◄, soit dans les notes annexes aux états financiers:

a) les actifs financiers à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄, en indiquant séparément: i) les éléments désignés comme tels lors de leur comptabilisation initiale; et ii) les éléments désignés comme étant détenus à des fins de transaction conformément à IAS 39;

b) placements détenus jusqu'à leur échéance;

c) les prêts et créances;

▼B

d) actifs financiers disponibles à la vente;

e) les passifs financiers à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, en indiquant séparément: i) les éléments désignés comme tels lors de leur comptabilisation initiale; et ii) les éléments désignés comme étant détenus à des fins de transaction conformément à IAS 39; et

f) les passifs financiers évalués au coût amorti.

Actifs financiers ou passifs financiers à la juste valeur par le biais ►M5 *de l'état du résultat global* ◄

9 Si l'entité a désigné un prêt ou une créance (ou un groupe de prêts ou de créances) comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, elle doit indiquer:

a) l'exposition maximale au *risque de crédit* [voir paragraphe 36a)] du prêt ou de la créance (ou du groupe de prêts ou de créances) à ►M5 la fin de la période de reporting ◄;

b) le montant à hauteur duquel tout dérivé de crédit lié ou instrument similaire limite cette exposition maximale au risque de crédit;

c) le montant du changement de la juste valeur du prêt ou de la créance (ou du groupe de prêts ou de créances), au cours de la période et en cumulé, qui est imputable aux changements du risque de crédit de l'actif financier déterminé:

i) soit comme étant le montant du changement de sa juste valeur qui n'est pas imputable aux changements des conditions de marché qui donnent naissance au *risque de marché*; soit

ii) par le recours à une méthode alternative qui, selon l'entité, représente plus fidèlement le montant du changement de la juste valeur de l'actif financier qui est imputable aux changements du risque de crédit de celui-ci.

Les changements de conditions de marché qui donnent naissance au risque de marché peuvent être les variations d'un taux d'intérêt (de référence) observé, des cours de produits de base, des cours de change, ou d'un indice de cours ou de taux;

d) le montant de la variation de la juste valeur de tout dérivé de crédit lié ou instrument similaire survenue au cours de la période et en cumulé depuis la désignation du prêt ou de la créance.

10 Si l'entité a désigné un passif financier comme étant à sa juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ conformément au paragraphe 9 d'IAS 39, elle doit indiquer:

a) le montant du changement de la juste valeur de ce passif financier, au cours de la période et en cumulé, qui est imputable aux changements du risque de crédit dudit passif financier déterminé:

i) soit comme étant le montant du changement de sa juste valeur qui n'est pas imputable aux changements des conditions de marché qui donnent naissance au risque de marché (voir appendice B, paragraphe B4); soit

ii) par le recours à une méthode alternative qui, selon l'entité, représente plus fidèlement le montant du changement de la juste valeur du passif financier qui est imputable aux changements du risque de crédit de celui-ci.

▼B

Les changements de conditions de marché qui donnent naissance au risque de marché peuvent être les variations d'un taux d'intérêt de référence, du cours d'un instrument financier d'une autre entité, des cours de produits de base, des cours de change, ou d'un indice de cours ou de taux. Pour des contrats comportant un élément de capital variable, les fluctuations des conditions de marché comprennent les variations de performance du fonds d'investissement interne ou externe associé;

b) la différence entre la valeur comptable du passif financier et le montant que l'entité serait contractuellement tenue de payer, à l'échéance, au porteur de l'obligation.

11 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) les méthodes utilisées pour se conformer aux exigences énoncées aux paragraphes 9c) et 10a);

b) si l'entité estime que les informations fournies pour se conformer aux dispositions des paragraphes 9c) ou 10a) ne représentent pas fidèlement la variation de la juste valeur de l'actif financier ou du passif financier imputable aux changements du risque de crédit, les raisons qui ont permis d'aboutir à cette conclusion et les facteurs que l'entité juge pertinents.

Reclassement

12 Si l'entité a reclassé un actif financier (selon les paragraphes 51 à 54 d'IAS 39) comme étant évalué:

a) au coût ou au coût amorti, et non plus à la juste valeur; ou

b) à la juste valeur, et non plus au coût ou au coût amorti,

elle doit indiquer le montant ainsi reclassé dans et hors de chaque catégorie et les motifs du reclassement (voir paragraphes 51 à 54 d'IAS 39).

12A Si une entité a reclassé un actif financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ selon le paragraphe 50B ou 50D d'IAS 39, ou hors de la catégorie des actifs disponibles à la vente selon le paragraphe 50E d'IAS 39, elle doit indiquer:

a) le montant reclassé dans et hors de chaque catégorie;

b) pour chaque période de reporting jusqu'à la décomptabilisation, la valeur comptable et la juste valeur de tous les actifs financiers qui ont été reclassés au cours des périodes de reporting en cours et précédente;

c) si un actif financier a été reclassé selon le paragraphe 50B, le cas rare et les faits et circonstances qui attestent le caractère rare du cas;

d) pour la période de reporting au cours de laquelle l'actif financier a été reclassé, le profit ou la perte à la juste valeur de l'actif financier comptabilisé dans le résultat ou dans les autres éléments du résultat global au cours de cette période de reporting et au cours de la période de reporting précédente;

▼B

e) pour chaque période de reporting suivant le reclassement (y compris la période de reporting au cours de laquelle l'actif financier a été reclassé) et jusqu'à la décomptabilisation de l'actif financier, le profit ou la perte à la juste valeur qui aurait été comptabilisé dans le résultat ou dans les autres éléments du résultat global si l'actif financier n'avait pas été reclassé, et le profit, la perte, le produit et la charge comptabilisés en résultat; et

f) le taux d'intérêt effectif et les montants estimés de flux de trésorerie que l'entité s'attend à recouvrer à la date de reclassement de l'actif financier.

Décomptabilisation

13 Une entité peut avoir transféré des actifs financiers de telle manière que tout ou partie de ces actifs ne remplit pas les conditions de décomptabilisation (voir paragraphes 15 à 37 d'IAS 39). L'entité indique pour chaque catégorie des actifs financiers en question:

a) la nature des actifs;

b) la nature des risques et avantages attachés à la propriété de ces actifs auxquels l'entité reste exposée;

c) si l'entité continue à comptabiliser l'intégralité de ces actifs, les valeurs comptables de ceux-ci et des passifs associés; et

d) si l'entité continue à comptabiliser les actifs considérés dans la mesure de son implication continue, la valeur comptable totale des actifs originaux, le montant des actifs que l'entité continue à comptabiliser et la valeur comptable des passifs associés.

Instrument de garantie

14 Une entité doit fournir les informations suivantes:

a) la valeur comptable des actifs financiers donnés en garantie de passifs ou de passifs éventuels, y compris les montants reclassés conformément au paragraphe 37a) d'IAS 39; et

b) les termes et conditions de cette mise en garantie.

15 Lorsqu'une entité détient une garantie (d'un actif financier ou non) qu'elle est autorisée à vendre ou à redonner en garantie en l'absence de défaillance du propriétaire de la garantie, elle doit indiquer:

a) la juste valeur de la garantie détenue;

b) la juste valeur de toute garantie de ce type vendue ou redonnée en garantie et si elle est tenue de la restituer; et

c) les termes et conditions associés à son utilisation de la garantie.

▼B

Compte de correction de valeur pour pertes de crédit

16 Lorsque des actifs financiers perdent de leur valeur en raison de pertes de crédit et que l'entité enregistre les perte de valeur dans un compte de correction de valeur distinct (enregistrant, par exemple, les pertes de valeur d'actifs individuels ou les pertes de valeur relatives à un ensemble d'actifs) au lieu de réduire directement la valeur comptable des actifs concernés, elle fournit un rapprochement des variations de ce compte sur la durée de l'exercice pour chaque catégorie d'actifs financiers.

Instruments financiers composés comprenant de multiples dérivés incorporés

17 Lorsqu'une entité a émis un instrument contenant à la fois une composante passif et une composante capitaux propres (voir paragraphe 28 d'IAS 32) et que cet instrument comporte de multiples éléments dérivés incorporés dont les valeurs sont interdépendantes (par exemple, un instrument d'emprunt convertible), elle doit indiquer l'existence de ces éléments.

Défaillances et inexécutions

18 Pour les *emprunts comptabilisés* à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄, une entité fournit les informations suivantes:

a) des informations détaillées sur tout défaut de paiement touchant le principal, les intérêts, le fonds d'amortissement ou les dispositions de rachat desdits emprunts constatés au cours de l'exercice;

b) la valeur comptable des emprunts en souffrance à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄; et

c) si le défaut de paiement a été réparé ou si les termes de l'emprunt ont été renégociés avant la date d'autorisation de publication des états financiers.

19 Lorsqu'un manquement aux conditions du contrat de prêt autre que ceux décrits au paragraphe 18 survient au cours de la période, l'entité fournit les informations exigées au paragraphe 18 si ce manquement a permis au prêteur d'exiger un remboursement anticipé (à moins que le manquement n'ait été réparé ou que les conditions du prêt n'aient été renégociées à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄ ou avant ►**M5** la fin de la période de reporting ◄).

▼M5

État du résultat global et capitaux propres

▼B

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

20 Une entité doit mentionner les éléments suivants de produits, de charges, de profits ou de pertes dans ses états financiers ou dans les notes annexes à ceux-ci:

a) les profits nets ou pertes nettes sur:

i) les actifs financiers ou les passifs financiers à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄, en indiquant séparément les profits et pertes relatifs aux actifs ou passifs désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ lors de leur comptabilisation initiale et les profits et pertes relatifs aux actifs ou passifs désignés comme étant détenus à des fins de transaction conformément à IAS 39;

▼M5

ii) les actifs financiers disponibles à la vente, en indiquant séparément le montant de tout profit ou perte comptabilisé directement en autres éléments du résultat global au cours de la période et le montant reclassé des capitaux propres et comptabilisé dans le résultat de la période;

▼B

iii) placements détenus jusqu'à leur échéance;

iv) les prêts et créances; et

v) les passifs financiers évalués au coût amorti;

b) le produit d'intérêt total et la charge d'intérêt totale (calculés par la méthode du taux d'intérêt effectif) pour les actifs et passifs financiers qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur par le biais du résultat;

c) les produits et charges de commissions (à l'exclusion des montants pris en compte pour déterminer le taux d'intérêt effectif) liés aux:

i) actifs ou passifs financiers qui ne sont pas désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄; et

ii) activités de fiducie ou activités analogues qui conduisent l'entité à détenir ou à placer des actifs au nom de particuliers, de fiducies, de régimes de retraite ou d'autres institutions;

d) les produits d'intérêts courus sur des actifs financiers qui ont subi une perte de valeur, conformément à IAS 39, paragraphe AG93; et

e) le montant des pertes de valeur pour chaque catégorie d'actif financier.

Autres informations à fournir

Méthodes comptables

▼M5

21 Conformément au paragraphe 117 de IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007), l'entité fournit, dans son résumé des principales méthodes comptables, des informations sur la ou les bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers ainsi que sur les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.

▼B

Comptabilité de couverture

22 Une entité doit fournir séparément les informations suivantes pour chaque type de couverture décrit dans IAS 39 (par exemple, couvertures de juste valeur, couvertures de flux de trésorerie et couvertures d'investissements nets dans des activités à l'étranger):

a) une description de chaque type de couverture;

b) une description des instruments financiers désignés comme instruments de couverture et leurs justes valeurs à ►M5 la fin de la période de reporting ◄; et

c) la nature des risques couverts.

▼B

23 Pour les couvertures de flux de trésorerie, une entité indique:

a) les périodes au cours desquelles on s'attend à ce que les flux de trésorerie interviennent et à ce qu'ils influent sur le résultat;

b) une description de toute transaction prévue pour laquelle on appliquait antérieurement une comptabilité de couverture mais dont on ne s'attend plus à ce qu'elle intervienne;

▼M5

c) le montant qui a été comptabilisé en autres éléments du résultat global durant la période;

d) le montant qui a été reclassé depuis les capitaux propres dans le résultat de la période, en faisant apparaître le montant inclus dans chaque poste de l'état du résultat global; et

▼B

e) le montant qui a été sorti des capitaux propres au cours de l'exercice et ajouté au coût initial ou autre valeur comptable d'un actif ou d'un passif non financier dont l'acquisition ou la naissance constituait une transaction couverte prévue et hautement probable.

24 Une entité doit indiquer séparément:

a) dans les couvertures de juste valeur, les profits ou les pertes:

i) sur l'instrument de couverture; et

ii) sur l'élément couvert attribuables au risque couvert;

b) l'inefficacité comptabilisée dans le résultat qui découle des couvertures de flux de trésorerie; et

c) l'inefficacité comptabilisée dans le résultat qui découle des couvertures d'investissements nets dans des activités à l'étranger.

Juste valeur

25 À l'exception de ce qui est prévu au paragraphe 29, pour chaque catégorie d'actifs et de passifs financiers (voir paragraphe 6), une entité doit indiquer la juste valeur de cette catégorie d'actifs et de passifs de manière à permettre la comparaison avec sa valeur comptable.

26 Lorsqu'elle fournit des informations sur les justes valeurs, une entité regroupe les actifs financiers et les passifs financiers en catégories, mais ne les compense que dans la mesure où leurs valeurs comptables sont compensées ►M5 dans l'état de situation financière ◄.

▼M19

27 Pour chaque catégorie d'instruments financiers, une entité doit indiquer les méthodes et, quand elle utilise une technique d'évaluation, les hypothèses appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque catégorie d'actifs financiers ou de passifs financiers. Par exemple, une entité doit présenter, le cas échéant, des informations sur les hypothèses relatives aux taux de remboursement anticipé, aux taux de pertes estimées sur créances et aux taux d'intérêt ou aux taux d'actualisation. Si un changement a été apporté à une technique d'évaluation, l'entité doit mentionner ce changement et les raisons qui le motivent.

▼**M19**

27A Pour fournir les informations imposées par le paragraphe 27B, une entité doit classer les évaluations à la juste valeur selon une hiérarchie des justes valeurs qui reflète l'importance des données utilisées pour réaliser les évaluations. La hiérarchie des justes valeurs se composera des niveaux suivants:

(a) des prix (non ajustés) cotés sur des marchés actifs pour des actifs ou des passifs identiques (Niveau 1);

(b) des données autres que les prix cotés visés au Niveau 1, qui sont observables pour l'actif ou le passif concerné, soit directement (à savoir des prix) ou indirectement (à savoir des données dérivées de prix) (Niveau 2); et

(c) des données relatives à l'actif ou au passif qui ne sont pas basées sur des données observables de marché (données non observables) (Niveau 3).

Le niveau de hiérarchie des justes valeurs au sein duquel doit être classée en totalité l'évaluation de la juste valeur doit être déterminé d'après le niveau de données le plus bas qui sera significatif pour l'évaluation de la juste valeur dans son intégralité. À cette fin, l'importance d'une donnée est évaluée par comparaison à l'évaluation de la juste valeur dans son intégralité. Si une évaluation de la juste valeur est fondée sur des données observables qui nécessitent un ajustement significatif sur la base de données non observables, elle relève du Niveau 3. Apprécier l'importance d'une donnée précise pour l'évaluation de la juste valeur dans son intégralité requiert du jugement et la prise en compte de facteurs spécifiques à l'actif ou au passif considérés.

27B Dans le cas des évaluations de la juste valeur comptabilisées dans l'état de la situation financière, une entité doit indiquer, pour chaque catégorie d'instruments financiers:

(a) le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les évaluations de la juste valeur sont classées dans leur intégralité, en différenciant les évaluations de juste valeur conformément aux niveaux définis au paragraphe 27A.

(b) tout transfert significatif entre le Niveau 1 et le Niveau 2 de la hiérarchie des justes valeurs ainsi que les raisons expliquant ces transferts. Les transferts vers un niveau donné seront présentés et analysés séparément des transferts depuis un niveau donné. À cet effet, l'importance du transfert doit être appréciée par rapport au résultat et au total des actifs ou des passifs.

(c) pour les évaluations de la juste valeur au Niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture, présentant séparément les changements intervenus pendant la période qui sont attribuables aux éléments suivants:

(i) le total des profits et des pertes de la période comptabilisés en résultat et une description des rubriques où ils sont présentés dans l'état du résultat global ou dans le compte de résultat séparé (s'il est présenté);

(ii) le total des profits ou des pertes comptabilisés en autres éléments du résultat global;

(iii) les achats, les ventes, les émissions et les règlements (chaque type de mouvement étant présenté séparément); et

(iv) les transferts vers ou depuis le Niveau 3 (par exemple les transferts attribuables à des changements du caractère observable ou non des données de marché) ainsi que la motivation de ces transferts. Dans le cas de transferts significatifs, les transferts vers le Niveau 3 doivent être présentés et analysés séparément des transferts depuis le Niveau 3.

▼**M19**

(d) le montant total des pertes et des profits de la période visée au paragraphe (c)(i) ci-dessus, inclus dans le résultat et imputable à des profits et des pertes relatifs aux actifs et passifs détenus à la fin de la période de reporting, ainsi qu'une description des rubriques où ces profits ou pertes sont présentés dans l'état du résultat global ou dans le compte de résultat séparé (s'il est présenté).

(e) pour les évaluations de juste valeur au Niveau 3, si la substitution d'une ou plusieurs des données par d'autres hypothèses raisonnablement possibles devait entraîner une variation importante de la juste valeur, l'entité doit mentionner ce fait et indiquer les effets de cette variation. L'entité doit préciser comment l'effet de la substitution par une autre hypothèse raisonnablement possible a été calculé. À cet effet, l'importance de la variation doit être appréciée par rapport au résultat et au total des actifs ou des passifs ou, lorsque les variations de la juste valeur sont comptabilisées en autres éléments du résultat global, par rapport au total des capitaux propres;

Une entité doit présenter les informations quantitatives visées par le présent paragraphe sous forme de tableau, sauf si un autre format s'avère plus approprié.

▼**B**

28 Si le marché d'un instrument financier n'est pas actif, l'entité établit la juste valeur de cet instrument au moyen d'une technique de valorisation (voir paragraphes AG74 à AG79 d'IAS 39). Toutefois, la meilleure indication de la juste valeur d'un instrument financier lors de sa comptabilisation initiale est le prix de la transaction (c'est-à-dire la juste valeur de la contrepartie versée ou reçue), à moins que les conditions décrites au paragraphe AG76 d'IAS 39 ne soient réunies. Il s'ensuit qu'il pourrait y avoir une différence entre la juste valeur à la date de la comptabilisation initiale et le montant qui serait déterminé à cette date au moyen de la technique de valorisation. Si cela se produit, une entité doit fournir, par catégorie d'instruments financiers, les informations suivantes:

a) la méthode qu'elle applique pour comptabiliser cette différence au résultat, de façon à refléter un changement des facteurs que les intervenants sur le marché prendraient en considération pour fixer un prix (voir paragraphe AG76 d'IAS 39); et

b) la différence agrégée restant à comptabiliser dans le résultat au commencement et à la fin de la période et un rapprochement des variations du solde de cette différence.

29 Aucune information sur la juste valeur n'est imposée:

a) lorsque la valeur comptable correspond à une approximation raisonnable de la juste valeur, par exemple, pour des instruments financiers tels que les créances clients et les dettes fournisseurs à court terme;

b) dans le cas de placements en instruments de capitaux propres pour lesquels on ne dispose pas de prix cotés sur un marché actif, ou en dérivés liés à ces instruments de capitaux propres, qui sont évalués au coût conformément à IAS 39 parce que leur juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable; ou

c) dans le cas d'un un contrat contenant un élément de participation discrétionnaire (tel que décrit dans IFRS 4), si la juste valeur de cet élément ne peut être évaluée de façon fiable.

▼B

30 Dans les cas décrits aux paragraphes 29b) et 29c), une entité doit fournir des informations afin d'aider les utilisateurs des états financiers à former leur propre jugement sur la mesure des différences possibles entre la valeur comptable de ces actifs et passifs financiers et leur juste valeur, y compris:

a) le fait qu'aucune information n'a été fournie sur la juste valeur de ces instruments parce que celle-ci ne peut être évaluée de façon fiable;

b) une description des instruments financiers, leur valeur comptable, ainsi que les raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable;

c) des informations sur le marché des instruments considérés;

d) si et comment l'entité entend se défaire des instruments financiers considérés; et

e) lorsque les instruments financiers dont la juste valeur ne pouvait précédemment être évaluée de façon fiable sont décomptabilisés, ce fait doit être indiqué de même que leur valeur comptable au moment de la décomptabilisation et le montant comptabilisé en bénéfice ou en perte.

NATURE ET AMPLEUR DES RISQUES DÉCOULANT DES INSTRUMENTS FINANCIERS

31 Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels elle est exposée à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄.

32 Les informations exigées aux paragraphes 33 à 42 portent sur les risques qui découlent des instruments financiers et sur la façon dont ils ont été gérés. Ces risques incluent généralement, mais pas uniquement, le risque de crédit, le *risque de liquidité* et le risque de marché.

Informations qualitatives

33 Pour chaque type de risque découlant d'instruments financiers, une entité doit indiquer:

a) les expositions au risque et comment celles-ci surviennent;

b) ses objectifs, politique et procédures de gestion du risque, ainsi que les méthodes utilisées pour mesurer celui-ci; et

c) toute variation de a) ou de b) par rapport à la période précédente.

Informations quantitatives

34 Pour chaque type de risque découlant d'instruments financiers, une entité doit indiquer:

a) des informations quantitatives sur son exposition au risque à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄, sous une forme abrégée. Ces informations doivent être fondées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité (comme définis dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*), par exemple le conseil d'administration et le président-directeur général de l'entité;

▼B

b) les informations exigées aux paragraphes 36 à 42, dans la mesure où elles ne sont pas fournies en application du point a), sauf lorsque le risque n'est pas significatif (voir paragraphes 29 à 31 d'IAS 1 pour un examen de la notion d'importance relative);

c) des informations sur les concentrations de risque, lorsque celles-ci ne ressortent pas de a) et b).

35 Si les informations quantitatives fournies à ►M5 la fin de la période de reporting ◄ ne sont pas représentatives de l'exposition d'une entité au risque pendant la période considérée, l'entité doit fournir un complément d'informations représentatives.

Risque de crédit

36 Une entité doit fournir les informations suivantes, par catégorie d'instruments financiers:

a) le montant qui représente le mieux son exposition maximale au risque de crédit à ►M5 la fin de la période de reporting ◄, sans tenir compte d'aucune garantie détenue ni d'aucun autre rehaussement de crédit (par exemple, les accords de compensation qui ne remplissent pas les conditions de compensation selon IAS 32);

b) s'agissant du montant indiqué en a), une description des garanties détenues et autres rehaussements de crédit;

c) des informations sur la qualité du crédit des actifs financiers qui ne sont ni en souffrance ni dépréciés; et

d) la valeur comptable des actifs financiers qui seraient autrement en souffrance ou dépréciés mais dont les conditions ont été renégociées.

Actifs financiers qui sont soit impayés, soit dépréciés

37 Une entité doit fournir les informations suivantes, par catégorie d'instruments financiers:

a) une analyse de l'âge des actifs financiers qui sont en souffrance à ►M5 la fin de la période de reporting ◄, mais non dépréciés;

b) une analyse des actifs financiers individuellement déterminés comme étant dépréciés à ►M5 la fin de la période de reporting ◄, y compris les facteurs que l'entité a pris en considération pour déterminer la dépréciation; et

c) pour les montants indiqués en a) et b), une description des garanties détenues par l'entité et de tout autre rehaussement de crédit, ainsi qu'une estimation de leur juste valeur, sauf si cela se révèle impossible.

Garanties et autres rehaussements de crédit obtenus

38 Lorsqu'une entité obtient des actifs financiers ou non financiers au cours de la période en prenant possession de garanties qu'elle détient ou en mobilisant d'autres formes de rehaussement de crédit (par exemple, un cautionnement), et que ces actifs remplissent les conditions de comptabilisation énoncées dans d'autres normes, cette entité doit indiquer:

a) la nature et la valeur comptable des actifs obtenus; et

▼B

b) lorsque ces actifs ne sont pas immédiatement convertibles en trésorerie, sa politique concernant leur cession ou leur utilisation dans le cadre de ses activités.

Risque de liquidité

▼M19

39 Une entité doit fournir les informations suivantes:

(a) une analyse des échéances des passifs financiers non dérivés (y compris des contrats de garanties financières émises) faisant apparaître les échéances contractuelles résiduelles;

(b) une analyse des échéances des passifs financiers dérivés. L'analyse des échéances doit comprendre les échéances contractuelles résiduelles pour les passifs financiers dérivés dont les échéances contractuelles sont essentielles à la compréhension du calendrier des flux de trésorerie (cf. le paragraphe B11B).

(c) une description de la façon dont elle gère le risque de liquidité inhérent à (a) et à (b).

▼B

Risque de marché

Analyse de sensibilité

40 À moins qu'elle ne se conforme au paragraphe 41, une entité doit fournir les informations suivantes:

a) une analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché auquel l'entité est exposée à ►M5 la fin de la période de reporting ◄, montrant comment le résultat et les capitaux propres auraient été influencés par les changements des variables de risque pertinentes raisonnablement possibles à cette date;

b) les méthodes et hypothèses utilisées dans l'élaboration de l'analyse de sensibilité; et

c) les changements des méthodes et hypothèses utilisées par rapport à la période précédente, ainsi que les raisons motivant ces changements.

41 Si une entité prépare une analyse de sensibilité, telle que la valeur à risque, qui tient compte des interdépendances entre les variables de risque (par exemple, les taux d'intérêt et les taux de change) et utilise celle-ci pour gérer des risques financiers, elle peut substituer cette analyse de sensibilité à l'analyse prévue au paragraphe 40. L'entité doit également fournir:

a) une explication de la méthode employée dans la préparation de cette analyse de sensibilité, ainsi que des principaux paramètres et hypothèses sous-jacents aux données fournies; et

b) une explication de l'objectif de la méthode utilisée et des limites qui peuvent avoir pour effet que les informations ne reflètent pas intégralement la juste valeur des actifs et des passifs concernés.

Autres informations sur le risque de marché

42 Lorsque les analyses de sensibilité fournies conformément au paragraphe 40 ou au paragraphe 41 ne sont pas représentatives d'un risque inhérent à un instrument financier (par exemple, parce que l'exposition en fin d'exercice ne reflète pas l'exposition en cours d'exercice), l'entité indique ce fait et les raisons pour lesquelles elle juge que les analyses de sensibilité ne sont pas représentatives.

▼B

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

43 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2007. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme à une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

44 Si une entité applique la présente norme à des exercices commençant avant le 1er janvier 2006, il n'est pas nécessaire qu'elle présente des informations comparatives pour les informations à fournir en vertu des paragraphes 31 à 42 concernant la nature et l'ampleur des risques relatifs aux instruments financiers.

▼M5

44A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a modifié les paragraphes 20, 21, 23(c) et (d), 27(c) et B5 de l'Annexe B. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M12

44B IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a supprimé le paragraphe 3(c). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.

▼M6

44C Une entité doit appliquer l'amendement énoncé au paragraphe 3 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si une entité applique le document *Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation* (Amendements de IAS 32 et de IAS 1), publié en février 2008, au titre d'une période antérieure, l'amendement énoncé au paragraphe 3 doit être appliqué à cette période antérieure.

▼M8

44D Le paragraphe 3(a) a été modifié par les *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique cet amendement au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer pour cette période antérieure les amendements du paragraphe 1 de IAS 28, du paragraphe 1 de IAS 31 et du paragraphe 4 de IAS 32, publiés en mai 2008. Une entité est autorisée à appliquer cet amendement à titre prospectif.

▼M14

44E *Reclassement des actifs financiers* (amendements d'IAS 39 et d'IFRS 7), publié en octobre 2008, a modifié le paragraphe 12 et ajouté le paragraphe 12A. Une entité doit appliquer ces amendements à compter du 1er juillet 2008.

44F *Reclassement des actifs financiers — Date d'entrée en vigueur et transition* (amendements d'IAS 39 et d'IFRS 7), publié en novembre 2008, a modifié le paragraphe 44E. Une entité doit appliquer cet amendement à compter du 1er juillet 2008.

▼**M19**

~~44G~~ ~~Le texte *Amélioration des informations à fournir sur les instruments dérivés* (Amendements de IFRS 7), publié en mars 2009, modifie les paragraphes 27, 39 et B11 et insère les paragraphes 27A, 27B, B10A et B11A–B11F. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Pour la première année d'application, l'entité n'est pas tenue de fournir des données comparatives pour les informations requises par les amendements. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.~~

▼**M25**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

44G *Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers* (Amendements de IFRS 7), publié en mars 2009, a modifié les paragraphes 27, 39 et B11 et a inséré les paragraphes 27A, 27B, B10A et B11A–B11F. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une entité n'a pas l'obligation de fournir les informations requises par les amendements pour:

(a) les périodes annuelles ou intermédiaires, y compris les états de situation financière, faisant partie d'une période annuelle présentée à titre comparatif se terminant avant le 31 décembre 2009, ni pour

(b) les états de situation financière tels qu'au début de la première période présentée à titre comparatif à une date antérieure au 31 décembre 2009.

Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer. (*)

▼**B**

RETRAIT D'IAS 30

45 La présente norme annule et remplace IAS 30 *Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées*.

(*) Le paragraphe 44G a été modifié en conséquence d'*Exemption limitée de l'obligation de fournir des informations comparatives selon IFRS 7 pour les nouveaux adoptants* (Amendement de IFRS 1), publié en janvier 2010. Le Conseil a modifié le paragraphe 44G pour clarifier ses conclusions et la transition prévue pour *Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers* (Amendements de IFRS 7).

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

Risque de crédit	Le risque qu'une partie à un instrument financier manque à une de ses obligations et amène de ce fait l'autre partie à subir une perte financière.
Risque de change	Le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des cours des monnaies étrangères.
Risque de taux d'intérêt	Le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des taux d'intérêts du marché.

▼**M19**

risque de liquidité	Le risque qu'une entité éprouve des difficultés à honorer des engagements liés à des passifs financiers qui sont à régler par la remise de trésorerie ou d'un autre actif financier.

▼**B**

Emprunts	Les emprunts sont des passifs financiers autres que des créances commerciales à court terme soumises à des conditions normales de crédit.
Risque de marché	Le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des prix du marché. Le risque de marché inclut trois types de risque: le **risque de taux d'intérêt**, le **risque de change** et d'**autres risques de prix**.
Autre risque de prix	Le risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent du fait des variations des prix du marché (autres que celles découlant du risque de **taux d'intérêt** ou du **risque de change**), que ces variations soient causées par des facteurs propres à l'instrument en cause ou à son émetteur, ou par des facteurs affectant tous les instruments financiers similaires négociés sur le marché.
En souffrance	Un actif financier est en souffrance lorsqu'une contrepartie n'a pas effectué un paiement à la date d'échéance contractuelle de celui-ci.

Les termes suivants sont définis au paragraphe 11 d'IAS 32 ou au paragraphe 9 d'IAS 39 et sont utilisés dans la présente norme avec la signification précisée dans IAS 32 et IAS 39:

— coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier,

— actifs financiers disponibles à la vente,

— décomptabilisation,

— dérivé,

— méthode du taux d'intérêt effectif,

— instrument de capitaux propres,

— juste valeur,

— actif financier,

— instrument financier,

— passif financier,

— actif financier ou passif financier à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄,

— contrat de garantie financière,

— actif financier ou passif financier détenu à des fins de transaction,

— transaction prévue,

— instrument de couverture,

— placements détenus jusqu'à leur échéance,

— prêts et créances,

— achat ou vente normalisés.

▼B

Appendice B

Guide d'application

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

CATÉGORIES D'INSTRUMENTS FINANCIERS ET NIVEAU D'INFORMATION À FOURNIR (PARAGRAPHE 6)

B1 Le paragraphe 6 requiert d'une entité qu'elle regroupe les instruments financiers dans des catégories adaptées à la nature des informations fournies et tenant compte des caractéristiques de ces instruments. Les catégories décrites au paragraphe 6 sont déterminées par l'entité et sont ainsi distinctes des catégories d'instruments financiers visées dans IAS 39 (qui déterminent comment sont évalués les instruments financiers et où sont comptabilisés les changements de la juste valeur).

B2 Pour déterminer les catégories d'instruments financiers, une entité doit au minimum:

a) distinguer les instruments évalués au coût amorti de ceux évalués à la juste valeur;

b) traiter comme une ou des catégories distinctes les instruments financiers n'entrant pas dans le champ d'application de la présente norme.

B3 Une entité décide, en fonction de sa situation, du niveau de détail qu'elle fournit pour satisfaire aux exigences de la présente norme, de l'importance qu'elle accorde aux différents aspects de ces exigences et de la manière dont elle regroupe les informations pour présenter le tableau général sans combiner des informations ayant différentes caractéristiques. Il est nécessaire de trouver un équilibre entre le fait de surcharger les états financiers de détails excessifs qui n'aident pas les utilisateurs et le fait d'obscurcir des informations importantes par un regroupement trop fort. Par exemple, une entité ne doit pas obscurcir des informations importantes en les faisant figurer parmi un grand nombre de détails peu significatifs. De même, une entité ne doit pas fournir d'informations qui sont regroupées de telle sorte qu'elles obscurcissent des différences importantes entre les transactions individuelles ou les risques associés.

IMPORTANCE DES INSTRUMENTS FINANCIERS AU REGARD DE LA SITUATION ET DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRES

Passifs financiers à leur juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ (paragraphes 10 et 11)

B4 Si une entité désigne un passif financier comme étant à sa juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄, le paragraphe 10a) lui fait obligation d'indiquer le montant du changement de la juste valeur du passif financier qui est imputable aux changements du risque de crédit dudit passif. Le paragraphe 10a)i) autorise une entité à déterminer ce montant comme étant le montant du changement de la juste valeur du passif qui n'est pas imputable aux changements des conditions de marché qui donnent naissance au risque de marché. Si les seuls changements pertinents des conditions de marché pour un passif sont les variations d'un taux d'intérêt (de référence) observé, ce montant peut être estimé comme suit:

▼B

a) premièrement, l'entité calcule le taux de rendement interne du passif en début de période, en utilisant le cours de marché observé du passif ainsi que les flux de trésorerie contractuels du passif au début de la période. Elle déduit de ce taux de rendement le taux d'intérêt observé (de référence) en début de période, pour parvenir à une composante du taux de rendement interne spécifique à l'instrument;

b) ensuite, l'entité calcule la valeur actuelle des flux de trésorerie associés au passif en utilisant les flux de trésorerie contractuels du passif à la fin de la période et un taux d'actualisation égal à la somme: i) du taux d'intérêt observé (de référence) à la fin de la période; et ii) de la composante du taux de rendement interne spécifique à l'instrument, telle que déterminée au point a);

c) la différence entre le prix du marché observé du passif à la fin de la période et le montant déterminé en b) est le changement de la juste valeur qui n'est pas imputable à des variations du taux d'intérêt observé (de référence). C'est ce montant qui doit être indiqué.

Cet exemple suppose que les changements de la juste valeur découlant de facteurs autres que les changements du risque de crédit de l'instrument ou des variations des taux d'intérêt ne sont pas significatifs. Si l'instrument visé dans l'exemple contient un dérivé incorporé, le changement de la juste valeur du dérivé incorporé est exclu de la détermination du montant à indiquer conformément au paragraphe 10a).

Autres informations à fournir — méthodes comptables (paragraphe 21)

B5 Le paragraphe 21 requiert des informations sur la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers ainsi que sur les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers. Pour les instruments financiers, ces informations peuvent notamment indiquer:

a) pour les actifs financiers ou les passifs financiers désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄:

i) la nature des actifs financiers ou des passifs financiers que l'entité a désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄;

ii) les critères retenus pour désigner ainsi ces actifs financiers ou ces passifs financiers lors de la comptabilisation initiale; et

iii) comment l'entité a satisfait aux conditions énoncées aux paragraphes 9, 11A ou 12 d'IAS 39 pour une telle désignation. Pour les instruments désignés conformément au paragraphe b) i) de la définition d'un actif financier ou d'un passif financier à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ dans IAS 39, ces informations incluent une

▼B

description narrative des circonstances qui sous-tendent l'incohérence d'évaluation ou de comptabilisation qui en résulterait autrement. Pour les instruments désignés conformément au paragraphe b) ii) de la définition d'un actif financier ou d'un passif financier à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ dans IAS 39, ces informations incluent une description narrative de la cohérence entre la désignation à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ et la stratégie dûment documentée de gestion des risques ou d'investissement de l'entité;

b) les critères retenus pour désigner les actifs financiers comme étant disponibles à la vente;

c) si les achats ou les ventes «normalisés» d'actifs financiers sont comptabilisés selon la date de transaction ou selon la date de règlement (voir paragraphe 38 d'IAS 39);

d) lorsqu'un compte de correction de valeur est utilisé pour réduire la valeur comptable d'actifs financiers dépréciés en raison de pertes de crédit:

i) les critères visant à déterminer quand la valeur comptable des actifs financiers dépréciés est réduite directement (ou augmentée directement, en cas de reprise d'une dépréciation) et quand le compte de correction de valeur est utilisé; et

ii) les critères appliqués pour faire passer en pertes les montants inscrits dans le compte de correction de valeur en regard de la valeur comptable des actifs financiers dépréciés (voir paragraphe 16);

e) comment sont déterminés les profits nets ou les pertes nettes pour chaque catégorie d'instrument financier [voir paragraphe 20a)], par exemple si les profits nets ou les pertes nettes sur des instruments désignés comme étant à la juste valeur par le biais ►M5 de l'état du résultat global ◄ comprennent ou non les intérêts ou dividendes reçus;

f) les critères que l'entité applique pour déterminer qu'il existe des indications objectives d'une perte de valeur [voir paragraphe 20e)];

g) lorsque les conditions des actifs financiers qui seraient autrement en souffrance ou dépréciés ont été renégociées, la méthode de comptabilisation des actifs financiers qui font l'objet de conditions renégociées [voir paragraphe 36d)].

▼M5

Le paragraphe 122 de IAS 1 (révisée en 2007) fait en outre obligation aux entités de fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations, lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

▼B

NATURE ET AMPLEUR DES RISQUES RÉSULTANT DES INSTRUMENTS FINANCIERS (PARAGRAPHES 31 À 42)

B6 Les informations requises aux paragraphes 31 à 42 doivent être soit fournies dans les états financiers, soit incorporées dans ceux-ci au moyen d'un renvoi à un autre état, tel qu'un commentaire de la direction ou un rapport sur le risque, qui est consultable par les utilisateurs des états financiers dans les mêmes conditions que les états financiers et en même temps. En l'absence de ces informations incorporées au moyen d'un renvoi, les états financiers sont incomplets.

Informations quantitatives (paragraphe 34)

B7 Le paragraphe 34a) requiert des informations quantitatives, sous une forme abrégée, sur l'exposition d'une entité au risque, qui sont fondées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité. Lorsqu'une entité applique plusieurs méthodes pour gérer l'exposition au risque, elle doit fournir les informations selon la méthode ou les méthodes qui procurent les informations les plus pertinentes et les plus fiables. IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, traite de la pertinence et de la fiabilité.

B8 Le paragraphe 34c) requiert des informations sur les concentrations de risque. Les concentrations de risque résultent des instruments financiers qui présentent des caractéristiques similaires et sont affectés de façon similaire par des changements dans la situation économique ou d'autres conditions. L'identification de ces concentrations de risque fait appel à l'exercice du jugement en prenant en compte les caractéristiques de l'entité. Les informations relatives aux concentrations de risque doivent comprendre:

a) une description de la manière dont la direction détermine les concentrations;

b) une description de la caractéristique commune à chaque concentration (par exemple, la contrepartie, la zone géographique, la monnaie ou le marché); et

c) le montant de l'exposition au risque associé à l'ensemble des instruments financiers partageant cette caractéristique.

Exposition maximale au risque de crédit [paragraphe 36a)]

B9 Le paragraphe 36a) requiert que soit indiqué le montant qui représente le mieux l'exposition maximale de l'entité au risque de crédit. Pour un actif financier, il s'agit généralement de la valeur brute comptable, nette de:

a) tout montant compensé conformément à IAS 32; et

b) toute perte de valeur comptabilisée conformément à IAS 39.

B10 Les activités entraînant un risque de crédit et l'exposition maximale au risque de crédit qui y est associée sont notamment les suivantes (liste non exhaustive):

a) l'octroi de prêts et autres crédits aux clients et les dépôts auprès d'autres entités. En pareils cas, l'exposition maximale au risque de crédit est la valeur comptable des actifs financiers correspondants;

b) la passation de contrats d'instruments dérivés, par exemple des contrats de change, des swaps de taux d'intérêt et des dérivés de crédit. Lorsque l'actif qui en résulte est évalué à sa juste valeur, l'exposition maximale au risque de crédit à ►M5 la fin de la période de reporting ◄ sera équivalente à la valeur comptable;

▼B

c) l'octroi de garanties financières. En pareil cas, l'exposition maximale au risque de crédit correspond au montant maximal que l'entité pourrait avoir à payer si la garantie était mobilisée, qui peut être nettement supérieur au montant comptabilisé en tant que passif;

d) la contraction d'un engagement de prêt qui est irrévocable sur la durée de vie de la facilité ou qui n'est révocable qu'en réponse à un changement significatif défavorable. Si l'émetteur ne peut pas effectuer pour l'engagement de prêt un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier, l'exposition maximale au risque de crédit correspond au montant total de l'engagement. En effet, on ne sait pas si le montant d'une partie quelconque non utilisée pourra être utilisé à l'avenir. Cet élément peut être nettement supérieur au montant comptabilisé en tant que passif.

▼M19

Informations quantitatives à fournir sur le risque de liquidité (paragraphes 34(a) et 39(a) et (b))

B10A Conformément au paragraphe 34(a), une entité doit fournir des informations quantitatives sommaires sur son exposition au risque de liquidité, qui sont basées sur les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité. Une entité doit expliquer comment elle détermine ces informations. Si les sorties de trésorerie (ou d'un autre actif financier) comprises dans ces informations peuvent:

(a) se produire sensiblement plus tôt qu'il n'est indiqué dans ces informations, ou

(b) porter sur des montants sensiblement différents de ceux indiqués dans ces informations (par exemple dans le cas d'un instrument dérivé présenté dans les informations sur la base d'un règlement net mais pour lequel la contrepartie a la possibilité d'exiger un règlement brut),

l'entité doit mentionner ce fait et fournir des informations quantitatives qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'ampleur de ce risque, à moins que cette information ne figure dans les analyses des échéances contractuelles exigées par le paragraphe 39(a) ou (b).

B11 Lorsqu'elle prépare l'analyse des échéances exigée au paragraphe 39(a) et (b), une entité utilise son jugement pour définir un nombre approprié d'intervalles de temps. Elle peut, par exemple, déterminer que les intervalles de temps suivants sont appropriés:

(a) un mois au plus;

(b) plus d'un mois, mais moins de trois mois;

(c) plus de trois mois, mais moins d'un an; et

(d) plus d'un an, mais moins de cinq ans.

B11A En se conformant aux paragraphes 39(a) et (b), une entité ne doit pas séparer un dérivé incorporé d'un instrument hybride (composé). Pour un tel instrument, l'entité doit appliquer le paragraphe 39(a).

B11B Le paragraphe 39(b) impose à une entité de présenter une analyse quantitative des échéances de ses passifs financiers dérivés qui indique les échéances contractuelles résiduelles si celles-ci sont essentielles à la compréhension du calendrier des flux de trésorerie. Cela peut être le cas par exemple pour:

(a) un swap de taux d'intérêt ayant une durée de vie résiduelle de cinq ans dans une couverture des flux de trésorerie d'un actif financier ou d'un passif financier à taux variable.

▼**M19**

(b) tous les engagements de prêts.

B11C Les paragraphes 39(a) et (b) imposent à une entité de présenter une analyse des échéances des passifs financiers indiquant les échéances contractuelles résiduelles pour certains passifs financiers. Dans cette analyse:

(a) lorsqu'une contrepartie a le choix de la date de paiement d'un montant, le passif est affecté à l'intervalle de temps le plus proche dans lequel l'entité peut être tenue de payer. Par exemple, les passifs financiers qu'une entité peut être tenue de rembourser à vue (tels que les dépôts à vue) sont inclus dans l'intervalle de temps le plus proche.

(b) lorsqu'une entité s'est engagée à mettre des montants à disposition sous la forme de versements échelonnés, chaque versement est affecté à l'intervalle de temps le plus proche dans lequel l'entité peut être tenue de payer. Par exemple, un engagement de prêt non utilisé est inclus dans l'intervalle de temps comprenant la date la plus proche à laquelle il pourrait être utilisé.

(c) pour les contrats de garanties financières émises, le montant maximum de la garantie est affecté à l'intervalle de temps le plus proche dans lequel la garantie pourrait être appelée.

B11D Les montants contractuels indiqués dans l'analyse des échéances requises en vertu des paragraphes 39(a) et (b) correspondent aux flux de trésorerie contractuels non actualisés, par exemple:

(a) les obligations brutes liées à un contrat de location-financement (avant déduction des charges financières);

(b) les prix spécifiés dans les contrats à terme de gré à gré prévoyant l'achat d'actifs financiers contre de la trésorerie;

(c) les montants nets afférents aux swaps payeurs de taux d'intérêt variable/receveurs de taux fixe pour lesquels des flux de trésorerie nets sont échangés;

(d) les montants contractuels à échanger au titre d'un instrument financier dérivé (un swap de devises, par exemple) pour lequel des flux de trésorerie bruts sont échangés; et

(e) les engagements de prêts bruts.

Ces flux de trésorerie non actualisés diffèrent du montant inscrit dans l'état de la situation financière parce que ce montant est fondé sur des flux de trésorerie actualisés. Lorsque la somme à payer n'est pas fixe, le montant indiqué est déterminé par référence aux conditions existant à la fin de la période de reporting. Par exemple, lorsque la somme à payer varie en fonction d'un indice, le montant indiqué peut être fondé sur le niveau de l'indice à la fin de la période.

B11E Le paragraphe 39(c) impose à une entité de décrire comment elle gère le risque de liquidité inhérent aux éléments présentés dans les informations quantitatives visées aux paragraphes 39(a) et (b). Une entité doit présenter une analyse par échéance des actifs financiers qu'elle détient pour gérer le risque de liquidité (par exemple les actifs financiers qui sont immédiatement mobilisables ou susceptibles de générer des entrées de trésorerie suffisantes pour couvrir les sorties de trésorerie relatives aux passifs financiers) si cette information est nécessaire pour permettre aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur du risque de liquidité.

▼**M19**

B11F Parmi les autres facteurs que l'entité pourrait prendre en compte pour fournir les informations requises par le paragraphe 39(c) figurent de manière non exhaustive les questions de savoir si l'entité:

(a) bénéficie de facilités de crédit confirmées (par exemple, des lignes de billets de trésorerie) ou d'autres lignes de crédit (par exemple des facilités de crédit stand-by) auxquelles elle peut accéder pour répondre à ses besoins de liquidités;

(b) détient des dépôts auprès de banques centrales pour répondre aux besoins de liquidités;

(c) dispose de sources de financement très diversifiées;

(d) a des concentrations importantes de risque de liquidité soit dans ses actifs, soit dans ses sources de financement;

(e) a des processus de contrôle interne et des plans de secours pour gérer le risque de liquidité;

(f) a des instruments dont les termes prévoient une possibilité de remboursement accéléré (par exemple en cas d'abaissement de la notation de crédit de l'entité);

(g) a des instruments qui pourraient l'obliger à fournir des garanties (par exemple des appels de marge pour des instruments dérivés);

(h) a des instruments qui permettent à l'entité de choisir si elle règle ses passifs financiers par la remise de trésorerie (ou d'un autre actif financier) ou par la remise de ses propres actions; ou

(i) a des instruments soumis à des conventions de compensation globale.

———————

▼**B**

Risque de marché — analyse de sensibilité (paragraphes 40 et 41)

B17 Le paragraphe 40a) exige la réalisation d'une analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché auquel l'entité est exposée. Conformément au paragraphe B3, une entité décide de la manière dont elle regroupe les informations pour présenter le tableau général, sans combiner des informations ayant différentes caractéristiques quant à l'exposition à des risques inhérents à des environnements économiques sensiblement différents. Par exemple:

a) une entité qui négocie des instruments financiers peut fournir cette information en distinguant les instruments financiers qu'elle détient à des fins de transaction de ceux qu'elle détient à d'autres fins;

b) une entité ne devrait pas agréger son exposition aux risques de marché dans les zones d'hyperinflation avec son exposition aux mêmes risques de marché dans les zones de très faible inflation.

Une entité qui n'est exposée qu'à un seul type de risque de marché, dans un environnement économique unique, ne devrait pas fournir d'informations ventilées.

B18 Le paragraphe 40a) exige que l'analyse de sensibilité montre l'effet sur le résultat et les capitaux propres des changements pouvant raisonnablement affecter la variable de risque pertinente (comme les taux d'intérêt du marché, les taux de change, les prix des instruments de capitaux propres ou les prix des marchandises). À cet effet:

▼B

a) les entités ne sont pas tenues de déterminer quel aurait été le résultat de l'exercice si la variable de risque pertinente avait été différente. En revanche, les entités indiquent l'effet sur le résultat et les capitaux propres, à ►M5 la fin de la période de reporting ◄ de l'exercice, d'un changement raisonnablement possible de la variable de risque pertinente qui se serait produit à cette date et aurait affecté les expositions au risque existant à cette date. Par exemple, une entité ayant un passif à taux variable à la fin de l'exercice devrait indiquer l'effet sur le résultat (à savoir, les charges d'intérêt), pour l'exercice en cours, d'une variation des taux d'intérêt selon des montants raisonnablement possibles;

b) les entités ne sont pas tenues d'indiquer l'effet sur le résultat et les capitaux propres de tout changement relevant d'une fourchette de changements raisonnablement possibles de la variable de risque pertinente. Il devrait suffire d'indiquer les effets des changements aux limites de la fourchette des changements raisonnablement possibles.

B19 Pour déterminer ce qu'est un changement raisonnablement possible de la variable de risque pertinente, une entité doit tenir compte:

a) des environnements économiques dans lesquels elle opère. Un changement raisonnablement possible ne doit pas correspondre à une hypothèse très faible, à l'hypothèse la plus défavorable possible ou à une simulation de crise. En outre, si le taux de changement de la variable de risque sous-jacente est stable, l'entité n'a pas à modifier le changement raisonnablement possible retenu pour cette variable de risque. Par exemple, les taux d'intérêt sont de 5 %, et l'entité détermine qu'une fluctuation de cette variable de ± 50 points de base est raisonnablement possible. L'entité doit alors indiquer l'effet sur le résultat et les capitaux propres d'un passage des taux d'intérêt à 4,5 % ou à 5,5 %. À l'exercice suivant, les taux d'intérêt sont passés à 5,5 %. L'entité continue à penser qu'ils peuvent fluctuer de ± 50 points de base (c'est-à-dire que leur taux de changement est stable). Elle doit alors indiquer l'effet sur le résultat et les capitaux propres d'un passage des taux d'intérêt à 5 % ou à 6 %. L'entité n'est pas tenue de revoir son estimation selon laquelle les taux d'intérêt peuvent fluctuer de ± 50 points de base, à moins de disposer de preuves démontrant qu'ils sont devenus sensiblement plus volatils;

b) l'horizon temporel sur lequel elle conduit son analyse. L'analyse de sensibilité doit montrer les effets des changements qui sont considérés comme raisonnablement possibles sur la période s'écoulant jusqu'au moment où l'entité présente de nouveau les informations demandées, qui correspond généralement à la prochaine date de publication du rapport annuel.

B20 En vertu du paragraphe 41, une entité peut recourir à une analyse de sensibilité reflétant les interdépendances entre les variables de risque, telle qu'un modèle de valeur à risque, si elle utilise cette analyse pour gérer son exposition aux risques financiers. Elle a cette faculté, même si le modèle en question ne mesure que la possibilité de perte, et non la possibilité de profit. L'entité peut se conformer au paragraphe 41a) en indiquant le type de modèle de valeur à risque qu'elle utilise (par

▼B

exemple, s'il est fondé ou non sur les simulations de Monte Carlo), comment il fonctionne et les principales hypothèses sur lesquelles il repose (par exemple, la période de détention et l'intervalle de confiance). Elle peut également indiquer la période d'observation historique retenue et les pondérations appliquées aux observations faites au cours de cette période, comment les options sont prises en considération dans les calculs et quelles volatilités et corrélations (ou, alternativement, simulations de distribution de probabilités de Monte Carlo) sont utilisées.

B21 Une entité doit fournir des analyses de sensibilité pour l'ensemble de ses activités, mais elle peut fournir différents types d'analyses de sensibilité pour les différentes catégories d'instruments financiers.

Risque de taux d'intérêt

B22 Le *risque de taux d'intérêt* est inhérent à des instruments financiers portant intérêt comptabilisés ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ (par exemple, les prêts et créances et les instruments d'emprunt émis) et à certains instruments financiers non comptabilisés ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ (par exemple, certains engagements de prêt).

Risque de change

B23 Le *risque de change* est inhérent à des instruments financiers libellés dans une monnaie étrangère, c'est-à-dire dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle dans laquelle ils sont mesurés. Aux fins de la présente norme, le risque de change ne découle pas d'instruments financiers qui sont des éléments non monétaires ou d'instruments financiers libellés dans la monnaie fonctionnelle.

B24 Une analyse de sensibilité est fournie pour chaque monnaie dans laquelle l'exposition de l'entité est importante.

Autre risque de prix

B25 L'*autre risque de prix* affecte les instruments financiers en raison de variations, par exemple, de prix de marchandises ou de prix d'instruments de capitaux propres. Pour se conformer au paragraphe 40, une entité peut indiquer l'effet d'une baisse d'un indice boursier, d'un prix de marchandise ou d'une autre variable de risque donnée. Par exemple, si une entité donne des garanties de valeur résiduelle sous la forme d'instruments financiers, elle indique toute augmentation ou toute baisse de la valeur des actifs auxquels la garantie s'applique.

B26 Deux exemples d'instruments financiers donnant lieu à un risque de prix sur instruments de capitaux propres sont: a) la détention d'instruments de capitaux propres dans une autre entité; et b) une participation dans une fiducie détenant elle-même des participations en instruments de capitaux propres. À titre d'autres exemples, on peut citer les contrats à terme, les options d'achat ou de vente de quantités spécifiées d'un instrument de capitaux propres et les swaps indexés sur les prix d'instruments de capitaux propres. La juste valeur de ces instruments financiers est affectée par les variations du prix de marché des instruments de capitaux propres sous-jacents.

B27 Conformément au paragraphe 40a), la sensibilité du résultat (découlant, par exemple, des instruments classés comme étant à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ et des pertes de valeur d'actifs financiers disponibles à la vente) est indiquée séparément de la sensibilité des capitaux propres découlant, par exemple, des instruments classés comme étant disponibles à la vente).

▼B

B28 Les instruments financiers qu'une entité classe comme instruments de capitaux propres ne sont pas réévalués. Ni le résultat ni les capitaux propres ne sont affectés par le risque de prix inhérent à ces instruments de capitaux propres. En conséquence, aucune analyse de sensibilité n'est exigée.

▼B

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 8

Secteurs opérationnels

PRINCIPE FONDAMENTAL

1 Une entité doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers des activités auxquelles elle se livre et des environnements économiques dans lesquels elle opère.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme s'applique:

a) aux états financiers individuels d'une entité:

i) dont les instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux); ou

ii) qui dépose ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché public, ou qui est sur le point de les déposer; et

b) aux états financiers consolidés d'un groupe avec une société mère:

i) dont les instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux); ou

ii) qui dépose ses états financiers consolidés auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché public, ou qui est sur le point de les déposer.

3 Si une entité qui n'est pas tenue d'appliquer la présente norme choisit de fournir une information sectorielle qui n'est pas conforme à la présente norme, elle ne doit pas décrire cette information comme étant une information sectorielle.

4 Si un rapport financier comprend à la fois les états financiers consolidés d'une société mère entrant dans le champ d'application de la présente norme et les états financiers individuels de cette société mère, l'information sectorielle n'est exigée que dans les états financiers consolidés.

SECTEURS OPÉRATIONNELS

5 Un secteur opérationnel est une composante d'une entité:

a) qui se livre à des activités à partir desquelles elle est susceptible d'acquérir des produits des activités ordinaires et d'encourir des charges (y compris des produits des activités ordinaires et des charges relatifs à des transactions avec d'autres composantes de la même entité);

b) dont les résultats opérationnels sont régulièrement examinés par le principal décideur opérationnel de l'entité en vue de prendre des décisions en matière de ressources à affecter au secteur et d'évaluer sa performance; et

▼B

c) pour laquelle des informations financières isolées sont disponibles.

Un secteur opérationnel peut se livrer à des activités pour lesquelles il ne perçoit pas encore de produits des activités ordinaires; par exemple, une activité en phase de démarrage peut être un secteur opérationnel avant de percevoir des produits des activités ordinaires.

6 Toutes les parties d'une entité ne sont pas nécessairement des secteurs opérationnels ou des parties d'un secteur opérationnel. Par exemple, les services du siège ou certains services fonctionnels peuvent ne pas percevoir de produits des activités ordinaires, ou percevoir des produits des activités ordinaires qui ne sont qu'accessoires aux activités de l'entité et dès lors ne pas être des secteurs opérationnels. Pour les besoins de la présente norme, les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi d'une entité ne sont pas des secteurs opérationnels.

7 L'expression «principal décideur opérationnel» identifie une fonction, pas nécessairement un dirigeant ayant un titre particulier. Cette fonction consiste à affecter des ressources aux secteurs opérationnels d'une entité et à en évaluer la performance. Le principal décideur opérationnel d'une entité est souvent son président-directeur général ou son directeur général, mais il peut par exemple s'agir d'un groupe de directeurs généraux ou autres.

8 Pour de nombreuses entités, les trois caractéristiques des secteurs opérationnels décrites au paragraphe 5 identifient clairement leurs secteurs opérationnels. Toutefois, une entité peut produire des rapports dans lesquels ses activités sont présentées de différentes manières. Si le principal décideur opérationnel utilise plusieurs ensembles d'informations sectorielles, d'autres facteurs peuvent identifier un ensemble donné de composantes comme constituant les secteurs opérationnels d'une entité, notamment la nature des activités de chaque composante, l'existence de dirigeants qui en sont responsables et les informations soumises au conseil d'administration.

9 Généralement, un secteur opérationnel relève d'un dirigeant de secteur qui rend directement compte au principal décideur opérationnel et qui a avec lui des contacts réguliers afin de discuter d'activités opérationnelles, de résultats financiers, de prévisions ou de projets pour le secteur. L'expression «dirigeant de secteur» identifie une fonction, pas nécessairement un dirigeant ayant un titre particulier. Le principal décideur opérationnel peut également être le dirigeant de secteur pour certains secteurs opérationnels. Un même dirigeant peut être dirigeant de secteur pour plusieurs secteurs opérationnels. Si les caractéristiques du paragraphe 5 s'appliquent à plus d'un ensemble de composantes d'une organisation, mais qu'il n'existe qu'un seul ensemble pour lequel des dirigeants de secteur sont tenus responsables, cet ensemble de composantes constitue les secteurs opérationnels.

10 Les caractéristiques du paragraphe 5 peuvent s'appliquer à deux ou plusieurs ensembles de composantes qui se chevauchent et pour lesquels des dirigeants sont tenus responsables. Ce type de structure est parfois nommé organisation matricielle. Par exemple, dans certaines entités, certains dirigeants sont responsables de différentes lignes de produits et de services à l'échelle mondiale, tandis que d'autres dirigeants sont responsables pour des zones géographiques définies. Le principal décideur opérationnel examine régulièrement les résultats opérationnels des deux ensembles de composantes, et des informations financières sont disponibles pour chacun d'eux. Dans ce cas, l'entité doit déterminer quel ensemble de composantes constitue les secteurs opérationnels par référence au principe fondamental.

▼B

SECTEURS À PRÉSENTER

11 Une entité doit présenter séparément les informations relatives à chaque secteur opérationnel qui:

a) a été identifié conformément aux paragraphes 5 à 10 ou qui résulte du regroupement de deux ou plusieurs de ces secteurs conformément au paragraphe 12; et

b) dépasse les seuils quantitatifs du paragraphe 13.

Les paragraphes 14 à 19 décrivent d'autres situations dans lesquelles des informations distinctes relatives à un secteur opérationnel doivent être présentées.

Critères de regroupement

12 Des secteurs opérationnels présentent souvent des performances financières à long terme similaires s'ils ont des caractéristiques économiques similaires. Par exemple, on peut s'attendre à des marges brutes moyennes à long terme similaires pour deux secteurs opérationnels si leurs caractéristiques économiques sont similaires. Deux ou plusieurs secteurs opérationnels peuvent être regroupés en un secteur opérationnel unique si ce regroupement est conforme au principe fondamental de la présente norme, si les secteurs présentent des caractéristiques économiques similaires et si les secteurs sont similaires en ce qui concerne chacun des points suivants:

a) la nature des produits et services;

b) la nature des procédés de fabrication;

c) le type ou la catégorie de clients auxquels sont destinés leurs produits et services;

d) les méthodes utilisées pour distribuer leurs produits ou fournir leurs services; et

e) s'il y a lieu, la nature de l'environnement réglementaire, par exemple, la banque, l'assurance ou les services publics.

Seuils quantitatifs

13 Une entité doit présenter séparément les informations relatives à un secteur opérationnel qui atteint l'un des seuils quantitatifs suivants:

a) les produits des activités ordinaires présentés, comprenant à la fois les ventes à des clients externes et les ventes ou les transferts intersectoriels, représentent au moins 10 % du produit des activités ordinaires cumulé, interne et externe, de tous les secteurs opérationnels;

b) la valeur absolue de son résultat présenté représente 10 % au moins de la plus grande des valeurs suivantes, en valeur absolue: i) le bénéfice cumulé publié de tous les secteurs opérationnels n'ayant pas publié de perte; ou ii) la perte cumulée publiée de tous les secteurs opérationnels ayant publié une perte;

c) ses actifs représentent 10 % au moins des actifs cumulés de tous les secteurs opérationnels.

▼B

Les secteurs opérationnels n'atteignant aucun des seuils quantitatifs peuvent être considérés comme étant à présenter, et peuvent être présentés séparément, si la direction estime que les informations relatives à ces secteurs seraient utiles aux utilisateurs des états financiers.

14 Une entité peut ne combiner des informations relatives à plusieurs secteurs opérationnels qui, pris séparément, n'atteignent pas les seuils quantitatifs en vue de produire un secteur à présenter que si ces secteurs opérationnels ont des caractéristiques économiques similaires et ont en commun une majorité des critères de regroupement énumérés au paragraphe 12.

15 Si les produits des activités ordinaires externes totaux présentés par les secteurs opérationnels représentent moins de 75 % des produits des activités ordinaires de l'entité, des secteurs opérationnels supplémentaires doivent être identifiés en tant que secteurs à présenter (même s'ils ne satisfont pas aux critères énoncés au paragraphe 13) jusqu'à ce que 75 % au moins du produit des activités ordinaires de l'entité soient inclus dans les secteurs à présenter.

16 Les informations relatives aux autres activités et aux secteurs opérationnels qui ne sont pas à présenter doivent être combinées et présentées dans une catégorie intitulée «autres secteurs», séparément des autres éléments de rapprochement dans les rapprochements imposés par le paragraphe 28. Les sources du produit des activités ordinaires inclus dans la catégorie «autres secteurs» doivent être décrites.

17 Si la direction estime qu'un secteur opérationnel, identifié dans la période immédiatement précédente en tant que secteur à présenter, conserve son caractère significatif, les informations sur ce secteur doivent continuer à être présentées séparément dans la période en cours, même s'il ne satisfait plus aux critères énoncés au paragraphe 13 pour l'obligation de présentation.

18 Si un secteur opérationnel est identifié comme étant un secteur à présenter dans la période en cours conformément aux seuils quantitatifs, l'information sectorielle d'une période antérieure présentée à titre de comparaison doit être retraitée pour refléter le secteur nouvellement à présenter comme un secteur distinct, même si ce secteur, dans la période antérieure, ne satisfaisait pas aux critères d'obligation de présentation énoncés au paragraphe 13, sauf si les informations nécessaires ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration serait excessif.

19 Il peut exister une limite pratique au nombre de secteurs à présenter qu'une entité présente séparément, au-delà de laquelle l'information sectorielle peut devenir trop détaillée. Bien qu'aucune limite spécifique n'ait été déterminée, lorsque le nombre de secteurs à présenter conformément aux paragraphes 13 à 18 dépasse le nombre de dix, l'entité doit déterminer si une limite pratique a été atteinte.

INFORMATIONS À FOURNIR

20 Une entité doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers des activités auxquelles elle se livre et des environnements économiques dans lesquels elle opère.

21 Pour mettre en œuvre le principe énoncé au paragraphe 20, une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque période pour laquelle un ►**M5** état du résultat global ◄ est présenté:

a) des informations générales comme décrites au paragraphe 22;

▼B

b) des informations sur le résultat sectoriel présenté, y compris les produits des activités ordinaires et les charges spécifiés inclus dans le résultat sectoriel présenté, les actifs sectoriels, les passifs sectoriels et la base d'évaluation, comme décrits aux paragraphes 23 à 27; et

c) les rapprochements des totaux des produits des activités ordinaires sectoriels, des résultats sectoriels présentés, des actifs sectoriels, des passifs sectoriels et d'autres éléments sectoriels significatifs avec les montants correspondants au niveau de l'entité, comme décrit au paragraphe 28.

▼M5

Les rapprochements des montants de l'état de situation financière pour les secteurs à présenter avec les montants de l'état de situation financière de l'entité sont requis pour chaque date à laquelle un état de situation financière est présenté. Les informations relatives aux périodes antérieures doivent être retraitées comme décrit aux paragraphes 29 et 30.

▼B

Informations générales

22 Une entité doit fournir les informations générales suivantes:

a) les facteurs utilisés pour identifier les secteurs à présenter de l'entité, y compris la base d'organisation (par exemple, si la direction a choisi d'organiser l'entité en fonction des différences de produits et services, des zones géographiques, des environnements réglementaires ou d'une combinaison de facteurs, et si des secteurs opérationnels ont été regroupés); et

b) les types de produits et de services dont proviennent les produits des activités ordinaires de chaque secteur à présenter.

Informations relatives au résultat, aux actifs et aux passifs

▼M22

23 Une entité doit présenter un indicateur du résultat pour chaque secteur à présenter. Une entité doit présenter un indicateur du total des actifs et des passifs de chaque secteur à présenter si ces montants sont régulièrement fournis au principal décideur opérationnel. Une entité doit également fournir les informations suivantes relatives à chaque secteur à présenter si les montants spécifiés sont inclus dans l'indicateur du résultat sectoriel examiné par le principal décideur opérationnel, ou si, par ailleurs, ils sont fournis régulièrement au principal décideur opérationnel, même s'ils ne sont pas inclus dans cet indicateur du résultat sectoriel:

a) les produits des activités ordinaires provenant de clients externes;

▼B

b) les produits des activités ordinaires provenant de transactions avec d'autres secteurs opérationnels de la même entité;

c) les produits d'intérêts;

d) les charges d'intérêts;

e) les amortissements d'actifs corporels et incorporels;

▼M5

f) les éléments significatifs de produits et de charges communiqués conformément au paragraphe 97 d'IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007);

▼B

g) la quote-part de l'entité dans le résultat des entités associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;

h) la charge ou le produit d'impôt sur le résultat; et

i) les éléments significatifs sans contrepartie en trésorerie, autres que les amortissements sur actifs corporels et incorporels.

Une entité doit présenter les produits d'intérêts séparément des charges d'intérêts pour chaque secteur à présenter, sauf si la majorité des produits des activités ordinaires de ce secteur provient d'intérêts et que le principal décideur opérationnel se fonde principalement sur les produits d'intérêts nets pour évaluer la performance et prendre des décisions sur les ressources à affecter au secteur. Dans ce cas, une entité peut présenter les produits d'intérêts de ce secteur nets de ses charges d'intérêts, et indiquer qu'elle a procédé ainsi.

24 Une entité doit fournir les informations suivantes relatives à chaque secteur à présenter si les montants spécifiés sont inclus dans l'indicateur des actifs sectoriels examinés par le principal décideur opérationnel, ou si, par ailleurs, ils sont fournis régulièrement au principal décideur opérationnel, même s'ils ne sont pas inclus dans cet indicateur des actifs sectoriels:

a) la valeur comptable de la participation dans des entités associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence; et

b) les montants des acquisitions d'actifs non courants ([1]) autres que des instruments financiers, des actifs d'impôt différés, des actifs relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi (voir IAS 19 *Avantages du personnel*, paragraphes 54 à 58) et des droits afférents à des contrats d'assurance.

ÉVALUATION

25 Le montant de chaque élément sectoriel présenté doit être l'indicateur présenté au principal décideur opérationnel aux fins de prise de décision concernant l'affectation de ressources au secteur et d'évaluation de sa performance. Les ajustements et les éliminations effectués lors de la préparation des états financiers et les affectations des produits des activités ordinaires, des charges et des profits ou des pertes d'une entité ne doivent être inclus dans la détermination du résultat sectoriel présenté que s'ils sont inclus dans l'indicateur du résultat sectoriel utilisé par le principal décideur opérationnel. De même, seuls les actifs et les passifs qui sont inclus dans les indicateurs des actifs sectoriels et des passifs sectoriels utilisés par le principal décideur opérationnel doivent être présentés pour ce secteur. Si des montants sont affectés au résultat sectoriel, aux actifs sectoriels ou aux passifs sectoriels à présenter, ils doivent l'être sur une base raisonnable.

([1]) Concernant les actifs classés selon une présentation par ordre de liquidité, les actifs non courants sont des actifs qui incluent des montants que l'entité s'attend à recouvrer plus de douze mois ►M5 après la période de reporting ◄.

▼B

26 Si le principal décideur opérationnel utilise un seul indicateur du résultat, des actifs ou des passifs d'un secteur opérationnel pour apprécier les performances sectorielles et décider comment affecter les ressources, alors le résultat, les actifs et les passifs sectoriels doivent être présentés conformément à ces indicateurs. Si le principal décideur opérationnel utilise plusieurs indicateurs du résultat, des actifs ou des passifs d'un secteur opérationnel, les indicateurs présentés doivent être ceux que la direction estime être déterminés selon les principes d'évaluation les plus cohérents par rapport à ceux utilisés pour évaluer les montants correspondants dans les états financiers de l'entité.

27 Une entité doit fournir une explication des indicateurs du résultat sectoriel, des actifs sectoriels et des passifs sectoriels pour chaque secteur à présenter. Une entité doit indiquer au minimum:

a) la convention comptable pour toutes les transactions entre secteurs à présenter;

b) la nature d'éventuelles différences entre les indicateurs des résultats des secteurs à présenter et le résultat de l'entité avant charges ou produits d'impôt et avant activités abandonnées (si elle ne ressort pas des rapprochements décrits au paragraphe 28). Ces différences pourront notamment comprendre des méthodes comptables et des méthodes d'affectation de coûts centraux qui sont nécessaires pour la compréhension des informations sectorielles présentées;

c) la nature des différences entre les indicateurs des actifs des secteurs à présenter et des actifs de l'entité (si elle ne ressort pas des rapprochements décrits au paragraphe 28). Ces différences pourront notamment comprendre des méthodes comptables et des méthodes d'affectation d'actifs utilisés conjointement qui sont nécessaires pour la compréhension des informations sectorielles présentées;

d) la nature d'éventuelles différences entre les indicateurs des passifs des secteurs à présenter et des passifs de l'entité (si elle ne ressort pas des rapprochements décrits au paragraphe 28). Ces différences pourraient notamment comprendre des méthodes comptables et des méthodes d'affectation de passifs utilisés conjointement qui sont nécessaires pour la compréhension des informations sectorielles présentées;

e) la nature d'éventuels changements par rapport aux périodes précédentes des méthodes d'évaluation employées pour déterminer le résultat d'un secteur à présenter et l'effet éventuel de ces changements sur l'évaluation du résultat sectoriel;

f) la nature et l'effet des affectations asymétriques à des secteurs à présenter. Ainsi, une entité pourra affecter une charge d'amortissement à un secteur sans affecter à ce secteur les actifs amortissables correspondants.

Rapprochements

28 Une entité doit fournir des rapprochements entre chacun des éléments suivants:

a) le total des produits des activités ordinaires des secteurs à présenter et le produit des activités ordinaires de l'entité.

▼B

b) le total des indicateurs de résultat des secteurs à présenter et le résultat de l'entité avant charge d'impôt (produit d'impôt) et avant activités abandonnées. Cependant, si une entité affecte à des secteurs à présenter des éléments tels que des charges d'impôt (des produits d'impôt), elle peut rapprocher le total des indicateurs de résultat des secteurs et le résultat de l'entité après prise en compte de ces éléments.

c) le total des actifs des secteurs à présenter et les actifs de l'entité.

d) le total des passifs des secteurs à présenter et les passifs de l'entité, si les passifs sectoriels sont présentés conformément au paragraphe 23.

e) le total des montants de tous les autres éléments significatifs d'information fournis pour les secteurs à présenter et le montant correspondant pour l'entité.

Tous les éléments de rapprochement significatifs doivent être identifiés et décrits séparément. Ainsi, le montant de chaque ajustement significatif requis pour rapprocher le résultat d'un secteur à présenter et le résultat de l'entité résultant de méthodes comptables différentes doit être identifié et décrit séparément.

Retraitement d'informations présentées antérieurement

29 Si une entité change la structure de son organisation interne d'une manière qui modifie la composition de ses secteurs à présenter, elle doit retraiter les informations correspondantes pour les périodes antérieures, y compris les périodes intermédiaires, sauf si ces informations ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration serait excessif. La décision relative à la disponibilité des informations et au coût, excessif ou non, de leur élaboration sera prise séparément pour chaque élément à présenter. Après un changement apporté à la composition de ses secteurs à présenter, une entité doit indiquer si elle a retraité les éléments d'information sectorielle correspondants pour les périodes antérieures.

30 Si une entité a changé la structure de son organisation interne d'une manière qui modifie la composition de ses secteurs à présenter et si les informations correspondantes pour les périodes antérieures, y compris les périodes intermédiaires, ne sont pas retraitées en fonction de ces changements, l'entité doit indiquer, dans l'année au cours de laquelle intervient le changement, les informations sectorielles pour la période en cours à la fois selon l'ancienne et selon la nouvelle base de segmentation, sauf si les informations nécessaires ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration serait excessif.

INFORMATIONS À FOURNIR RELATIVES À L'ÉCHELLE DE L'ENTITÉ

31 Les paragraphes 32 à 34 s'appliquent à toutes les entités soumises à la présente norme, y compris les entités qui ont un seul secteur à présenter. Les activités de certaines entités ne sont pas organisées sur la base de différences entre produits ou services, ou de différences entre zones géographiques. Les secteurs à présenter d'une telle entité peuvent présenter des produits des activités ordinaires d'un vaste éventail de produits et services essentiellement différents, ou encore

▼B

plusieurs de ses secteurs à présenter peuvent proposer des produits et services essentiellement identiques. De même, les secteurs à présenter d'une entité peuvent comporter des actifs dans différentes zones géographiques et présenter des produits des activités ordinaires de clients dans des zones géographiques distinctes, ou encore plusieurs de ses secteurs à présenter peuvent opérer dans la même zone géographique. Les informations exigées par les paragraphes 32 à 34 doivent être fournies uniquement si elles ne sont pas fournies comme élément des informations sectorielles à présenter exigées par la présente norme.

Informations relatives aux produits et services

32 Une entité doit présenter les produits des activités ordinaires provenant de clients externes pour chaque produit et service, ou pour chaque groupe de produits et de services similaires, sauf si les informations nécessaires ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration serait excessif, auquel cas elle doit le préciser. Les montants des produits présentés doivent être fondés sur les informations financières utilisées pour produire les états financiers de l'entité.

Informations relatives aux zones géographiques

33 Une entité doit présenter les informations géographiques suivantes, sauf si les informations nécessaires ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration est excessif:

a) les produits des activités ordinaires provenant de clients externes: i) affectés au pays où est situé le siège social de l'entité; et ii) affectés à tous les pays étrangers, au total, dont proviennent les produits des activités ordinaires de l'entité. Si les produits des activités ordinaires provenant de clients externes affectés à un pays étranger individuel sont significatifs, ces produits des activités ordinaires doivent être présentés séparément. Une entité doit indiquer la base d'affectation des produits des activités ordinaires provenant de clients externes aux différents pays;

b) les actifs non courants ([1]), autres que les instruments financiers, les actifs d'impôt différés, les actifs relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi et les droits afférents aux contrats d'assurance: i) situés dans le pays où est situé le siège social de l'entité; et ii) situés dans tous les pays étrangers, au total, dans lesquels l'entité détient des actifs. Si les actifs dans un pays étranger individuel sont significatifs, ces actifs doivent être présentés séparément.

Les montants présentés doivent être fondés sur les informations financières utilisées pour produire les états financiers de l'entité. Si les informations nécessaires ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration est excessif, ce fait doit être indiqué. Une entité peut fournir, en plus des informations imposées par le présent paragraphe, des sous-totaux d'informations géographiques concernant des groupes de pays.

([1]) Concernant les actifs classés selon une présentation par ordre de liquidité, les actifs non courants sont des actifs qui incluent des montants que l'entité s'attend à recouvrer plus de douze mois ►M5 après la période de reporting ◄.

▼B

Informations relatives aux principaux clients

▼M26

34 Une entité fournit des informations sur son degré de dépendance à l'égard de ses clients importants. Si les produits provenant des transactions avec un client externe donné s'élèvent à 10 % au moins des produits d'une entité, l'entité doit communiquer ce fait, ainsi que le montant total des produits provenant de chacun des clients de ce type et l'identité du ou des secteurs présentant ces produits. L'entité n'a pas l'obligation de révéler l'identité d'un client important ni le montant par secteur des produits provenant de ce client. Pour les besoins de la présente norme, un groupe d'entités qui, à la connaissance de l'entité, est sous un contrôle commun, sera considéré comme un seul client,. Toutefois, il est nécessaire de faire preuve de jugement pour déterminer si ~~et~~ une autorité publique (~~nationale, régionale, provinciale, territoriale, locale ou étrangère~~ y compris les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international) et les entités qui, à la connaissance de l'entité, sont contrôlées par cette autorité publique, ~~seront~~ sont considérées comme un seul client. Lors de cette détermination, l'entité considérera le degré d'intégration économique entre ces entités.

▼B

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

35 Une entité doit appliquer la présente norme dans ses états financiers annuels pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique la présente norme dans ses états financiers pour une période ouverte avant le 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer.

▼M22

35A Le paragraphe 23 a été modifié par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique l'amendement pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

36 Les informations sectorielles des années antérieures présentées en tant qu'information comparative pour l'année initiale de l'application (y compris l'application de la modification du paragraphe 23 apportée en avril 2009) doivent être retraitées conformément aux dispositions de la présente Norme, sauf si les informations nécessaires ne sont pas disponibles et que le coût de leur élaboration est excessif.

▼M5

36A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 23(f). L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M26

36B IAS 24 *Information relative aux parties liées* (telle que révisée en 2009) modifie le paragraphe 34 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2011. Si une entité applique IAS 24 (telle que révisée en 2009) pour une période antérieure, elle doit appliquer la modification au paragraphe 34 pour ladite période antérieure.

▼B

RETRAIT D'IAS 14

37 La présente norme annule et remplace IAS 14 *Information sectorielle.*

▼B

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

Secteur opérationnel — Un secteur opérationnel est une composante d'une entité:

a) qui se livre à des activités à partir desquelles elle est susceptible d'acquérir des produits des activités ordinaires et d'encourir des charges (y compris des produits des activités ordinaires et des charges relatifs à des transactions avec d'autres composantes de la même entité);

b) dont les résultats opérationnels sont régulièrement examinés par le principal décideur opérationnel de l'entité en vue de prendre des décisions en matière de ressources à affecter au secteur et à évaluer sa performance; et

c) pour laquelle des informations financières isolées sont disponibles.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 1

Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires

RÉFÉRENCES

▼M5

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

▼B

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003)

— IAS 23 *Coûts d'emprunt*

— IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (révisée en 2004)

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

CONTEXTE

1 De nombreuses entités sont tenues de démanteler, d'enlever ou de remettre en état des éléments d'immobilisations corporelles. Dans la présente interprétation, il est fait référence à de telles obligations comme à des «passifs relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires». Selon IAS 16, le coût d'un élément d'immobilisation corporelle inclut l'estimation initiale des coûts relatifs à son démantèlement et à son enlèvement et à la remise en état du site sur lequel il est situé, obligation qu'une entité encourt soit lors de l'acquisition de l'élément, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. IAS 37 contient des dispositions sur la façon d'évaluer des passifs relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires. La présente interprétation fournit des commentaires sur la façon de comptabiliser l'effet des variations de l'évaluation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente interprétation s'applique aux variations de l'évaluation de tout passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire qui est à la fois:

a) comptabilisé comme faisant partie du coût d'un élément d'une immobilisation corporelle selon IAS 16; et

b) comptabilisé en tant que passif selon IAS 37.

Par exemple, un passif relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire peut exister pour le démantèlement d'une usine, la réhabilitation de dommages environnementaux dans des industries extractives, ou l'enlèvement de matériel.

QUESTION

3 La présente interprétation traite du mode de comptabilisation de l'effet des événements suivants qui modifient l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire:

a) une variation des sorties de trésorerie estimée représentative d'avantages économiques (par exemple, flux de trésorerie) nécessaires pour éteindre l'obligation;

▼B

b) une variation du taux d'actualisation courant fondé sur le marché tel que défini au paragraphe 47 d'IAS 37 (ceci inclut des variations de la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques au passif); et

c) une augmentation qui reflète le passage du temps (désignée aussi comme le détricotage de l'actualisation).

CONSENSUS

4 Les variations de l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état et similaire qui résultent des variations de l'échéancier ou du montant estimé des sorties de trésorerie représentatives d'avantages économiques nécessaires pour éteindre l'obligation, ou une variation du taux d'actualisation, doivent être comptabilisées selon les paragraphes 5 à 7 ci-dessous.

5 Si l'actif lié est évalué en utilisant le modèle du coût:

a) sous réserve de l'alinéa b), les variations du passif doivent être ajoutées au ou déduites du coût de l'actif lié dans la période courante;

b) le montant déduit du coût de l'actif ne doit pas excéder sa valeur comptable. Si une diminution du passif excède la valeur comptable de l'actif, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat;

c) si l'ajustement résulte en un ajout au coût d'un actif, l'entité doit examiner si ceci est une indication que la nouvelle valeur comptable de l'actif peut ne pas être entièrement recouvrable. S'il existe une telle indication, l'entité doit tester l'actif pour dépréciation en estimant sa valeur recouvrable et doit comptabiliser toute perte de valeur selon IAS 36;

6 Si l'actif lié est évalué en utilisant le modèle de la réévaluation:

a) les variations du passif modifient l'excédent ou le déficit de réévaluation précédemment comptabilisé sur cet actif, si bien que:

►M5 i) une diminution du passif doit [sous réserve de l'alinéa b)] être comptabilisée en autres éléments du résultat global et augmenter l'écart de réévaluation dans les capitaux propres, ◄ sauf si elle doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle reprend un déficit de réévaluation sur l'actif qui était précédemment comptabilisé en résultat;

►M5 ii) une augmentation du passif doit être comptabilisée en résultat, sauf si elle doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global et réduire l'écart de réévaluation en capitaux propres à concurrence ◄ de tout solde créditeur existant dans l'excédent de réévaluation concernant cet actif;

b) dans le cas où une diminution du passif excéderait la valeur comptable qui aurait été constatée si l'actif avait été comptabilisé selon le modèle du coût, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat;

▼B

c) une variation du passif est une indication que l'actif peut avoir été réévalué afin de s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à ►M5 la fin de la période de reporting ◄. ►M5 IAS 1 impose de fournir des informations dans l'état du résultat global pour chaque autre élément du résultat global. En se conformant à cette disposition, la variation de l'excédent de réévaluation résultant d'une variation du passif doit être identifiée séparément et indiquée en tant que telle; ◄

▼M5

d) IAS 1 impose de fournir des informations dans l'état du résultat global pour chaque autre élément du résultat global. En se conformant à cette disposition, la variation de l'excédent de réévaluation résultant d'une variation du passif doit être identifiée séparément et indiquée en tant que telle.

▼B

7 Le montant amortissable ajusté de l'actif est amorti sur sa durée d'utilité. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint la fin de sa durée d'utilité, toutes les variations ultérieures du passif doivent être comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles se produisent. Ceci s'applique tant selon le modèle du coût que selon le modèle de la réévaluation.

▼M1

8 Le détricotage périodique de l'actualisation doit être comptabilisé en résultat en tant que coût financier au fur et à mesure qu'il survient. L'incorporation à l'actif selon IAS 23 n'est pas autorisée.

▼B

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

9 Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er septembre 2004. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1er septembre 2004, elle doit l'indiquer.

▼M5

9A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 6. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

10 Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* ([1]).

([1]) Si une entité applique la présente interprétation pendant une période ouverte à compter du 1er janvier 2005, l'entité doit suivre les dispositions de la version précédente d'IAS 8, qui était intitulée *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*, sauf si l'entité applique la version révisée de cette norme au titre de cette période antérieure.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 2

Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires

RÉFÉRENCES

— IAS 32 *Instruments financiers: information et présentation* (révisée en 2003) ([1])

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* (révisée en 2003)

CONTEXTE

1 Les coopératives et d'autres entités similaires sont constituées par des groupes de personnes pour répondre à des besoins économiques ou sociaux communs. Les législations nationales définissent typiquement une coopérative comme une société s'efforçant de promouvoir l'avancement économique de ses sociétaires au moyen d'une activité conjointe (le principe de l'entraide). Les intérêts des sociétaires dans une coopérative sont souvent appelés parts sociales, parts ou autres termes similaires, et ils sont désignés ci-dessous «parts sociales».

2 IAS 32 établit les principes du classement des instruments financiers en passifs financiers ou en capitaux propres. En particulier, ces principes s'appliquent au classement d'instruments remboursables au gré du porteur qui confèrent à leur porteur le droit de revendre ces instruments à l'émetteur en échange d'un montant de trésorerie ou d'un autre instrument financier. L'application de ces principes aux parts sociales des entités coopératives et instruments similaires est difficile. Certains des mandants de l'International Accounting Standards Board (IASB) ont demandé de l'aide pour comprendre comment les principes énoncés dans IAS 32 s'appliquent aux parts sociales et instruments similaires qui présentent certaines caractéristiques, et les circonstances dans lesquelles ces caractéristiques affectent le classement en passifs ou en capitaux propres.

CHAMP D'APPLICATION

3 La présente interprétation s'applique aux instruments financiers entrant dans le champ d'application d'IAS 32, y compris aux instruments financiers émis au profit des sociétaires d'entités coopératives, qui prouvent la part d'intérêt des sociétaires dans l'entité. La présente interprétation ne s'applique pas aux instruments financiers qui seront ou pourront être réglés en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

QUESTION

4 De nombreux instruments financiers, y compris les parts sociales, présentent des caractéristiques de capitaux propres, y compris les droits de vote et les droits de participer à la distribution de dividendes. Certains instruments financiers donnent à leur porteur le droit de demander le remboursement en échange de trésorerie ou d'un autre actif financier, mais peuvent inclure ou être assortis de limites quant au remboursement éventuel des instruments financiers. Comment ces conditions de remboursement doivent-elles être évaluées pour déterminer si les instruments financiers doivent être classés en tant que passifs ou capitaux propres?

([1]) ►**M6** IAS 32 a été modifiée en août 2005 pour devenir IAS 32 *Instruments financiers: présentation*. En février 2008, l'IASB a modifié IAS 32 en stipulant que des instruments doivent être classés en capitaux propres s'ils possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D de IAS 32. ◄

▼B

CONSENSUS

5 Le droit contractuel du porteur d'un instrument financier (y compris les parts sociales des entités coopératives) à demander le remboursement n'impose pas, en lui-même, que l'instrument financier soit classé en tant que passif financier. L'entité doit plutôt prendre en compte toutes les conditions et modalités de l'instrument financier pour déterminer son classement en tant que passif financier ou capitaux propres. Ces conditions et modalités incluent des législations locales, des réglementations et les statuts de l'entité en vigueur à la date du classement, mais non les modifications futures attendues apportées à ces législations, réglementations ou statuts.

▼M6

6 Les parts sociales qui seraient classées en tant que capitaux propres si les sociétaires n'avaient pas le droit de demander un remboursement sont des capitaux propres si l'une ou l'autre des conditions décrites aux paragraphes 7 et 8 est présente ou si les parts sociales possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D de IAS 32. Les dépôts à vue, y compris les comptes courants, les comptes de dépôt et contrats similaires qui sont générés lorsque les sociétaires agissent en tant que clients sont des passifs financiers de l'entité.

▼B

7 Les parts sociales sont des capitaux propres si l'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement des parts sociales.

8 La législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité peuvent imposer divers types d'interdictions au remboursement des parts sociales, par exemple des interdictions inconditionnelles ou des interdictions fondées sur les critères de liquidité. Si le remboursement fait l'objet d'une interdiction inconditionnelle par la législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité, les parts sociales sont des capitaux propres. Toutefois, les dispositions de la législation locale, de la réglementation ou les statuts de l'entité qui interdisent le remboursement uniquement si les conditions, telles que les contraintes de liquidité, sont remplies (ou ne le sont pas), n'aboutissent pas à ce que les parts sociales soient des capitaux propres.

▼M6

9 Une interdiction inconditionnelle peut être absolue, en ce que tous les remboursements sont interdits. Une interdiction inconditionnelle peut être partielle, en ce qu'elle interdit le remboursement des parts sociales si ce remboursement devait entraîner la chute en dessous d'un niveau spécifié du nombre de parts sociales ou du montant du capital versé provenant des parts sociales. Les parts sociales excédant le montant faisant l'objet de l'interdiction de remboursement sont des passifs, sauf si l'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement tel que décrit au paragraphe 7 ou si les parts sociales possèdent toutes les caractéristiques et remplissent les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D de IAS 32. Dans certains cas, le nombre de parts ou le montant de capital versé soumis à une interdiction de remboursement peut changer de temps à autre. Un tel changement relatif à l'interdiction de remboursement mène à un transfert entre les passifs financiers et les capitaux propres.

▼B

10 Lors de la comptabilisation initiale, l'entité doit évaluer son passif financier en vue de son remboursement à la juste valeur. Dans le cas de parts sociales avec une caractéristique de remboursement, l'entité évalue la juste valeur du passif financier à rembourser à un montant qui ne saurait être inférieur au montant maximal à payer selon les dispositions de remboursement de ses statuts ou de la législation applicable, actualisée à compter du premier jour où le montant pourrait devoir être payé (voir exemple 3).

▼B

11 Comme l'impose le paragraphe 35 d'IAS 32, les distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres sont directement comptabilisées en capitaux propres, nettes de tous avantages fiscaux. Les intérêts, les dividendes et autres rendements relatifs aux instruments financiers classés comme passifs financiers sont des charges, sans tenir compte du fait que ces montants payés soient ou non légalement désignés en tant que dividendes, intérêts ou autrement.

12 L'annexe, qui fait partie intégrante du consensus, fournit des exemples de l'application de ce consensus.

INFORMATIONS À FOURNIR

13 Lorsqu'un changement apporté à l'interdiction de remboursement mène à un transfert entre les passifs financiers et les capitaux propres, l'entité doit fournir séparément des informations sur le montant, le moment et la raison du transfert.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

14 La date d'entrée en vigueur et les dispositions de transition de la présente interprétation sont les mêmes que celles qui s'appliquent à IAS 32 (telle que révisée en 2003). Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer. La présente interprétation s'applique de manière rétrospective.

▼M6

14A Une entité doit appliquer les amendements énoncés aux paragraphes 6, 9 A1 et A2 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si une entité applique le document *Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation* (Amendements de IAS 32 et de IAS 1), publié en février 2008, au titre d'une période antérieure, les amendements énoncés aux paragraphes 6, 9, A1 et A2 doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

Appendice

Exemples d'application du consensus

Le présent appendice fait partie intégrante de l'interprétation.

▼M6

A1 La présente annexe présente sept exemples de l'application du consensus IFRIC. Les exemples ne constituent pas une liste exhaustive; d'autres situations de fait sont possibles. Chaque exemple suppose qu'il n'y a pas de conditions autres que celles énoncées dans l'exposé des faits de l'exemple qui imposeraient le classement en passif financier de l'instrument financier et que l'instrument financier ne possède pas toutes les caractéristiques ou ne remplit pas les conditions énoncées aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D de IAS 32.

▼B

DROIT INCONDITIONNEL DE REFUSER LE REMBOURSEMENT (paragraphe 7)

Exemple 1

Exposé des faits

A2 Les statuts de l'entité énoncent que les remboursements sont effectués à la seule appréciation de l'entité. Les statuts ne fournissent pas d'autres détails ou limitation sur cette appréciation. Au cours de son histoire, l'entité n'a jamais refusé de rembourser les parts sociales, bien que son conseil d'administration ait le droit de le faire.

▼B

Classement

A3 L'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement et les parts sociales sont des capitaux propres. IAS 32 établit les principes d'un classement qui sont fondés sur les conditions de l'instrument financier et note qu'un antécédent de paiements discrétionnaires ou l'intention d'en effectuer un ne déclenche pas de classement en passifs. Le paragraphe AG26 d'IAS 32 dispose que:

Lorsque des actions préférentielles ne sont pas remboursables, le classement approprié est déterminé par les autres droits qui peuvent leur être attachés. Le classement se fonde sur une appréciation de la substance des arrangements contractuels et sur les définitions d'un passif financier et d'un instrument de capitaux propres. Lorsque les distributions aux porteurs d'actions préférentielles, à dividende cumulatif ou non, sont à la discrétion de l'émetteur, les actions sont des instruments de capitaux propres. Le classement d'une action préférentielle en instrument de capitaux propres ou en passif financier n'est pas affecté, par exemple, par:

a) un antécédent de versements de distributions;

b) une intention de procéder à des distributions à l'avenir;

c) un impact négatif possible sur le cours des actions ordinaires de l'émetteur en l'absence de distribution (en raison de restrictions affectant le versement de dividendes sur les actions ordinaires en cas de non-versement de dividendes sur les actions préférentielles);

d) le montant des réserves de l'émetteur;

e) l'anticipation par un émetteur d'un bénéfice ou d'une perte pour la période; ou

f) une capacité ou une incapacité de l'émetteur à exercer une influence sur le montant de son résultat pour la période.

Exemple 2

Exposé des faits

A4 Les statuts de l'entité disposent que les remboursements sont effectués à la seule appréciation de l'entité. Toutefois, les statuts disposent plus loin que l'approbation d'une demande de remboursement est automatique, sauf si l'entité n'est pas en mesure d'effectuer de paiement sans violer les dispositions locales concernant la liquidité ou les réserves.

Classement

A5 L'entité n'a pas le droit inconditionnel de refuser le remboursement, et les parts sociales sont un passif financier. Les restrictions décrites ci-dessus sont fondées sur la capacité de l'entité à éteindre son passif. Elles ne limitent les remboursements que lorsque les dispositions en matière de liquidité ou de réserve ne sont pas satisfaites et seulement jusqu'au moment où elles le seront. Il s'ensuit que, selon les principes établis par IAS 32, elles n'entraînent pas le classement de l'instrument financier en capitaux propres. Le paragraphe AG25 d'IAS 32 dispose que:

Les actions préférentielles peuvent être émises avec différents droits. Pour établir si une action préférentielle est un passif financier ou un instrument de capitaux propres, un émetteur apprécie les droits particuliers attachés à l'action pour déterminer s'ils montrent la caractéristique fondamentale d'un passif financier. Ainsi, une action préférentielle qui prévoit une date de rachat spécifique ou au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier parce que l'émetteur a l'obligation de transférer des actifs financiers au porteur de l'action. *L'incapacité potentielle de l'émetteur de satisfaire à une obligation de*

▼B

rachat d'une action préférentielle quand il est contractuellement tenu de le faire, que ce soit en raison d'une insuffisance de fonds, d'une restriction légale ou de l'insuffisance des bénéfices ou des réserves, ne nie pas l'obligation [italique ajouté].

INTERDICTION DE REMBOURSEMENT (paragraphes 8 et 9)

Exemple 3

Exposé des faits

A6 Dans le passé, une entité coopérative a émis des parts à ses sociétaires à différentes dates et pour différents montants comme suit:

a) au 1er janvier 20X1, 100 000 parts à 10 unités monétaires (UM) chacune (1 000 000 UM);

b) au 1er janvier 20X2, 100 000 parts à 20 UM chacune (2 000 000 UM de plus, de sorte que le total des parts émises est de 3 000 000 UM).

Les parts sont remboursables à vue au montant auquel elles ont été émises.

A7 Les statuts de l'entité disposent que les remboursements cumulatifs ne peuvent pas dépasser 20 % du nombre le plus élevé de ses parts sociales toujours en circulation. Au 31 décembre 20X2, l'entité a 200 000 parts en circulation, ce qui est le nombre le plus élevé de parts sociales toujours en circulation, et aucune part n'a été remboursée dans le passé. Le 1er janvier 20X3, l'entité modifie ses statuts et porte le niveau permis de remboursements cumulatifs à 25 % du nombre le plus élevé de ses parts sociales toujours en circulation.

Classement

Avant la modification des statuts

A8 Les parts sociales dépassant l'interdiction de remboursement sont des passifs financiers. L'entité coopérative évalue ce passif financier à la juste valeur lors de sa comptabilisation initiale. Ces parts étant remboursables à vue, l'entité coopérative détermine la juste valeur de ces passifs financiers comme l'impose le paragraphe 49 d'IAS 39, qui dispose: «La juste valeur d'un passif financier comportant une composante à vue (par exemple, un dépôt à vue) n'est pas inférieure au montant payable à vue…» En conséquence, l'entité coopérative classe en tant que passifs financiers le montant maximal payable à vue selon les dispositions en matière de remboursement.

A9 Le 1er janvier 20X1, le montant maximal payable selon les dispositions de remboursement est de 20 000 parts à 10 UM chacune; en conséquence, l'entité classe 200 000 UM en passif financier et 800 000 UM en capitaux propres. Toutefois, le 1er janvier 20X2, en raison de la nouvelle émission de parts à 20 UM, le montant maximal payable selon les dispositions de remboursement est porté à 40 000 parts à 20 UM chacune. L'émission de parts supplémentaires à 20 UM crée un nouveau passif qui est évalué lors de la comptabilisation initiale à sa juste valeur. Après que ces parts ont été émises, le passif est de 20 % des parts totales émises (200 000), évaluées à 20 UM, soit 800 000 UM. Ceci impose la comptabilisation d'un passif supplémentaire de 600 000 UM. Dans cet exemple, aucun gain ni perte n'est comptabilisé. En conséquence, l'entité classe désormais 800 000 UM en passifs financiers et 2 200 000 UM en capitaux propres. Cet exemple suppose que ces montants n'ont pas changé entre le 1er janvier 20X1 et le 31 décembre 20X2.

▼B

Après la modification des statuts

A10 À la suite du changement de ses statuts, l'entité coopérative peut maintenant être tenue de rembourser au maximum 25 % de ses parts en circulation, soit un maximum de 50 000 parts, à 20 UM chacune. En conséquence, le 1er janvier 20X3, l'entité coopérative classe en passifs financiers un montant de 1 000 000 d'UM, étant le montant maximal payable à vue selon les dispositions de remboursement, telles que déterminées selon le paragraphe 49 d'IAS 39. Le 1er janvier 20X3, un montant de 200 000 UM est donc transféré des capitaux propres en passifs financiers, laissant 2 000 000 d'UM classées en capitaux propres. Dans cet exemple, l'entité ne comptabilise pas de profit ni de perte lors du transfert.

Exemple 4

Exposé des faits

A11 La législation locale régissant les activités des coopératives, ou les conditions des statuts de l'entité, interdisent à une entité de rembourser les parts sociales si, en les remboursant, elle réduit le capital versé des parts sociales qui passerait au-dessous de 75 % du montant le plus élevé de capital versé en provenance des parts sociales. Le montant le plus élevé pour une coopérative particulière est de 1 000 000 d'UM. À ►M5 la fin de la période de reporting ◄, le solde de capital versé est de 900 000 UM.

Classement

A12 Dans ce cas, 750 000 UM seraient classées en capitaux propres et 150 000 UM seraient classées en passifs financiers. Outre les paragraphes déjà cités, le paragraphe 18b) d'IAS 32 énonce en partie:

▼M6

… un instrument financier qui confère à son porteur le droit de le restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier (un «instrument remboursable au gré du porteur») est un passif financier, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D. L'instrument financier est un passif financier même lorsque le montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers est déterminé d'après un indice ou un autre élément susceptible d'augmenter ou de diminuer. L'existence d'une option permettant au porteur de restituer à l'émetteur contre de la trésorerie ou un autre actif financier signifie que l'instrument remboursable au gré du porteur répond à la définition d'un passif financier, à l'exception des instruments classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou aux paragraphes 16C et 16D.

▼B

A13 L'interdiction de remboursement décrite dans cet exemple est différente des restrictions décrites dans les paragraphes 19 et AG25 d'IAS 32. Ces restrictions sont des limitations apportées à la capacité de l'entité à payer le montant dû sur un passif financier, c'est-à-dire qu'elles empêchent le paiement du passif uniquement si des conditions spécifiées sont satisfaites. Par contre, cet exemple décrit une interdiction inconditionnelle s'appliquant à des remboursements au-delà d'un montant spécifié, sans tenir compte de la capacité de l'entité à rembourser les parts sociales (par exemple, étant donné ses ressources en trésorerie, bénéfices ou réserves distribuables). En effet, l'interdiction de remboursement empêche l'entité d'encourir tout passif financier pour rembourser davantage qu'un montant spécifié de capital versé. Par conséquent, la portion des parts soumise à l'interdiction de remboursement n'est pas un passif financier. Alors que les parts de chaque sociétaire peuvent être individuellement remboursables, une portion des parts totales en circulation n'est pas remboursable dans tous les cas autres que la liquidation de l'entité.

▼B

Exemple 5

Exposé des faits

A14 Les faits illustrant cet exemple sont présentés dans l'exemple 4. En outre, à ►M5 la fin de la période de reporting ◄, les dispositions relatives à la liquidité imposées dans la juridiction locale empêchent l'entité de rembourser des parts sociales, sauf si ses avoirs de trésorerie et placements à court terme sont supérieurs à un montant spécifié. Ces dispositions relatives à la liquidité à ►M5 la fin de la période de reporting ◄ ont pour effet que l'entité ne peut pas payer plus de 50 000 UM pour rembourser les parts sociales.

Classement

A15 Comme dans l'exemple 4, l'entité classe 750 000 UM en capitaux propres et 150 000 UM en passif financier. Ceci s'explique par le fait que le montant classé comme passif est fondé sur le droit inconditionnel de l'entité à refuser le remboursement et non sur les restrictions inconditionnelles qui empêchent le remboursement uniquement si les conditions de liquidité ou autres ne sont pas satisfaites et alors uniquement jusqu'au moment où elles le sont. Les dispositions des paragraphes 19 et AG25 d'IAS 32 s'appliquent dans ce cas.

Exemple 6

Exposé des faits

A16 Les statuts de l'entité lui interdisent de rembourser les parts sociales, sauf dans la mesure du produit reçu de l'émission de parts sociales supplémentaires à des sociétaires nouveaux ou actuels au cours des trois années précédentes. Le produit de l'émission de parts sociales doit être affecté au remboursement des parts, demandé par les sociétaires. Au cours des trois années précédentes, le produit de l'émission de parts sociales a été de 12 000 UM et aucune part sociale n'a été remboursée.

Classement

A17 L'entité classe 12 000 UM de parts sociales en passifs financiers. Conformément aux conclusions décrites dans l'exemple 4, les parts sociales soumises à une interdiction inconditionnelle de remboursement ne sont pas des passifs financiers. Une telle interdiction inconditionnelle s'applique à un montant égal au produit des parts émises avant les trois années précédentes; en conséquence, ce montant est classé en capitaux propres. Toutefois, un montant égal au produit généré par des parts émises au cours des trois années précédentes n'est pas soumis à une interdiction inconditionnelle lors du remboursement. En conséquence, le produit de l'émission de parts sociales au cours des trois années précédentes donne lieu à des passifs financiers jusqu'à ce qu'il ne soit plus disponible pour le remboursement des parts sociales. Il s'ensuit que l'entité a un passif financier égal au produit des parts émises au cours des trois années précédentes, net de tous remboursements pendant cette période.

Exemple 7

Exposé des faits

A18 L'entité est une banque coopérative. La législation locale qui régit l'activité des banques coopératives dispose qu'au moins 50 % du total des «passifs en cours» (termes définis dans les règlements

▼B

pour inclure les comptes des détenteurs des parts sociales) de l'entité doit être sous la forme de capital versé par les sociétaires. Les effets de cette réglementation sont que si tous les passifs en cours d'une coopérative sont sous la forme de parts sociales, elle est en mesure de les rembourser tous. Le 31 décembre 20X1, l'entité a un passif en cours total de 200 000 UM, dont 125 000 UM représentent les comptes de parts sociales. Les termes et conditions des comptes de parts sociales permettent au porteur de les rembourser sur demande et les statuts de l'entité ne stipulent aucune limitation lors du remboursement.

Classement

A19 Dans cet exemple, les parts sociales sont classées en tant que passifs financiers. L'interdiction de remboursement est similaire aux restrictions décrites dans les paragraphes 19 et AG25 d'IAS 32. La restriction est une limitation conditionnelle à la capacité de l'entité à payer le montant dû sur un passif financier, c'est-à-dire que ces restrictions empêchent le paiement du passif uniquement si des conditions spécifiées sont remplies. De manière plus spécifique, l'entité pourrait être tenue de rembourser le montant intégral des parts sociales (125 000 UM) si elle remboursait la totalité de ses autres passifs (75 000 UM). En conséquence, l'interdiction de remboursement n'empêche pas l'entité d'encourir un passif financier pour rembourser davantage qu'un nombre spécifié de parts sociales ou qu'un montant spécifié de capital versé. Elle permet seulement à l'entité de différer le remboursement jusqu'à ce qu'une condition soit remplie, c'est-à-dire le remboursement des autres passifs. Les parts sociales dans cet exemple ne sont pas soumises à une interdiction de remboursement inconditionnelle et sont par conséquent classées en tant que passifs financiers.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 4

Déterminer si un accord contient un contrat de location

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles (*révisée en 2003)

— IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003)

— IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (révisée en 2004)

CONTEXTE

1 Une entité peut conclure un accord, comportant une transaction ou une série de transactions liées, qui n'a pas la forme légale d'un contrat de location mais qui confère un droit d'utiliser un actif (par exemple, un élément d'immobilisation corporelle) en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. Les exemples d'accords dans lesquels une entité (le fournisseur) peut conférer à une autre entité (l'acheteur) un tel droit d'utiliser un actif, souvent conjointement avec des services liés, comprennent:

— les accords d'externalisation (par exemple, l'externalisation des fonctions de traitement des données d'une entité),

— les accords dans l'industrie des télécommunications, dans lesquels les fournisseurs de capacité de réseau concluent avec des acheteurs des contrats de fourniture de droits à capacité,

— les contrats d'achats fermes (take-or-pay) ou similaires, par lesquels les acheteurs doivent effectuer des paiements spécifiés, qu'ils prennent ou non livraison des produits ou services objet du contrat [par exemple, un contrat d'achat ferme (take-or-pay) pour acquérir substantiellement la totalité de la production d'une centrale électrique d'un fournisseur].

2 La présente interprétation fournit des commentaires permettant de déterminer si de tels accords sont, ou contiennent, des contrats de location à comptabiliser selon IAS 17. Elle ne contient pas de commentaires pour déterminer la façon dont un tel contrat de location doit être classé selon cette norme.

3 Dans certains accords, l'actif sous-jacent, objet du contrat de location, fait partie d'un actif plus important. La présente interprétation ne traite pas du cas où une partie d'un actif plus important est elle-même l'actif sous-jacent aux fins de l'application d'IAS 17. Néanmoins, les accords dans lesquels l'actif sous-jacent représenterait une unité comptable soit dans IAS 16, soit dans IAS 38, sont dans le champ d'application de la présente interprétation.

CHAMP D'APPLICATION

▼M9

4 La présente interprétation ne s'applique pas aux accords qui:

a) sont, ou contiennent, des contrats de location exclus du champ d'application de l'IAS 17; ou

b) sont des accords de concession public-privé entrant dans le champ d'application d'IFRIC 12, *Accords de concession de services*.

▼B

QUESTIONS

5 Les questions traitées dans la présente interprétation sont:

a) comment déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location tel que défini dans IAS 17;

b) à quel moment il convient d'effectuer l'appréciation ou la réappréciation pour déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location; et

c) si un accord est, ou contient, un contrat de location, comment les paiements au titre du contrat de location doivent être séparés des paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord.

CONSENSUS

Déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location

6 Pour déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location, il convient de se fonder sur la substance de l'accord et d'apprécier si:

a) l'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif ou d'actifs spécifique(s) (l'actif); et

b) l'accord confère un droit d'utiliser l'actif.

L'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif spécifique

7 Bien qu'un actif spécifique puisse être explicitement identifié dans un accord, il ne fait pas l'objet d'un contrat de location si l'exécution de l'accord ne dépend pas de l'utilisation de l'actif spécifié. Par exemple, si le fournisseur est tenu de livrer une quantité spécifiée de marchandises ou de services et a le droit et la possibilité de les fournir en utilisant d'autres actifs non spécifiés dans l'accord, dans ce cas, l'exécution de l'accord ne dépend pas de l'actif spécifié et l'accord ne contient pas de contrat de location. Une obligation de garantie, qui permet ou impose la substitution des mêmes actifs ou d'actifs similaires lorsque l'actif spécifié ne fonctionne pas correctement, n'empêche pas le traitement en contrat de location. En outre, une disposition contractuelle (éventuelle ou autre) permettant ou imposant au fournisseur de substituer d'autres actifs pour une raison quelconque à ou après une date spécifiée, n'empêche pas le traitement en contrat de location avant la date de substitution.

8 Un actif a été implicitement spécifié si, par exemple, le fournisseur détient ou loue un seul actif pour exécuter l'obligation et s'il n'est pas économiquement faisable ou praticable que le fournisseur remplisse son obligation par l'utilisation d'actifs alternatifs.

L'accord confère un droit d'utiliser l'actif

9 Un accord confère le droit d'utiliser l'actif si l'accord confère à l'acheteur (le preneur) le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent. Le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent est conféré si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite:

a) l'acheteur a la possibilité ou le droit d'exploiter l'actif ou d'ordonner à d'autres de l'exploiter de la façon qu'il établit tout en obtenant ou contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif;

▼B

b) l'acheteur a la possibilité ou le droit de contrôler l'accès physique à l'actif sous-jacent tout en obtenant ou en contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif;

c) les faits et circonstances indiquent qu'il est peu probable qu'une ou plusieurs parties, autres que l'acheteur, prendront plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité produite ou générée par l'actif pendant la durée de l'accord, et le prix que l'acheteur paiera au titre de la production n'est ni contractuellement fixé par unité de production ni égal au prix du marché actuel par unité de production au moment de la livraison de la production.

Appréciation ou réappréciation d'un accord pour déterminer s'il est, ou contient, un contrat de location

10 L'appréciation d'un accord pour déterminer s'il contient un contrat de location doit se faire au commencement de l'accord, c'est-à-dire à la première des dates: date de l'accord et date de l'engagement des parties sur les principales conditions de l'accord, sur la base de tous les faits et circonstances. Une réappréciation pour déterminer si l'accord contient un contrat de location postérieurement au commencement de l'accord ne doit être effectuée que si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite:

a) une modification des termes contractuels se produit, sauf si la modification a pour seul effet le renouvellement ou la prorogation de l'accord;

b) une option de renouvellement est exercée ou une prorogation est convenue par les parties à l'accord, sauf si la durée du renouvellement ou de la prorogation avait été initialement incluse dans la durée du contrat de location selon le paragraphe 4 d'IAS 17. Un renouvellement ou une prorogation de l'accord qui n'inclut pas la modification de l'un quelconque des termes de l'accord initial avant la fin de la durée de celui-ci doit être évalué selon les paragraphes 6 à 9, uniquement en ce qui concerne la période de renouvellement ou de prorogation;

c) il y a un changement pour déterminer si l'exécution dépend d'un actif spécifié;

d) il y a un changement à l'actif, par exemple, un changement physique substantiel apporté à une immobilisation corporelle.

11 Un réexamen d'un accord doit être fondé sur les faits et circonstances à la date de la réappréciation, y compris la durée restante de l'accord. Des changements d'estimations (par exemple, le montant estimé de production à livrer à l'acheteur ou à d'autres acheteurs potentiels) ne déclencheraient pas de réappréciation. Si un accord est réapprécié et s'il est établi qu'il contient un contrat de location (ou ne contient pas de contrat de location), la comptabilisation du contrat de location doit être appliquée (ou cesser de s'appliquer):

a) dans le cas de a), c) ou d) du paragraphe 10, à partir du moment où le changement de circonstances donnant lieu à la réappréciation survient;

b) dans le cas de b) du paragraphe 10, à partir du commencement de la période de renouvellement ou de reconduction.

▼B

Distinction entre les paiements au titre du contrat de location et les autres paiements

12 Si un accord contient un contrat de location, les parties à l'accord doivent appliquer à l'élément location du contrat les dispositions d'IAS 17, sauf exonération de ces dispositions selon le paragraphe 2 d'IAS 17. En conséquence, si un accord contient un contrat de location, celui-ci doit être classé comme contrat de location-financement ou comme contrat de location simple selon les paragraphes 7 à 19 d'IAS 17. D'autres éléments de l'accord qui ne sont pas dans le champ d'application d'IAS 17 doivent être comptabilisés selon les autres normes.

13 Pour appliquer les dispositions d'IAS 17, les paiements et autres contreparties imposés par l'accord doivent être séparés au commencement de l'accord ou lors d'une réappréciation de l'accord entre ceux afférents à la location et ceux concernant d'autres éléments sur la base de leurs justes valeurs relatives. Les paiements minimaux au titre de la location tels que définis au paragraphe 4 d'IAS 17 n'incluent que les paiements relatifs à la location (c'est-à-dire le droit d'utiliser l'actif) et excluent les paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord (par exemple, concernant les services et le coût des intrants).

14 Dans certains cas, la séparation des paiements concernant la location des paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord impose que l'acheteur utilise une technique d'estimation. Par exemple, un acheteur peut estimer les paiements au titre de la location par référence à un contrat de location relatif à un actif comparable qui ne contient aucun autre élément, ou en estimant les paiements au titre des autres éléments de l'accord par référence à des accords comparables, et ensuite en déduisant ces paiements du total des paiements dans le cadre de l'accord.

15 Si un acheteur conclut qu'il est impraticable de séparer les paiements de manière fiable, il doit:

a) dans le cas d'un contrat de location-financement, comptabiliser un actif et un passif à un montant égal à la juste valeur de l'actif sous-jacent qui était identifié aux paragraphes 7 et 8 comme l'objet de la location. Ultérieurement, le passif doit être réduit à mesure que les paiements sont effectués et une charge financière imputée sur le passif, comptabilisée en utilisant le taux marginal d'endettement de l'acheteur ([1]).

b) dans le cas d'une location simple, traiter tous les paiements intervenant aux termes de l'accord comme des paiements au titre de la location pour se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir d'IAS 17, mais:

i) fournir des informations sur ces paiements séparément des paiements minimaux au titre de la location d'autres accords qui n'incluent pas de paiements relatifs à des éléments ne relevant pas du contrat de location; et

ii) déclarer que les paiements au sujet desquels des informations ont été fournies incluent aussi des paiements relatifs à des éléments de l'accord ne relevant pas du contrat de location.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

16 Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2006, elle doit l'indiquer.

([1]) C'est-à-dire le taux marginal d'endettement du preneur tel que défini au paragraphe 4 d'IAS 17.

▼B

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

17 IAS 8 précise comment une entité applique un changement de méthode comptable résultant de l'application initiale d'une interprétation. Une entité n'est pas tenue de se conformer à ces dispositions lorsqu'elle applique pour la première fois la présente interprétation. Si une entité applique cette exemption, elle doit appliquer les paragraphes 6 à 9 de l'interprétation aux accords existant à l'ouverture de la première période pour laquelle des informations comparatives selon les IFRS sont présentées sur la base des faits et des circonstances existant à l'ouverture de cette période.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 5

Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*

— IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*

— IAS 31 *Participations dans des coentreprises*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* (révisée en 2003)

— SIC-12 *Consolidation — entités ad hoc* (révisée en décembre 2004)

CONTEXTE

1 L'objet des fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement, dénommés ci-après «fonds de démantèlement» ou «fonds», est de séparer les actifs destinés à financer certains ou la totalité des coûts de démantèlement d'un outil de production (tel qu'une centrale nucléaire) ou de certains équipements (tels que des voitures), ou à entreprendre la réhabilitation de l'environnement (telle que la rectification de la pollution de l'eau ou la remise en état de sites miniers), collectivement dénommés «démantèlement».

2 Les contributions à ces fonds peuvent être volontaires ou imposées par la réglementation ou la législation. Les fonds peuvent avoir l'une des structures suivantes:

a) fonds qui sont établis par un seul contributeur pour financer ses propres obligations de démantèlement, qu'il s'agisse d'un site particulier ou d'un nombre de sites géographiquement dispersés;

b) fonds qui sont établis avec de multiples contributeurs pour financer leurs obligations de démantèlement, individuelles ou conjointes, lorsque les contributeurs ont droit au remboursement des frais de démantèlement jusqu'à concurrence de leurs contributions, augmenté de tout revenu réel sur ces contributions, diminué de leur part des coûts de gestion du fonds. Les contributeurs peuvent avoir une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple, en cas de faillite d'un autre contributeur;

c) fonds qui sont établis avec de multiples contributeurs pour financer leurs obligations de démantèlement individuelles ou conjointes lorsque le niveau de contributions imposé est fondé sur l'activité courante d'un contributeur et lorsque l'avantage obtenu par ce contributeur est fondé sur son activité passée. Dans de tels cas, il y a un décalage potentiel entre le montant des contributions effectuées par un contributeur (fondé sur l'activité en cours) et la valeur réalisable résultant du fonds (fondée sur l'activité passée).

3 De tels fonds présentent généralement les caractéristiques suivantes:

a) le fonds est géré séparément par des *trustees* (administrateurs) indépendants;

▼B

b) les entités (les contributeurs) font des contributions au fonds, qui sont investies dans un éventail d'actifs pouvant inclure à la fois des titres de créance et de capitaux propres, et qui sont disponibles pour aider à payer les coûts de démantèlement des contributeurs. Les *trustees* déterminent le mode d'investissement des contributions, dans les limites fixées par les documents régissant le fonds et par toute législation applicable ou autres réglementations;

c) l'obligation de payer des coûts de démantèlement incombe aux contributeurs. Toutefois, les contributeurs sont en mesure d'obtenir le remboursement des coûts de démantèlement auprès du fonds, à concurrence du montant le plus bas entre les coûts de démantèlement encourus et la part des actifs du fonds revenant aux contributeurs;

d) les contributeurs peuvent avoir un accès restreint ou ne pas avoir d'accès à un excédent éventuel des actifs du fonds par rapport à ceux qui sont utilisés pour faire face aux coûts de démantèlement admissibles.

CHAMP D'APPLICATION

4 La présente interprétation s'applique à la comptabilisation, dans les états financiers d'un contributeur, des intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement qui présentent les deux caractéristiques suivantes:

a) les actifs sont gérés séparément (soit en étant détenus dans une entité juridique distincte, soit en tant qu'actifs séparés au sein d'une autre entité); et

b) le droit d'accès d'un contributeur aux actifs est restreint.

5 Une participation résiduelle dans un fonds, qui s'étend au-delà d'un droit à remboursement, tel qu'un droit contractuel à des distributions une fois que tout le démantèlement a été achevé ou lors de la liquidation du fonds, peut être un instrument de capitaux propres dans le champ d'application d'IAS 39 et n'entrant pas dans le champ d'application de la présente interprétation.

QUESTIONS

6 Les questions traitées dans la présente interprétation sont:

a) comment un contributeur doit-il comptabiliser sa participation dans un fonds?

b) lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple en cas de faillite d'un autre contributeur, comment cette obligation doit-elle être comptabilisée?

CONSENSUS

Comptabilisation d'une participation dans un fonds

7 Le contributeur doit comptabiliser son obligation de payer les coûts de démantèlement comme un passif et doit comptabiliser séparément sa participation dans le fonds, à moins que le contributeur ne soit pas astreint à payer des coûts de démantèlement, et ceci même si le fonds omet de payer.

8 Le contributeur doit établir s'il détient le contrôle, le contrôle conjoint ou exerce une influence notable sur le fonds en se référant à IAS 27, IAS 28, IAS 31 et SIC-12. Si tel est le cas, le contributeur doit comptabiliser sa participation dans le fonds selon ces normes.

▼B

9 Si un contributeur ne détient pas le contrôle, le contrôle conjoint ou n'exerce pas d'influence notable sur le fonds, le contributeur doit comptabiliser le droit de recevoir le remboursement du fonds en tant que remboursement selon IAS 37. Ce remboursement doit être évalué au plus bas:

a) du montant de l'obligation de démantèlement comptabilisée; et

b) de la part du contributeur de la juste valeur des actifs nets du fonds attribuables aux contributeurs.

Les variations de la valeur comptable du droit à recevoir un remboursement autres que les contributions versées au fonds et les paiements en provenance du fonds doivent être comptabilisées en résultat de la période au cours de laquelle ces variations surviennent.

Comptabilisation au titre des obligations d'effectuer des contributions supplémentaires

10 Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple, en cas de faillite d'un autre contributeur ou si la valeur des actifs de placement détenus par le fonds diminue jusqu'à ce qu'ils soient insuffisants pour remplir les obligations de remboursement du fonds, cette obligation est un passif éventuel qui entre dans le champ d'application d'IAS 37. Le contributeur ne doit comptabiliser un passif que lorsqu'il est probable que des contributions supplémentaires seront effectuées.

Informations à fournir

11 Un contributeur doit fournir des informations sur la nature de sa participation dans un fonds et sur toutes restrictions à l'accès aux actifs du fonds.

12 Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires potentielles qui ne sont pas comptabilisées en tant que passif (voir paragraphe 10), il doit fournir les informations imposées par les dispositions du paragraphe 86 d'IAS 37.

13 Lorsqu'un contributeur comptabilise sa participation dans le fonds selon le paragraphe 9, il doit fournir les informations imposées par les dispositions du paragraphe 85c) d'IAS 37.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

14 Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1er janvier 2006, elle doit l'indiquer.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

15 Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions d'IAS 8.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 6

Passifs découlant de la participation à un marché spécifique — déchets d'équipements électriques et électroniques

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

CONTEXTE

1 Le paragraphe 17 d'IAS 37 définit un «fait générateur d'obligation» comme étant un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle, lorsque l'entité à laquelle cette obligation incombe n'a pas d'autre choix réaliste que de l'éteindre.

2 Le paragraphe 19 d'IAS 37 énonce que seules les «obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité» sont comptabilisées en tant que provisions.

3 L'entrée en vigueur de la directive de l'Union européenne relative aux déchets d'équipements électriques et électroniques (DEEE), qui réglemente la collecte, le traitement, la valorisation et l'élimination sans danger des déchets, a soulevé la question de savoir à quel moment l'obligation de déclassement des DEEE devait donner lieu à la comptabilisation d'un passif. La directive établit une distinction entre déchets «nouveaux» et «historiques» ainsi qu'entre déchets provenant des ménages ou d'autres sources. Par «nouveaux», on entend les déchets liés aux produits vendus après le 13 août 2005. Tous les équipements ménagers vendus avant cette date sont considérés comme produisant des déchets «historiques» aux fins de la directive.

4 La directive stipule que le coût de la gestion des déchets issus des équipements ménagers «historiques» doit être supporté par les producteurs de ce type d'équipements présents sur le marché au cours d'une période à déterminer dans les législations nationales des États membres (ci-après «la période d'évaluation»). Elle prévoit que chaque État membre met en place un système dans le cadre duquel les producteurs contribuent «de manière proportionnée» à la couverture de ce coût, «par exemple, proportionnellement à leur part de marché respective par type d'équipement».

5 Plusieurs termes utilisés dans la présente interprétation, comme «part de marché» et «période d'évaluation», peuvent faire l'objet de définitions très différentes dans les législations des États membres. Par exemple, la durée de la période d'évaluation pourrait être d'un an ou seulement d'un mois. De même, l'évaluation de la part de marché ainsi que les formules de calcul de l'obligation peuvent différer d'un État membre à l'autre. Néanmoins, ces exemples ne concernent que l'évaluation du passif, qui ne relève pas de la présente interprétation.

CHAMP D'APPLICATION

6 La présente interprétation fournit des orientations concernant la comptabilisation, dans les états financiers des producteurs, des passifs liés à la gestion des déchets dans le cadre de la directive européenne relative aux DEEE, pour ce qui concerne les ventes d'équipements ménagers «historiques».

▼B

7 L'interprétation ne porte ni sur les déchets «nouveaux» ni sur les déchets «historiques» issus d'autres sources que les ménages. Les passifs découlant de la gestion de ces déchets sont dûment abordés dans IAS 37. Toutefois, si, dans la législation nationale, les déchets «nouveaux» des ménages sont traités d'une manière analogue aux déchets «historiques» des mêmes ménages, les principes de l'interprétation s'appliquent par référence à la hiérarchie des sources définie aux paragraphes 10 à 12 d'IAS 8. Cette hiérarchie s'applique également aux autres réglementations imposant des obligations comparables au modèle d'attribution des coûts stipulé dans la directive de l'Union européenne.

QUESTION

8 L'IFRIC a été invité à déterminer, s'agissant du déclassement des DEEE, ce qui constitue un fait générateur d'obligation entraînant, en vertu du paragraphe 14, point a), d'IAS 37, la comptabilisation d'une provision pour charge de gestion des déchets:

— la fabrication ou la vente des équipements ménagers historiques?

— la participation au marché au cours de la période d'évaluation?

— les coûts encourus du fait de la gestion des déchets?

CONSENSUS

9 La participation au marché au cours de la période d'évaluation constitue le fait générateur d'obligation au sens du paragraphe 14, point a), d'IAS 37. Par conséquent, la fabrication ou la vente des équipements ménagers «historiques» ne donne pas lieu à un passif au titre de la gestion des déchets issus de ces équipements. L'obligation relative aux équipements ménagers «historiques» étant liée à la participation au marché au cours de la période d'évaluation et non pas à la fabrication ou à la vente des produits à éliminer, il n'y a d'obligation que lorsqu'il existe une part de marché au cours de la période d'évaluation. Le fait générateur d'obligation peut également être chronologiquement indépendant de la période au cours de laquelle les activités liées à la gestion des déchets sont entreprises et les coûts connexes encourus.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

10 Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er décembre 2005. Une application anticipée est encouragée. Lorsqu'une entité applique l'interprétation à une période ouverte avant le 1er décembre 2005, elle doit l'indiquer.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

11 Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 7

Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes

RÉFÉRENCES

— IAS 12 *Impôts sur le résultat*

— IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*

CONTEXTE

1 La présente interprétation fournit des commentaires concernant la façon d'appliquer les dispositions d'IAS 29 dans une période de reporting au cours de laquelle une entité détermine [1] l'existence d'une hyperinflation dans l'économie à laquelle appartient sa monnaie fonctionnelle, alors que cette économie n'était pas hyperinflationniste au cours de la période antérieure, ce qui amène l'entité à retraiter ses états financiers selon IAS 29.

QUESTIONS

2 Les questions traitées dans la présente interprétation sont les suivantes:

a) comment la disposition «… exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄» du paragraphe 8 d'IAS 29 doit-elle être interprétée lorsqu'une entité applique la norme?

b) comment une entité doit-elle comptabiliser les impôts différés d'ouverture dans ses états financiers retraités?

CONSENSUS

3 Dans la période de reporting au cours de laquelle elle détermine l'existence d'une hyperinflation dans l'économie à laquelle appartient sa monnaie fonctionnelle — alors que cette économie n'était pas hyperinflationniste lors de la période précédente –, une entité doit appliquer les dispositions d'IAS 29 comme si cette économie avait toujours été hyperinflationniste. Par conséquent, pour ce qui concerne les éléments non monétaires évalués au coût historique, ►**M5** l'état de situation financière ◄ d'ouverture de l'entité au début de la première période présentée dans les états financiers doit être retraité de façon à faire apparaître les effets de l'inflation entre la date à laquelle les actifs ont été acquis et les passifs encourus ou assumés et ►**M5** la fin de la période de reporting ◄. Pour les éléments non monétaires comptabilisés ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ d'ouverture à des valeurs qui ont été déterminées à des dates autres que celles de l'acquisition de l'actif ou de la survenance du passif, le retraitement doit faire apparaître les effets de l'inflation entre les dates auxquelles ces valeurs comptables ont été déterminées et ►**M5** la fin de la période de reporting ◄.

4 À ►**M5** la fin de la période de reporting ◄, les impôts différés sont comptabilisés et évalués conformément à IAS 12. Toutefois, les montants des impôts différés apparaissant ►**M5** dans l'état de situation financière ◄ d'ouverture de la période de reporting doivent être déterminés comme suit:

a) l'entité réestime les impôts différés conformément à IAS 12 après avoir retraité les valeurs comptables nominales de ses éléments non monétaires à la date ►**M5** de l'état de situation financière ◄ d'ouverture de la période de reporting, en utilisant l'unité de mesure qui a cours à cette date;

[1] L'existence d'une hyperinflation est déterminée par l'entité sur la base d'un jugement fondé sur les critères énoncés au paragraphe 3 d'IAS 29.

▼B

b) les impôts différés réestimés conformément au point a) sont retraités pour tenir compte du changement d'unité de mesure à partir de la date ►M5 de l'état de situation financière ◄ d'ouverture de la période de reporting jusqu'à la ►M5 fin de cette période de reporting ◄.

Une entité applique la méthode exposée aux points a) et b) aux fins de retraitement des impôts différés apparaissant ►M5 dans l'état de situation financière ◄ d'ouverture des périodes comparatives présentées dans les états financiers retraités au titre de la période de reporting au cours de laquelle cette entité applique IAS 29.

5 Lorsqu'une entité a retraité ses états financiers, tous les montants correspondants dans les états financiers d'une période de reporting ultérieure, y compris ceux concernant les impôts différés, sont retraités en appliquant le changement d'unité de mesure, pour cette période de reporting ultérieure, aux seuls états financiers retraités de la période de reporting antérieure.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

6 Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er mars 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1er mars 2006, elle doit l'indiquer.

▼M23

_____

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 9

Réexamen de dérivés incorporés

RÉFÉRENCES

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*

— IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière*

— IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*

CONTEXTE

1 IAS 39 paragraphe 10 décrit un dérivé incorporé comme étant «une composante d'un instrument hybride (composé) qui inclut également un contrat hôte non dérivé, ce qui a pour effet de faire varier une partie des flux de trésorerie de l'instrument composé d'une manière analogue à celle d'un dérivé autonome».

2 IAS 39 paragraphe 11 dispose qu'un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé, si et seulement si:

a) les caractéristiques économiques et les risques du dérivé incorporé ne sont pas étroitement liés aux caractéristiques économiques et aux risques du contrat hôte;

b) un instrument séparé comportant les mêmes conditions que le dérivé incorporé répond à la définition d'un dérivé; et

c) l'instrument hybride (composé) n'est pas évalué à la juste valeur avec comptabilisation des variations de la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ (c'est-à-dire qu'un dérivé incorporé dans un actif ou un passif financier à la juste valeur par le biais ►**M5** de l'état du résultat global ◄ n'est pas séparé).

CHAMP D'APPLICATION

3 Sous réserve des paragraphes 4 et 5 ci-après, la présente interprétation s'applique à tous les dérivés incorporés entrant dans le champ d'application d'IAS 39.

4 La présente interprétation ne traite pas des questions de réévaluation résultant d'un réexamen des dérivés incorporés.

▼M22

5 La présente interprétation ne s'applique pas aux dérivés incorporés dans des contrats acquis lors :

a) d'un regroupement d'entreprises (tel que défini dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* révisé en 2008);

b) du regroupement d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun, tel que décrit aux paragraphes B1 à B4 de IFRS 3 (révisé en 2008); ou

c) de la formation d'une coentreprise telle que définie dans IAS 31 *Participation dans des coentreprises*

ni à leur éventuel réexamen à la date d'acquisition [1].

[1] IFRS 3 (révisée en 2008) traite de l'acquisition de contrats incluant des dérivés incorporés lors d'un regroupement d'entreprises.

▼B

QUESTIONS

6 IAS 39 impose qu'une entité, dès l'instant où elle devient partie à un contrat pour la première fois, évalue si des dérivés incorporés contenus dans le contrat doivent être séparés du contrat hôte et comptabilisés en tant que dérivés conformément à la norme. La présente interprétation traite des questions suivantes:

a) IAS 39 impose-t-elle qu'un tel examen ne soit effectué que lorsque l'entité devient partie au contrat pour la première fois, ou bien cet examen doit-il être remis en cause tout au long de la vie du contrat?

b) Un premier adoptant doit-il effectuer son examen sur la base des conditions qui existaient lorsque l'entité est devenue partie au contrat pour la première fois, ou bien de celles qui prévalent lorsque l'entité adopte les IFRS pour la première fois?

CONSENSUS

▼M20

7 Une entité doit évaluer si un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé au moment où l'entité devient partie au contrat pour la première fois. Tout réexamen ultérieur est interdit sauf (a) soit en cas de changement des termes du contrat qui entraînerait une modification significative des flux de trésorerie que le contrat aurait autrement requis, (b) soit en cas de reclassement d'un actif financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du compte de résultat, auxquels cas le réexamen est impératif. Pour déterminer si une modification des flux de trésorerie est significative, l'entité examine dans quelle mesure les flux de trésorerie futurs attendus associés au dérivé incorporé, au contrat hôte, ou aux deux, ont changé, et si cette modification est significative par rapport aux flux de trésorerie précédemment attendus sur le contrat.

7A L'évaluation visant à déterminer si un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé lors du reclassement d'un actif financier hors de la catégorie de la juste valeur par le biais du compte de résultat conformément au paragraphe 7 doit être effectuée sur la base des circonstances qui existaient à la plus récente des dates suivantes:

(a) la date où l'entité est devenue partie au contrat; ou

(b) la date où un changement des termes du contrat a entraîné une modification significative des flux de trésorerie que le contrat aurait autrement requis.

Aux fins de cette évaluation, le paragraphe 11(c) d'IAS 39 ne doit pas être appliqué (autrement dit, le contrat hybride (composé) doit être traité comme s'il n'avait pas été évalué à la juste valeur avec comptabilisation des variations de la juste valeur par le biais du compte de résultat) Si une entité n'est pas en mesure d'effectuer cette évaluation, le contrat hybride (composé) reste classé comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat dans son intégralité.

▼B

8 Un premier adoptant doit examiner si un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé sur la base des conditions qui existaient à la date à laquelle il est devenu partie au contrat ou à la date à laquelle un réexamen est requis par le paragraphe 7, si celle-ci est postérieure.

▼**B**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

9 Une entité doit appliquer la présente interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juin 2006. Une application anticipée est encouragée. Lorsqu'une entité applique l'interprétation à une période ouverte avant le 1er juin 2006, elle doit l'indiquer. L'interprétation s'applique de manière rétrospective.

▼**M20**

10 *Dérivés incorporés* (amendements d'IFRIC 9 et d'IAS 39), publié en mars 2009, a modifié le paragraphe 7 et ajouté le paragraphe 7A. Une entité doit appliquer ces amendements aux périodes annuelles se terminant le 30 juin 2009 ou après cette date.

▼**M22**

11 Le paragraphe 5 a été modifié par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009. Une entité doit appliquer cet amendement à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, elle doit également appliquer cet amendement pour cette période et l'indiquer.

▼B

INTERPRÉTATION IFRIC 10

Information financière intermédiaire et dépréciation

RÉFÉRENCES

— IAS 34 *Information financière intermédiaire*

— IAS 36 *Dépréciation d'actifs*

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*

CONTEXTE

1 Une entité est tenue d'évaluer la dépréciation du *goodwill* ►**M5** à la fin de chaque période de reporting ◄, d'évaluer la dépréciation des investissements en instruments de capitaux propres et des actifs financiers comptabilisés au coût à ►**M5** la fin de chaque période de reporting ◄ et, si nécessaire, de comptabiliser une perte de valeur à cette date selon IAS 36 et IAS 39. Cependant, à ►**M5** la fin d'une période de reporting ultérieure ◄, les conditions peuvent avoir changé de telle sorte que la perte de valeur aurait été réduite ou évitée si l'évaluation de la dépréciation avait été effectuée seulement à cette date. La présente interprétation fournit des indications qui permettent de déterminer si de telles pertes de valeur devraient un jour être reprises.

2 La présente interprétation traite de l'interaction entre les dispositions d'IAS 34 et la comptabilisation de pertes de valeur du *goodwill* dans IAS 36 et de certains actifs financiers dans IAS 39, ainsi que de l'incidence de cette interaction sur les états financiers intermédiaires et annuels ultérieurs.

QUESTION

3 IAS 34 paragraphe 28 impose qu'une entité applique dans ses états financiers intermédiaires des méthodes comptables identiques à celles utilisées dans ses états financiers annuels. Il dispose également que «la fréquence (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) des rapports financiers d'une entité ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour parvenir à cet objectif, les évaluations effectuées pour les besoins de l'information intermédiaire doivent être faites sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire».

4 IAS 36 paragraphe 124 dispose qu' «une perte de valeur comptabilisée pour un *goodwill* ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure».

5 IAS 39 paragraphe 69 prévoit que «les pertes de valeur comptabilisées en résultat pour un investissement dans un instrument de capitaux propres classé comme disponible à la vente ne doivent pas être reprises en résultat».

6 IAS 39 paragraphe 66 impose que les pertes de valeur relatives à des actifs financiers comptabilisés au coût (tels qu'un instrument de capitaux propres non coté qui n'est pas comptabilisé à sa juste valeur parce que celle-ci ne peut être évaluée de manière fiable) ne doivent pas être reprises.

▼B

7 La présente interprétation traite de la question suivante:

Une entité doit-elle reprendre des pertes de valeur comptabilisées au cours d'une période intermédiaire sur le *goodwill* et sur des investissements en instruments de capitaux propres et en actifs financiers comptabilisés au coût si, dans l'hypothèse où un test de dépréciation n'aurait été effectué qu'à ►M5 la fin d'une période de reporting ultérieure ◄, il n'y aurait eu lieu de comptabiliser qu'une perte de valeur plus réduite, voire aucune perte?

CONSENSUS

8 Une entité ne doit pas reprendre une perte de valeur comptabilisée au cours d'une période intermédiaire précédente et relative au *goodwill* ou à un investissement dans un instrument de capitaux propres ou dans un actif financier comptabilisé au coût.

9 Une entité ne doit pas étendre le présent consensus, par analogie, à d'autres champs de conflit potentiel entre IAS 34 et d'autres normes.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

10 Une entité doit appliquer la présente interprétation au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er novembre 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1er novembre 2006, elle doit l'indiquer. Une entité doit appliquer la présente interprétation au *goodwill* de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué IAS 36 pour la première fois; elle doit appliquer la présente interprétation aux investissements en instruments de capitaux propres ou en actifs financiers comptabilisés au coût, de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois les critères d'évaluation d'IAS 39.

▼M23

———————

▼M9

INTERPRÉTATION IFRIC 12

Accords de concession de services

RÉFÉRENCES

— *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers*

— IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière*

— IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 11 *Contrats de construction*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles*

— IAS 17 *Contrats de location*

— IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

— IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*

— IAS 23 *Coûts d'emprunt*

— IAS 32 *Instruments financiers: présentation*

— IAS 36 *Dépréciation d'actifs*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

— IAS 38 *Immobilisations incorporelles*

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*

— IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*

— SIC-29 *Informations à fournir – accords de concession de services*

CONTEXTE

1 Dans de nombreux pays, les infrastructures de services publics (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, infrastructures de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications …) sont traditionnellement construites, exploitées et entretenues par le secteur public, sur la base de financements publics.

2 Dans certains pays, les pouvoirs publics ont prévu la possibilité d'accords contractuels de services pour encourager une participation du secteur privé au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien de ce type d'infrastructure. Il peut s'agir d'une infrastructure existante ou d'une infrastructure devant être construite pendant la période prévue par l'accord de services. Les accords entrant dans le champ d'application de la présente interprétation concernent généralement une entité du secteur privé (un concessionnaire) qui construit l'infrastructure servant à fournir le service public ou qui l'améliore (par exemple en augmentant sa capacité), et qui exploite et entretient cette infrastructure pendant une période déterminée. Le concessionnaire est payé pour ses services durant la période prévue par l'accord. L'accord est régi par un contrat qui stipule les niveaux de performance, les mécanismes d'ajustement des tarifs et les dispositions pour le règlement des différends. Un tel accord de concession de services est souvent décrit comme étant de type «construction-exploitation-transfert», «réhabilitation-exploitation-transfert» ou «public-privé».

▼M9

3 L'une des caractéristiques de ces accords de services est que le concessionnaire se soumet à une obligation de service public. La politique publique est de fournir au public les services liés à l'infrastructure, quelle que soit l'identité de la partie qui exploite ces services. L'accord de services oblige contractuellement le concessionnaire à fournir les services au public pour le compte d'une entité du secteur public. Les autres caractéristiques communes sont les suivantes:

(a) la partie concédant l'accord de services (le concédant) est une entité du secteur public, y compris un organe de la puissance publique, ou une entité du secteur privé à laquelle a été déléguée la responsabilité du service;

(b) le concessionnaire est responsable, au moins pour partie, de la gestion de l'infrastructure et des services qui y sont associés, et n'agit pas uniquement en tant qu'agent du concédant;

(c) le contrat stipule les tarifs initiaux perçus par le concessionnaire, et réglemente les révisions des tarifs pendant la durée de l'accord de services;

(d) le concessionnaire doit céder l'infrastructure au concédant, dans un état spécifié, au terme de la période de l'accord de services, sans contrepartie supplémentaire significative, quelle que soit la partie ayant fourni le financement initial.

CHAMP D'APPLICATION

4 La présente interprétation donne des commentaires sur la comptabilisation, par les concessionnaires, des accords de concession de services public-privé.

5 La présente interprétation s'applique aux accords de concession de services public-privé si:

(a) le concédant contrôle ou réglemente quels sont les services devant être fournis par le concessionnaire par le moyen de l'infrastructure, à qui ils doivent être fournis et quels sont leurs tarifs; et

(b) le concédant dispose d'un contrôle, lorsque l'accord arrive à son terme, sur un quelconque intérêt résiduel significatif de l'infrastructure, ce contrôle pouvant notamment prendre la forme de la propriété ou d'une participation.

6 Une infrastructure utilisée dans le cadre d'un accord de concession de services public-privé sur toute sa durée de vie utile (toute la vie des actifs) entre dans le champ d'application de la présente interprétation si les conditions du paragraphe 5(a) sont remplies. Les paragraphes AG1 à AG8 fournissent des commentaires sur la façon de déterminer dans quelle mesure les accords de concession de services public-privé entrent dans le champ d'application de la présente interprétation.

7 La présente interprétation s'applique:

(a) aux infrastructures que le concessionnaire construit ou acquiert auprès d'un tiers aux fins de l'accord de services; et

(b) aux infrastructures existantes dont l'accès est donné par le concédant au concessionnaire aux fins de l'accord de services.

▼M9

8 La présente interprétation ne traite pas de la comptabilisation des infrastructures ayant été détenues et comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles par le concessionnaire avant la conclusion de l'accord de services. Les dispositions de décomptabilisation des IFRS (définies dans IAS 16) s'appliquent à ces infrastructures.

9 La présente interprétation ne traite pas de la comptabilisation par les concédants.

QUESTIONS

10 La présente interprétation énonce des principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des obligations et des droits correspondants relatifs aux accords de concession de services. Les dispositions en matière d'informations à fournir en ce qui concerne les accords de concession de services se trouvent dans SIC 29, *Informations à fournir – Accords de concession de services*. Les questions traitées dans la présente interprétation sont les suivantes:

(a) traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure;

(b) comptabilisation et évaluation de la contrepartie prévue dans l'accord;

(c) services de construction ou d'amélioration;

(d) services d'exploitation;

(e) coûts d'emprunt;

(f) traitement comptable ultérieur des actifs financiers et des immobilisations incorporelles; et

(g) éléments fournis au concessionnaire par le concédant.

CONSENSUS

Traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure

11 Les infrastructures entrant dans le champ d'application de la présente interprétation ne sont pas comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles du concessionnaire parce que l'accord contractuel de services ne confère pas à celui-ci le droit de contrôler l'utilisation d'une infrastructure de service public. Le concessionnaire a accès à l'exploitation de l'infrastructure afin de fournir un service public pour le compte du concédant conformément aux dispositions du contrat.

Comptabilisation et évaluation de la contrepartie prévue dans l'accord

12 Selon les dispositions des accords contractuels entrant dans le champ d'application de la présente interprétation, le concessionnaire agit à titre de prestataire de services. Le concessionnaire construit ou améliore une infrastructure (services de construction ou d'amélioration) servant à fournir un service public, et exploite et entretient cette infrastructure (services d'exploitation) pendant une période déterminée.

▼M9

13 Le concessionnaire comptabilise et évalue les produits selon IAS 11 et 18 pour les services qu'il fournit. Si le concessionnaire fournit plus d'un service (c'est-à-dire services de construction ou d'amélioration et services d'exploitation) au titre d'un seul contrat ou accord, la contrepartie reçue ou à recevoir est affectée sur la base des justes valeurs relatives des services offerts lorsque les montants sont séparément identifiables. La nature de la contrepartie détermine son traitement comptable ultérieur. La comptabilisation ultérieure des contreparties reçues en tant qu'actifs financiers ou en tant qu'immobilisations incorporelles est décrite aux paragraphes 23 à 26, ci-après.

Services de construction ou d'amélioration

14 Le concessionnaire comptabilise les produits et les coûts relatifs aux services de construction ou d'amélioration selon IAS 11.

Contrepartie fournie au concessionnaire par le concédant

15 Si le concessionnaire fournit des services de construction ou d'amélioration, la contrepartie reçue ou à recevoir par le concessionnaire est comptabilisée à sa juste valeur. La contrepartie peut consister en des droits à:

(a) un actif financier, ou

(b) une immobilisation incorporelle.

16 Le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel inconditionnel à recevoir, en contrepartie des services de construction, de la trésorerie ou un autre actif financier de la part du concédant, ou sur ordre de celui-ci, le concédant n'ayant que peu ou pas de possibilité d'éviter le paiement, généralement parce que l'accord est opposable en justice. Le concessionnaire dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie si le concédant garantit contractuellement de payer au concessionnaire (a) des montants spécifiés ou déterminables ou (b) le déficit éventuel résultant de la différence entre les montants reçus des usagers du service public et d'autres montants spécifiés ou déterminables, même si le paiement est subordonné au respect, par le concessionnaire, d'exigences spécifiées en matière de qualité ou d'efficacité de l'infrastructure.

17 Le concessionnaire comptabilise une immobilisation incorporelle dans la mesure où il reçoit un droit (une licence) de faire payer les usagers du service public. Le droit de faire payer les usagers d'un service public n'est pas un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie car les montants dépendent de la mesure dans laquelle le public utilise le service.

18 Si le concessionnaire est payé pour les services de construction en partie en actif financier et en partie en immobilisation incorporelle, il comptabilise séparément chacune des composantes de la contrepartie. La contrepartie reçue ou à recevoir doit être comptabilisée initialement à sa juste valeur, pour les deux composantes.

19 La nature de la contrepartie donnée par le concédant au concessionnaire est déterminée par référence aux dispositions du contrat et, lorsqu'il existe, au droit des contrats applicable.

▼M9

Services d'exploitation

20 Le concessionnaire comptabilise les produits et les coûts relatifs aux services d'exploitation conformément à IAS 18.

Obligations contractuelles de rendre à l'infrastructure une capacité spécifiée à fournir des services

21 Le concessionnaire peut être soumis à des obligations contractuelles, qui conditionnent sa licence, selon lesquelles il doit (a) préserver une capacité spécifiée de l'infrastructure à fournir des services ou (b) rétablir un état spécifié de l'infrastructure avant de la céder au concédant au terme de l'accord de services. Ces obligations contractuelles de préservation ou de rétablissement d'une infrastructure, à l'exception des éléments d'amélioration (voir paragraphe 14), sont comptabilisées et évaluées conformément à IAS 37, c'est-à-dire selon la meilleure estimation de la dépense qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuelle à la date de clôture.

Coûts d'emprunt encourus par le concessionnaire

22 Conformément à IAS 23, les coûts d'emprunt attribuables à l'accord sont comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf si le concessionnaire dispose d'un droit contractuel à recevoir une immobilisation incorporelle (le droit de faire payer les usagers du service public). Dans ce cas, les coûts d'emprunt attribuables à l'accord doivent être incorporés dans le coût d'un actif au cours de la phase de construction de l'accord conformément à cette norme.

Actif financier

23 IAS 32 et 39 et IFRS 7 s'appliquent à l'actif financier comptabilisé conformément aux paragraphes 16 et 18.

24 Le montant dû par le concédant, ou sur son ordre, est comptabilisé selon IAS 39 en tant que:

(a) un prêt ou une créance;

(b) un actif financier disponible à la vente; ou

(c) s'il a été désigné ainsi lors de la comptabilisation initiale, un actif financier à la juste valeur par le biais du compte du résultat, si les conditions pour cette classification sont remplies.

25 Si le montant dû par le concédant est comptabilisé soit en tant que prêt ou créance, soit en tant qu'actif financier disponible à la vente, IAS 39 impose que l'intérêt, calculé selon la méthode de l'intérêt effectif, soit comptabilisé dans le résultat.

Immobilisation incorporelle

26 IAS 38 s'applique à l'immobilisation incorporelle comptabilisée conformément aux paragraphes 17 et 18. Les paragraphes 45 à 47 d'IAS 38 fournissent des commentaires sur l'évaluation d'immobilisations incorporelles acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires.

▼M9

Éléments fournis au concessionnaire par le concédant

27 Conformément au paragraphe 11, les éléments d'infrastructure dont l'accès est donné au concessionnaire par le concédant pour les besoins de l'accord de services ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles du concessionnaire. Le concédant peut également fournir au concessionnaire d'autres éléments, dont ce dernier peut disposer librement. Si de tels actifs font partie de la contrepartie due par le concédant pour les services, ils ne sont pas des subventions publiques telles que définies dans IAS 20. Ils sont comptabilisés en tant qu'actifs du concessionnaire, évalués à la juste valeur lors de la comptabilisation initiale. Le concessionnaire comptabilise un passif au titre des obligations non remplies qu'il a assumées en contrepartie des actifs.

DATE D'EFFET

28 Les entités appliquent la présente interprétation aux exercices commençant le 1er janvier 2008 ou à une date ultérieure. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique la présente interprétation à un exercice commençant avant le 1er janvier 2008, elle en fait état.

TRANSITION

29 Sous réserve du paragraphe 30, les changements de méthodes comptables sont comptabilisés conformément à IAS 8, c'est-à-dire rétrospectivement.

30 Si, pour un accord de services particulier, il n'est pas possible pour un concessionnaire d'appliquer la présente interprétation rétrospectivement au début du premier exercice présenté, le concessionnaire:

(a) comptabilise les actifs financiers et les immobilisations incorporelles qui existaient au début du premier exercice présenté;

(b) utilise la valeur comptable antérieure de ces actifs financiers et de ces immobilisations incorporelles (quelle que soit leur classification antérieure) en tant que valeur comptable à cette date; et

(c) effectue un test de dépréciation des actifs financiers et des immobilisations incorporelles comptabilisés à cette date, sauf si ce n'est pas possible, auquel cas la dépréciation des montants est testée telle qu'au début de l'exercice en cours.

Annexe A

COMMENTAIRES RELATIFS À L'APPLICATION

La présente annexe fait partie intégrante de la présente interprétation.

CHAMP D'APPLICATION (paragraphe 5)

AG1 Le paragraphe 5 de la présente interprétation précise qu'une infrastructure entre dans le champ d'application de la présente interprétation lorsque les conditions suivantes sont remplies:

(a) le concédant contrôle ou réglemente quels sont les services devant être fournis par le concessionnaire par le moyen de l'infrastructure, à qui ils doivent être fournis et quels sont leurs tarifs; et

▼**M9**

(b) le concédant dispose d'un contrôle, lorsque l'accord arrive à son terme, sur un quelconque intérêt résiduel significatif de l'infrastructure, ce contrôle pouvant notamment prendre la forme de la propriété ou d'une participation.

AG2 Les pouvoirs du concédant auxquels il est fait référence à la condition (a) peuvent être exercés au titre d'un contrat ou à un autre titre (par exemple selon les dispositions d'une autorité de réglementation), et incluent les situations où le concédant achète toute la production ainsi que celles où une partie ou la totalité de la production est achetée par d'autres usagers. Lors de l'application de cette condition, le concédant et toutes les parties liées doivent être considérés ensemble. Si le concédant est une entité du secteur public, c'est l'ensemble du secteur public, y compris les autorités réglementaires agissant au nom de l'intérêt public, qui est considéré comme étant lié au concédant pour les besoins de la présente interprétation.

AG3 Pour les besoins de la condition (a), il n'est pas nécessaire que le concédant exerce un contrôle complet sur le tarif: il suffit que le tarif soit réglementé par le concédant, le contrat ou l'autorité de réglementation, par exemple au moyen d'un mécanisme de plafonnement. Toutefois, la condition doit s'appliquer à la substance de l'accord. Les éléments non substantiels, par exemple un plafonnement qui ne s'applique que dans des circonstances exceptionnelles, sont ignorés. Inversement, si par exemple un contrat laisse en principe le concessionnaire libre de fixer les tarifs, mais que tout bénéfice excédentaire est reversé au concédant, le bénéfice du concessionnaire est plafonné et la condition relative au contrôle des tarifs est remplie.

AG4 Pour les besoins de la condition (b), le contrôle dont le concédant dispose sur un intérêt résiduel significatif doit à la fois limiter en pratique la possibilité, pour le concessionnaire, de vendre ou de donner en garantie l'infrastructure, et donner au concédant un droit d'utilisation continu pendant toute la durée de l'accord. L'intérêt résiduel dans l'infrastructure est la valeur courante estimée de l'infrastructure comme si elle avait déjà l'âge et la condition prévus à la fin de la période de l'accord.

AG5 Il convient de distinguer contrôle et gestion. Si le concédant conserve à la fois le contrôle décrit au paragraphe 5(a) et un intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure, le concessionnaire ne fait que gérer l'infrastructure pour le compte du concédant, même s'il est courant qu'il dispose d'une grande liberté en matière de gestion.

AG6 Ensemble, les conditions (a) et (b) permettent de déterminer quand l'infrastructure, y compris les remplacements éventuels requis (voir paragraphe 21), est contrôlée par le concédant sur toute la durée de sa vie économique. Par exemple, si le concessionnaire doit remplacer une partie d'un élément d'infrastructure pendant la période de l'accord (revêtement d'une route, toit d'un bâtiment …), l'élément d'infrastructure est considéré comme un tout. La condition (b) est remplie pour l'ensemble de l'infrastructure, y compris la partie remplacée, si le concédant dispose du contrôle sur un quelconque intérêt résiduel dans le dernier remplacement de cette partie.

AG7 Parfois, l'utilisation de l'infrastructure est partiellement réglementée de la manière décrite dans le paragraphe 5(a), et partiellement non réglementée. Ce type d'accord peut prendre diverses formes:

▼**M9**

(a) une infrastructure qui peut être distinguée physiquement, qui peut être exploitée de manière indépendante et qui est conforme à la définition d'une unité génératrice de trésorerie telle qu'exposée dans IAS 36, est analysée séparément si elle est entièrement employée à des fins non réglementées. Tel peut être le cas de l'aile privée d'un hôpital, dont les autres parties sont employées par le concédant dans le cadre du service public.

(b) lorsque des activités purement accessoires (magasin d'hôpital, par exemple) ne sont pas réglementées, la vérification des conditions relatives au contrôle est effectuée comme si ces services n'existaient pas, parce que dans les cas où le concédant contrôle les services de la manière décrite au paragraphe 5, l'existence d'activités accessoires n'affecte en rien le contrôle dont le concédant dispose sur l'infrastructure.

AG8 Le concessionnaire peut disposer d'un droit d'utiliser l'infrastructure physiquement distincte visée au paragraphe AG7(a), ou des installations servant à offrir les services accessoires non réglementés visés au paragraphe AG7(b). Dans les deux cas, il peut exister, en substance, une location par le concédant au concessionnaire; si c'est le cas, elle est comptabilisée selon IAS 17.

▼**M3**

INTERPRÉTATION IFRIC 13

Programmes de fidélisation de la clientèle

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

CONTEXTE

1 Les programmes de fidélisation de la clientèle sont utilisés par les entités pour inciter leurs clients à acheter leurs biens ou leurs services. Si un client achète des biens ou des services, l'entité lui octroie des points cadeau (souvent désignés sous le vocable «points ou points de fidélité»). En contrepartie de ses points cadeau, le client peut obtenir des biens ou des services gratuits ou à prix réduits.

2 Les programmes fonctionnent de diverses manières. Les clients peuvent être tenus d'accumuler un nombre ou une valeur minimum de points cadeau avant d'être en mesure de les échanger. Les points peuvent être liés à des achats séparés ou à des groupes d'achats, ou bien encore à une pratique d'achats réguliers sur une période donnée. L'entité peut exploiter elle-même le programme de fidélisation ou bien participer à un programme exploité par un tiers. Les cadeaux offerts peuvent être des biens ou des services fournis par l'entité elle-même et/ou le droit d'obtenir des biens ou des services auprès de tiers.

CHAMP D'APPLICATION

3 La présente Interprétation s'applique aux points cadeau de fidélisation de la clientèle:

(a) qu'une entité octroie à ses clients lors d'une vente, c.-à-d. une vente de biens, une fourniture de services ou l'utilisation d'actifs de l'entité par un client; et

(b) que le client peut échanger à l'avenir contre des biens ou des services gratuits ou à prix réduits, sous réserve de respecter d'éventuelles conditions supplémentaires.

L'interprétation traite de la comptabilisation des points cadeau par l'entité qui les accorde à ses clients.

QUESTIONS

4 Les questions traitées dans la présente Interprétation consistent à savoir:

(a) s'il y a lieu de comptabiliser et d'évaluer l'obligation qu'a l'entité de fournir à l'avenir des biens ou des services gratuits ou à prix réduit («cadeaux»), en:

(i) affectant aux points cadeau une partie de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente et en différant la comptabilisation en produit des activités ordinaires (en application du paragraphe 13 de IAS 18); ou

(ii) provisionnant les coûts futurs estimés de la fourniture des cadeaux (en application du paragraphe 19 de IAS 18); et

(b) dans le cas de l'affectation de la contrepartie aux points cadeau:

(i) quel doit en être le montant;

▼**M3**

(ii) quand convient-il de la comptabiliser en produits; et

(iii) si c'est un tiers qui fournit les cadeaux, comment les produits doivent-il être évalués ?

CONSENSUS

5 Une entité doit appliquer le paragraphe 13 de IAS 18 et comptabiliser les points cadeau en tant qu'éléments identifiables de la transaction, séparément des autres éléments identifiables lors de la vente initiale. La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente initiale doit être répartie entre les points cadeau et les autres éléments de la vente.

6 La contrepartie affectée aux points cadeau doit être évaluée par référence à leur juste valeur, c.-à-d. au montant auquel les points cadeau pourraient être vendus séparément.

7 Si l'entité fournit elle-même les cadeaux, elle doit comptabiliser la contrepartie affectée aux points cadeau en produit lorsque les points cadeau sont échangés et qu'elle remplit son obligation de livrer les cadeaux. Le montant du produit comptabilisé sera basé sur le nombre de points cadeau qui ont été échangés contre des cadeaux, par rapport au nombre total d'unités dont l'échange était attendu.

8 Si c'est un tiers qui fournit les cadeaux, l'entité doit apprécier si elle encaisse la contrepartie affectée aux points cadeau pour son propre compte (c.-à-d. à titre de mandant de la transaction) ou pour le compte du tiers (c.-à-d. à titre d'agent du tiers).

(a) Si l'entité encaisse la contrepartie pour le compte du tiers, elle doit:

(i) évaluer son produit comme étant le montant net qu'elle conserve pour son propre compte, c.-à-d. la différence entre la contrepartie reçue affectée aux points cadeau et le montant dû au tiers au titre de la fourniture des cadeaux; et

(ii) comptabiliser ce montant net en produits lorsque naissent l'obligation du tiers de livrer les cadeaux et son droit d'obtenir la contrepartie correspondante. Ceci peut intervenir dès que les points cadeau sont octroyés. À l'inverse, si le client peut choisir de réclamer des cadeaux soit auprès de l'entité soit auprès d'un tiers, ceci n'intervient qu'au moment où le client réclame les cadeaux auprès du tiers.

(b) Si l'entité encaisse la contrepartie pour son propre compte, elle doit évaluer ses produits comme étant la contrepartie brute affectée aux points cadeau et comptabiliser ces produits lorsqu'elle remplit ses obligations de livrer les cadeaux.

9 Si à un moment donné, on s'attend à ce que les coûts inévitables liés à la fourniture des cadeaux excèdent la contrepartie reçue ou à recevoir (c.-à-d. la contrepartie affectée aux points cadeau au moment de la vente initiale qui n'a pas encore été comptabilisée en produit, majorée de toute autre contrepartie à recevoir lorsque le client échange ses points cadeau), l'entité a des contrats déficitaires. Un passif doit être comptabilisé pour l'excédent selon IAS 37. Ceci peut intervenir si les coûts attendus liés à la fourniture des cadeaux augmentent, par exemple, si l'entité revoit ses attentes en termes de nombre de points cadeau dont l'échange sera demandé.

▼**M3**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

10 Une entité doit appliquer la présente Interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2008. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique l'Interprétation à une période ouverte avant le 1er juillet 2008, elle doit l'indiquer.

11 Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

Annexe

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de l'Interprétation.

Évaluer la juste valeur des points cadeau

AG1 Le paragraphe 6 du consensus impose d'évaluer la contrepartie affectée aux points cadeaux par référence à leur juste valeur, c.-à-d. au montant auquel ils pourraient être vendus séparément. Si la juste valeur ne peut pas être observée directement, elle doit être estimée.

AG2 Une entité peut estimer la juste valeur des points cadeau par référence à la juste valeur des cadeaux pour lesquels ils peuvent être échangés. La juste valeur de ces cadeaux pourrait être réduite de manière à prendre en compte:

(a) la juste valeur des cadeaux qui pourraient être offerts aux clients n'ayant pas acquis de points cadeau lors d'une vente initiale; et

(b) la proportion des points cadeau dont l'entité estime qu'ils ne seront pas échangés.

Si les clients peuvent choisir parmi une gamme de cadeaux différents, la juste valeur des points cadeau doit refléter la juste valeur de la gamme des cadeaux disponibles, pondérée par la fréquence à laquelle l'on s'attend à ce que chaque cadeau soit choisi.

AG3 Dans certains cas, d'autres techniques d'estimation peuvent être disponibles. Par exemple, si un tiers fournit les cadeaux et si l'entité paie à ce tiers chaque point cadeau fourni, elle peut estimer la juste valeur des points cadeau par référence au montant payé au tiers, en y ajoutant une marge bénéficiaire raisonnable. Il est nécessaire de faire preuve de jugement pour sélectionner et appliquer une technique d'estimation qui satisfasse aux dispositions du paragraphe 6 du consensus et qui apparaît comme la plus appropriée compte tenu des circonstances.

▼M4

INTERPRÉTATION IFRIC 14

IAS 19 — Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction

RÉFÉRENCES

— IAS 1 *Présentation des états financiers*

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 19 *Avantages du personnel*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

CONTEXTE

1 Le paragraphe 58 de IAS 19 limite l'évaluation d'un actif au titre des prestations définies à «la valeur actuelle de tous les avantages économiques disponibles, soit sous forme de remboursements du régime, soit sous forme de diminution des cotisations futures au régime», majorée des profits et pertes non comptabilisés. Certains se sont interrogés sur le moment à partir duquel des remboursements ou des diminutions de cotisations futures doivent être considérés comme disponibles et particulièrement lorsqu'une exigence de financement minimal existe.

2 Des exigences de financement minimal existent dans de nombreux pays afin d'améliorer la sécurité de la promesse de prestations postérieures à l'emploi faite aux membres d'un régime d'avantages du personnel. Ces dispositions stipulent normalement un montant ou un niveau minimal de cotisations à verser au régime sur une période donnée. Dès lors, une exigence de financement minimal peut limiter la capacité d'une entité à diminuer ses cotisations futures.

3 En outre, la limite relative à l'évaluation d'un actif au titre des prestations définies peut avoir pour effet de rendre une exigence de financement minimal déficitaire. Normalement, une exigence imposant de régler des cotisations à un régime n'affecte pas l'évaluation de l'actif ou du passif au titre des prestations définies. En effet, les cotisations, une fois payées, deviennent des actifs du régime et dès lors, le passif additionnel net est nul. Cela étant, une exigence de financement minimal peut donner naissance à un passif si les cotisations requises ne sont pas disponibles pour l'entité une fois qu'elles ont été payées.

▼M27

3A En novembre 2009, l'International Accounting Standards Board a modifié IFRIC 14 pour remédier à une conséquence non intentionnelle découlant du traitement de paiements d'avance de cotisations futures dans certaines circonstances lorsqu'il existe une exigence de financement minimal.

▼M4

CHAMP D'APPLICATION

4 La présente Interprétation s'applique à toutes les prestations définies postérieures à l'emploi et aux autres prestations définies à long terme au profit du personnel.

5 Dans le cadre de la présente Interprétation, on entend par exigence de financement minimal toute exigence de financer les régimes à prestations définies postérieurs à l'emploi et les autres avantages à long terme.

▼**M4**

QUESTIONS

6 Les questions traitées dans la présente Interprétation consistent à savoir:

(a) à quel moment des remboursements ou des diminutions de cotisations futures devraient être considérés comme disponibles selon le paragraphe 58 de IAS 19.

(b) comment une exigence de financement minimal pourrait affecter la disponibilité de diminution de cotisations futures.

(c) à quel moment une exigence de financement minimal pourrait donner naissance à un passif.

CONSENSUS

Disponibilité d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures

7 Une entité doit déterminer la disponibilité d'un remboursement ou d'une diminution de cotisations futures conformément aux dispositions du régime et d'éventuelles exigences légales applicables dans le pays du régime.

8 Un avantage économique, sous la forme d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures, est disponible si l'entité peut le réaliser à un moment quelconque pendant la vie du régime ou après le règlement des passifs du régime. En particulier, cet avantage économique peut être disponible même s'il n'est pas immédiatement réalisable à la date de clôture.

9 L'avantage économique disponible ne dépend pas de la manière dont l'entité entend utiliser l'excédent. Une entité doit déterminer l'avantage économique maximal qui est disponible sous la forme de remboursements, de diminutions des cotisations futures ou d'une combinaison des deux. Une entité ne doit pas comptabiliser des avantages économiques provenant d'une combinaison de remboursements et de diminutions de cotisations futures sur la base d'hypothèses mutuellement exclusives.

10 Conformément à IAS 1, l'entité doit fournir à la date de clôture des informations relatives aux sources principales d'incertitude pesant sur les estimations, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable de l'actif net ou du passif net comptabilisé ►**M5** dans l'état de situation financière ◄. Ceci pourrait inclure des informations relatives à d'éventuelles restrictions quant à la possibilité de réaliser l'excédent ou des informations relatives à la méthode utilisée pour déterminer le montant de l'avantage économique disponible.

L'avantage économique disponible sous la forme d'un remboursement

Le droit à un remboursement

11 Un remboursement n'est disponible pour une entité que si l'entité a un droit inconditionnel à un remboursement:

(a) pendant la durée de vie du régime, en supposant que les passifs du plan ne doivent être réglés pour obtenir le remboursement (par exemple, dans certains pays, l'entité peut disposer d'un droit de remboursement pendant la durée de vie du régime, que les passifs du régime aient été réglés ou non) ; ou

(b) en supposant le règlement graduel des passifs du régime au fil du temps jusqu'à ce que tous les membres aient quitté le régime ; ou

▼M4

(c) en supposant un règlement intégral des passifs du régime en un événement unique (c.-à-d. sous la forme d'une liquidation de régime).

Un droit inconditionnel à remboursement peut exister quel que soit le niveau de financement d'un régime à la date de clôture.

12 Si le droit de l'entité au remboursement d'un excédent dépend de la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements incertains qui ne sont pas totalement sous son contrôle, l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel et ne doit pas comptabiliser un actif.

13 Une entité doit évaluer l'avantage économique disponible sous la forme d'un remboursement comme étant le montant de l'excédent à la date de clôture (à savoir la juste valeur des actifs du régime diminuée de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies) que l'entité a le droit de recevoir sous la forme d'un remboursement, après déduction d'éventuels coûts associés. Par exemple, dans l'hypothèse d'un remboursement qui serait soumis à une taxe autre que l'impôt sur le revenu, une entité doit évaluer le montant du remboursement net de taxe.

14 En évaluant le montant d'un remboursement disponible lors de la liquidation du régime [paragraphe 11(c)], une entité doit inclure les coûts, pour le régime, du règlement des passifs du plan et de l'exécution du remboursement. Par exemple, une entité doit déduire les honoraires si ceux-ci sont payés par le régime et non par l'entité, ainsi que les coûts d'éventuelles primes d'assurance qui pourraient s'avérer nécessaires pour garantir le passif lors de la liquidation.

15 Si le montant d'un remboursement est déterminé comme étant la totalité du surplus ou une proportion de celui-ci, plutôt qu'un montant fixe, une entité ne doit pas procéder à un ajustement pour tenir compte de la valeur temps de l'argent, même si le remboursement n'est réalisable qu'à une date future.

L'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations

▼M27

16 S'il n'existe pas d'exigence de financement minimal pour des cotisations relatives à des services futurs, l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures est:

(a) [supprimé]

(b) le coût des services futurs pour l'entité pour chaque période sur la durée attendue du régime ou sur la durée attendue de l'entité, selon que l'une ou l'autre durée est la plus courte. Le coût des services futurs pour l'entité exclut les montants qui seront supportés par les membres du personnel.

17 Une entité doit déterminer les coûts des services futurs en utilisant des hypothèses cohérentes avec celles utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations définies et avec la situation qui existe à la fin de la période de reporting telle que déterminée par IAS 19. En conséquence, une entité doit prendre pour hypothèse l'absence de changement des prestations à fournir par un régime à l'avenir, jusqu'à ce que ce régime soit modifié, et prendre pour hypothèse un effectif stable à l'avenir, sauf si l'entité est manifestement engagée, à la fin de période de reporting, à réduire l'effectif couvert par le régime. Dans ce dernier cas, l'hypothèse relative à l'effectif futur devra inclure cette réduction.

▼M27

L'effet d'une exigence de financement minimal sur l'avantage économique disponible sous la forme d'une diminution des cotisations futures

18 Une entité doit analyser toute exigence de financement minimal à une date donnée en termes de cotisations requises pour couvrir (a) tout déficit existant au titre des services passés sur la base des exigences de financement minimal et (b) des services futurs.

▼M4

19 Les cotisations destinées à couvrir un déficit existant sur la base des exigences de financement minimal au titre de services déjà reçus n'affectent pas les cotisations futures au titre des services futurs. Elles peuvent donner naissance à un passif conformément aux paragraphes 23 à 26.

▼M27

20 S'il existe une exigence de financement minimal pour des cotisations relatives à des services futurs, l'avantage économique disponible en tant que diminution des cotisations futures est la somme:

(a) de tout montant qui réduit les cotisations au titre des exigences futures de financement minimal pour des services futurs parce que l'entité a effectué un paiement d'avance (autrement dit, parce qu'elle a payé le montant avant que ce paiement ne soit dû); et

(b) du coût estimé des services futurs pour chaque période conformément aux paragraphes 16 et 17 diminué du montant estimé des cotisations au titre des exigences de financement minimal qui auraient été dues pour des services futurs lors de ces périodes si aucun paiement d'avance n'avait été effectué comme décrit en (a).

21 Une entité doit estimer les cotisations futures au titre des exigences de financement minimal pour des services futurs en tenant compte de l'effet d'un éventuel excédent déterminé sur la base des exigences de financement minimal mais en excluant les paiements d'avance décrits au paragraphe 20(a). Une entité doit utiliser des hypothèses cohérentes avec la base de financement minimal et, pour tous les facteurs non spécifiés par cette base, des hypothèses cohérentes par rapport à celles utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations définies et par rapport à la situation qui existe à la fin de la période de reporting telle que déterminée par IAS 19. L'estimation doit comprendre tout changement attendu résultant du paiement par l'entité des cotisations minimales lorsqu'elles sont dues. Toutefois, l'estimation ne doit pas inclure l'effet de changements attendus des termes et conditions de la base de financement minimal qui ne sont pas quasi-adoptés ou contractuellement convenus à la fin de la période de reporting.

22 Lorsqu'une entité détermine le montant décrit au paragraphe 20(b), si les cotisations au titre d'exigences futures de financement minimal pour des services futurs dépassent le coût des services selon IAS 19 au cours d'une période donnée, cet excédent réduit le montant de l'avantage économique disponible en tant que réduction des cotisations futures. Toutefois, le montant décrit au paragraphe 20(b) ne peut jamais être inférieur à zéro.

▼M4

Cas où une exigence de financement minimal peut donner naissance à un passif

23 Si une entité, en vertu d'une exigence de financement minimal, a l'obligation de payer des cotisations pour couvrir un déficit existant au titre de services déjà reçus, sur la base du financement minimal, l'entité doit déterminer si les cotisations à payer seront disponibles sous la forme d'un remboursement ou d'une diminution des cotisations futures après qu'elles auront été payées au régime.

▼M4

24 Dans la mesure où les cotisations à payer ne seront pas disponibles après avoir été payées au régime, l'entité doit comptabiliser un passif lorsque l'obligation survient. Le passif doit diminuer l'actif au titre des prestations définies ou augmenter le passif au titre des prestations définies de manière à permettre qu'aucun profit ou perte ne survienne du fait de l'application du paragraphe 58 de IAS 19 lorsque les cotisations seront payées.

25 Une entité doit appliquer le paragraphe 58A de IAS 19 avant de déterminer le passif conformément au paragraphe 24.

26 Le passif au titre de l'exigence de financement minimal, de même que toute réévaluation ultérieure de ce passif, sera comptabilisé immédiatement conformément à la méthode adoptée par l'entité pour comptabiliser l'effet de la limite du paragraphe 58 de IAS 19 sur l'évaluation de l'actif au titre des prestations définies. En particulier:

(a) une entité qui comptabilise l'effet de la limite du paragraphe 58 au compte de résultat, conformément au paragraphe 61(g) de IAS 19, doit comptabiliser l'ajustement immédiatement au compte de résultat.

(b) une entité qui comptabilise l'effet de la limite du paragraphe 58 ►M5 en autres éléments du résultat global ◄, conformément au paragraphe 93C de IAS 19, doit comptabiliser l'ajustement immédiatement dans l'état desproduits et charges comptabilisés.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

27 Une entité doit appliquer la présente Interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est autorisée.

▼M5

27A IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 26. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M27

27B *Paiements d'avance d'exigences de financement minimal* a ajouté le paragraphe 3A et a modifié les paragraphes 16–18 et 20–22. Une entité doit appliquer ces amendements aux périodes annuelles commençant le 1er janvier 2011 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements pour une période antérieure à cette date, elle doit l'indiquer.

▼M4

TRANSITION

28 Une entité doit appliquer cette Interprétation dès le début de la première période présentée dans les premiers états financiers auxquels cette Interprétation s'applique. Une entité doit comptabiliser tout ajustement initial découlant de l'application de cette Interprétation en résultats non distribués au début de cette période.

▼M27

29 Une entité doit appliquer les amendements des paragraphes 3A, 16–18 et 20–22 à partir du début de la première période présentée à titre comparatif aux premiers états financiers auxquels l'entité applique la présente interprétation. Si une entité a précédemment appliqué cette interprétation sans avoir appliqué les amendements, elle doit comptabiliser l'ajustement résultant de l'application des amendements en résultats non distribués au début de la première période présentée à titre comparatif.

▼**M13**

INTERPRÉTATION IFRIC 15

Contrats de construction de biens immobiliers

RÉFÉRENCES

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 11 *Contrats de construction*

— IAS 18 *Recettes*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

— IFRIC 12 *Accords de concession de services*

— IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*

CONTEXTE

1 Dans le secteur immobilier, les entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers, soit directement, soit par le biais de sous-traitants, peuvent être amenées à conclure des contrats avec un ou plusieurs acquéreurs avant l'achèvement de la construction. De tels contrats peuvent prendre diverses formes.

2 Par exemple, des entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers résidentiels peuvent commencer à commercialiser des logements individuels (appartements ou maisons) «sur plan», c.-à-d. alors que la construction est encore en cours, voire avant même qu'elle ait commencé. Chaque acquéreur conclut avec l'entité un contrat visant l'acquisition d'un logement déterminé dès que celui-ci est prêt à être occupé. En général, l'acquéreur paie à l'entité un acompte qui n'est remboursable que si l'entité ne livre pas le logement achevé conformément aux termes du contrat. Le solde du prix d'achat n'est habituellement payé à l'entité que lors de l'achèvement conforme au contrat, lorsque l'acquéreur prend possession du logement.

3 Les entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers commerciaux ou industriels peuvent conclure un contrat avec un acquéreur unique. L'acquéreur peut être amené à verser des paiements partiels pendant la période qui s'écoule entre la conclusion du contrat et l'achèvement conforme au contrat. La construction peut s'effectuer sur un terrain dont l'acquéreur est propriétaire ou locataire avant le début de la construction.

CHAMP D'APPLICATION

4 La présente Interprétation porte sur la comptabilisation des produits et des charges correspondantes par des entités qui pratiquent la construction de biens immobiliers soit directement, soit par le biais de sous-traitants.

5 Les contrats visés par la présente Interprétation sont des contrats portant sur la construction de biens immobiliers. Outre la construction de biens immobiliers, ces contrats peuvent comprendre la fourniture d'autres biens ou services.

QUESTIONS

6 La présente interprétation traite de deux questions.

a) Le contrat relève-t-il du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18?

b) Quand les produits provenant de la construction de biens immobiliers doivent-ils être comptabilisés?

▼**M13**

CONSENSUS

7 La discussion qui suit présuppose que l'entité a préalablement analysé le contrat de construction de biens immobiliers ainsi que tous les contrats connexes et qu'elle a conclu qu'après construction, elle ne conservera sur les biens immobiliers ni une implication dans la gestion d'une ampleur généralement associée au concept de propriété, ni un contrôle réel d'une ampleur susceptible d'empêcher la comptabilisation en produit de tout ou partie du prix. En cas d'empêchement interdisant de comptabiliser en produit une partie du prix, la discussion ci-dessous ne s'applique qu'à la partie du contrat donnant lieu à la comptabilisation d'un produit.

8 Dans un contrat donné, une entité peut s'engager contractuellement à livrer des biens ou des services en plus de la construction des biens immobiliers (par ex. la vente d'un terrain ou la fourniture de services de gestion immobilière). Conformément au paragraphe 13 de IAS 18, il est parfois nécessaire de scinder un tel contrat en composantes séparément identifiables, y compris dans le cas d'un contrat de construction de biens immobiliers. La juste valeur du prix total reçu ou à recevoir pour le contrat doit être attribuée à chaque composante. Si des composantes séparées ont été identifiées, l'entité applique les paragraphes 10 à 12 de la présente Interprétation à la composante pour la construction de biens immobiliers afin de déterminer si cette composante relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18. Les critères de segmentation de IAS 11 s'appliquent ensuite à chaque composante du contrat qui est considérée comme étant un contrat de construction.

9 La discussion ci-dessous porte sur un contrat de construction de biens immobiliers mais s'applique également à une composante de construction de biens immobiliers identifiée dans un contrat qui comprend d'autres composantes.

Déterminer si un contrat relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18

10 Déterminer si un contrat de construction de biens immobiliers relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18 dépend des termes du contrat ainsi que des faits et circonstances qui l'entourent. Cette détermination implique d'exercer son jugement sur chaque contrat.

11 IAS 11 s'applique lorsqu'un contrat satisfait à la définition du contrat de construction énoncée au paragraphe 3 de IAS 11: «un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs …». Un contrat pour la construction de biens immobiliers répond à la définition d'un contrat de construction lorsque l'acquéreur est en mesure de spécifier les éléments structurels majeurs de la conception des biens immobiliers avant le début de la construction et/ou d'en spécifier des modifications structurelles majeures une fois que la construction est en cours (qu'il décide ou non d'exercer cette capacité). Lorsque IAS 11 s'applique, le contrat de construction comprend également tous contrats ou composantes de contrats relatifs à des fournitures de services directement liés à la construction de biens immobiliers conformément au paragraphe 5(a) de IAS 11 et au paragraphe 4 de IAS 18.

12 En revanche, un contrat de construction de biens immobiliers où l'acquéreur ne dispose que d'une capacité limitée d'influencer la conception du bien immobilier, par exemple la possibilité de sélectionner un projet parmi une gamme spécifiée par l'entité, ou ne pouvoir spécifier que des variations mineures par rapport au projet de base, est un contrat de vente de biens au sens de IAS 18.

Comptabiliser les produits provenant de la construction de biens immobiliers

Le contrat est un contrat de construction

13 Lorsque le contrat relève du champ d'application de IAS 11 et que son résultat peut être estimé de façon fiable, l'entité doit en comptabiliser le produit des activités ordinaires en fonction du degré d'avancement de l'activité contractuelle conformément à IAS 11.

▼**M13**

14 Le contrat peut ne pas répondre à la définition d'un contrat de construction et dès lors relever du champ d'application de IAS 18. Dans ce cas, l'entité doit déterminer si le contrat porte sur la fourniture de services ou sur la vente de biens.

Le contrat est un contrat de fourniture de services

15 Si l'entité n'est pas tenue d'acquérir et de fournir des matériaux de construction, le contrat peut n'être qu'un contrat de fourniture de services conformément à IAS 18. Dans ce cas, si les critères du paragraphe 20 de IAS 18 sont remplis, IAS 18 impose de comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement de la transaction en appliquant la méthode du pourcentage d'avancement. Les dispositions de IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction (IAS 18 paragraphe 21).

Le contrat est un contrat de vente de biens

16 Si l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur, le contrat est un contrat de vente de biens et les critères de comptabilisation du produit énoncés au paragraphe 14 de IAS 18 s'appliquent.

17 L'entité peut transférer à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse. Dans ce cas, si tous les critères du paragraphe 14 de IAS 18 sont remplis de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction, l'entité doit comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement en appliquant la méthode du pourcentage d'avancement. Les dispositions de IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction.

18 L'entité peut transférer intégralement à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété du bien immobilier, à un moment précis (par exemple à l'achèvement, à la livraison, ou après livraison). Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser les produits uniquement lorsqu'il a été satisfait à tous les critères visés au paragraphe 14 de IAS 18.

19 Lorsque l'entité doit effectuer d'autres travaux sur un bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit comptabiliser un passif et une charge conformément au paragraphe 19 de IAS 18. Le passif doit être évalué conformément à IAS 37. Lorsque l'entité doit livrer des biens ou des services supplémentaires qui sont identifiables séparément du bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit avoir identifié les biens ou les services restants en tant que composante séparée de la vente, conformément au paragraphe 8 de la présente Interprétation.

Informations à fournir

20 Lorsqu'une entité comptabilise des produits des activités ordinaires en utilisant la méthode du pourcentage d'avancement pour les contrats qui remplissent de manière continue tous les critères du paragraphe 14 de IAS 18 au fur et à mesure de l'avancement de la construction (voir paragraphe 17 de l'Interprétation), elle doit indiquer:

a) comment elle détermine quels sont les contrats qui remplissent tous les critères du paragraphe 14 de IAS 18 de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction;

b) le montant des produits résultant de ces contrats pendant la période; et

c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.

▼**M13**

21 Pour les contrats décrits au paragraphe 20 qui sont en cours d'avancement à la date de reporting, l'entité doit également indiquer:

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

b) le montant des avances reçues.

AMENDEMENTS À L'ANNEXE DE IAS 18

22-23 [Amendement qui ne s'applique pas aux Normes elles-mêmes.]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

24 Une entité doit appliquer la présente Interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique l'Interprétation à une période ouverte avant le 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer.

25 Les changements de méthodes comptables s'effectuent de manière rétrospective selon IAS 8.

▼M10

IFRIC INTERPRÉTATION 16

Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*

CONTEXTE

1 Bon nombre d'entités présentant des états financiers ont des investissements dans une activité à l'étranger (comme défini dans IAS 21 paragraphe 8). Ces activités à l'étranger peuvent être des filiales, des entreprises associées, des coentreprises ou des succursales. IAS 21 impose aux entités de déterminer la monnaie fonctionnelle de chacune de leurs activités à l'étranger comme étant la monnaie de l'environnement économique principal de chaque activité. Lors de la conversion du résultat et de la situation financière d'une activité à l'étranger en une monnaie de présentation, l'entité est tenue de comptabiliser les écarts de change en autres éléments du résultat global jusqu'à la cession de cette activité à l'étranger.

2 La comptabilité de couverture du risque de change résultant d'un investissement net dans une activité à l'étranger s'applique uniquement lorsque l'actif net de cette activité à l'étranger est inclus dans les états financiers [1]. L'élément couvert contre le risque de change découlant de l'investissement net dans une activité à l'étranger peut être un montant d'actif net inférieur ou égal à la valeur comptable de l'actif net de l'activité à l'étranger.

3 IAS 39 impose de désigner un élément couvert éligible et des instruments de couverture éligibles pour établir une relation comptable de couverture. S'il y a une relation de couverture désignée, dans le cas d'une couverture d'investissement net, le résultat de l'instrument de couverture considéré comme constituant une couverture efficace d'un investissement net est comptabilisé en autres éléments du résultat global et inclus dans les écarts de change résultant de la conversion du résultat et de la situation financière de l'activité à l'étranger.

4 Une entité comptant de nombreuses activités à l'étranger peut être exposée à plusieurs risques de change. La présente Interprétation donne des indications sur la manière d'identifier les risques de change qui peuvent être qualifiés de risques couverts dans la couverture de l'investissement net dans une activité à l'étranger.

5 IAS 39 permet à une entité de désigner un instrument financier dérivé ou non-dérivé (ou une combinaison d'instruments dérivés et non-dérivés) en tant qu'instruments de couverture du risque de change. La présente Interprétation donne des indications sur les cas où, au sein d'un groupe, les instruments de couverture qui sont des couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger peuvent être considérés comme répondant aux conditions requises pour la comptabilité de couverture.

---

[1] C'est le cas pour les états financiers consolidés, les états financiers dans lesquels les investissements sont comptabilisés selon la méthode de mise en équivalence, les états financiers dans lesquels les participations des coentrepreneurs dans les coentreprises sont consolidées selon la méthode proportionnelle (sous réserve des changements proposés dans ED 9 *Joint Arrangements* publié par l'International Accounting Standards Board en septembre 2007) et les états financiers qui comprennent une succursale.

▼**M10**

6 Lorsque la société mère cède une activité à l'étranger, IAS 21 et IAS 19 imposent de reclasser de capitaux propres en résultat, comme un ajustement de reclassement, les montants cumulés comptabilisés en autres éléments du résultat global relatifs tant aux écarts de change résultant de la conversion du résultat et de la situation financière de l'activité à l'étranger qu'à la plus-value ou la moins-value sur l'instrument de couverture qui est considéré comme une couverture efficace de l'investissement net. La présente Interprétation fournit des indications sur la manière, pour une entité, de déterminer les montants à reclasser de capitaux propres en résultat tant pour l'instrument de couverture que pour l'élément couvert.

CHAMP D'APPLICATION

7 La présente Interprétation s'applique à toute entité qui couvre le risque de change résultant de ses investissements nets dans des activités à l'étranger et qui souhaite remplir les conditions requises pour la comptabilité de couverture conformément à IAS 39. Par commodité, la présente Interprétation désigne une telle entité comme une société mère et les états financiers dans lesquels sont inclus les actifs nets des activités à l'étranger comme ses états financiers consolidés. Toute référence à une société mère s'applique également à toute entité dont l'investissement net dans une activité à l'étranger est une coentreprise, une entité associée ou une succursale.

8 La présente Interprétation s'applique exclusivement aux investissements nets dans des activités à l'étranger; elle ne doit pas être appliquée par analogie à d'autres types de comptabilité de couverture.

QUESTIONS

9 Les investissements dans des activités à l'étranger peuvent être détenus directement par une société mère ou indirectement par sa ou ses filiale(s). Les questions traitées dans la présente Interprétation sont les suivantes:

a) *la nature du risque couvert et le montant de l'élément couvert pour lesquels une relation de couverture peut être désignée:*

i) la société mère ne peut-elle désigner en tant que risque couvert que les écarts de change résultant d'un écart entre sa monnaie fonctionnelle et celle de son activité à l'étranger, ou bien peut-elle également désigner en tant que risque couvert les écarts de change résultant de la différence entre la monnaie de présentation de ses états financiers consolidés et la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger;

ii) si l'entité mère détient l'activité à l'étranger de manière indirecte, le risque couvert ne peut-il inclure que les écarts de change résultant des monnaies fonctionnelles différentes entre l'activité à l'étranger et son entité mère immédiate, ou le risque couvert peut-il aussi comprendre les écarts de change entre la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et celle d'une entité mère intermédiaire ou de la société mère ultime (autrement dit, le fait que l'investissement net dans l'activité à l'étranger soit détenu par une entité mère intermédiaire affecte-t-il ou non le risque économique pour la société mère ultime).

▼**M10**

b) *à quel niveau, dans un groupe, l'instrument de couverture peut être détenu:*

i) une relation de comptabilité de couverture ne peut-elle être établie que si l'entité couvrant son investissement net est une des parties à l'instrument de couverture ou bien toute entité du groupe, indépendamment de sa monnaie fonctionnelle, peut-elle détenir l'instrument de couverture;

ii) la nature de l'instrument de couverture (instrument dérivé ou non dérivé) ou bien la méthode de consolidation affectent-elles l'appréciation de l'efficacité de la couverture.

c) *quels sont les montants à reclasser de capitaux propres en résultat lors de la cession de l'activité à l'étranger:*

i) lorsqu'une activité à l'étranger qui était couverte est cédée, quels sont les montants figurant dans les écarts de change de la société mère et relatifs à l'instrument de couverture et à cette activité à l'étranger qu'il convient de reclasser de capitaux propres en résultat dans les états financiers consolidés de l'entité mère;

ii) la méthode de consolidation affecte-t-elle la détermination des montants à reclasser de capitaux propres en résultat.

CONSENSUS

La nature du risque couvert et le montant de l'élément couvert pour lesquels une relation de couverture peut être désignée

10 La comptabilité de couverture ne peut s'appliquer qu'aux écarts de change survenant entre la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et la monnaie fonctionnelle de la société mère.

11 Dans une couverture de risque de change résultant d'un investissement net dans une activité à l'étranger, l'élément couvert peut être un montant d'actif net inférieur ou égal à la valeur comptable de l'actif net de l'activité à l'étranger dans les états financiers consolidés de la société mère. La valeur comptable de l'actif net d'une activité à l'étranger susceptible d'être désigné comme l'élément couvert dans les états financiers consolidés d'une société mère peut varier selon qu'une entité de niveau inférieur, mère de l'activité à l'étranger, aura ou non appliqué la comptabilité de couverture pour tout ou partie des actifs nets de cette activité à l'étranger et que cette comptabilité de couverture aura ou non été conservée dans les états financiers consolidés de la société mère.

12 Le risque couvert peut être désigné comme étant l'exposition au risque de change entre la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et la monnaie fonctionnelle d'une des entités mères (l'entité mère immédiate, intermédiaire ou ultime) de cette activité à l'étranger. Le fait que l'investissement net soit détenu par le biais d'une entité mère intermédiaire n'affecte pas la nature du risque économique résultant de l'exposition au risque de change de la société mère ultime.

▼M10

13 Une exposition au risque de change résultant d'un investissement net dans une activité à l'étranger ne peut remplir qu'une seule fois les conditions de la comptabilité de couverture dans les états financiers consolidés. Dès lors, si l'actif net d'une activité à l'étranger est couvert par plusieurs entités mères au sein du groupe (par exemple, à la fois par une entité mère directe et par une entité mère indirecte) pour le même risque, une et une seule relation de couverture remplira les conditions de la comptabilité de couverture dans les états financiers consolidés de la société mère. Une relation de couverture désignée par une société mère dans ses états financiers consolidés ne doit pas nécessairement être conservée par une autre société mère de niveau supérieur. Toutefois, si elle n'est pas maintenue par la société mère de niveau supérieur, la comptabilité de couverture appliquée par la société mère de niveau inférieur doit être reprise avant de pouvoir appliquer la comptabilité de couverture dans la société mère de niveau supérieur.

Niveau auquel l'instrument de couverture peut être détenu

▼M22

14 Un instrument dérivé ou non dérivé (ou une combinaison d'instruments dérivés et non dérivés) peut être désigné(e) comme étant un instrument de couverture dans la couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger. Le ou les instruments de couverture peuvent être détenus par une ou des entités au sein du groupe dès lors que sont respectées les conditions requises par IAS 39 paragraphe 88 pour la désignation, la documentation et l'efficacité de la couverture d'un investissement net. En particulier, la stratégie de couverture du groupe doit être clairement documentée, à cause de la possibilité de désignations différentes à différents niveaux du groupe.

▼M10

15 Pour évaluer l'efficacité, la variation de la valeur de l'instrument de couverture relatif au risque de change est calculée par référence à la monnaie fonctionnelle de la société mère dont la monnaie fonctionnelle sert de référence pour l'évaluation du risque de couverture, conformément à la documentation de la comptabilité de couverture. Selon le niveau où est comptabilisé l'instrument de couverture, en l'absence de comptabilité de couverture, la variation totale de valeur pourra être comptabilisée en résultat, en autres éléments du résultat global, ou les deux. Cependant, l'évaluation de l'efficacité n'est pas affectée par la décision de comptabiliser la variation de valeur de l'instrument de couverture en résultat ou en autres éléments du résultat global. Dans le cadre de la mise en application de la comptabilité de couverture, la totalité de la partie efficace de la variation est incluse en autres éléments du résultat global. L'évaluation de l'efficacité n'est pas affectée par le fait que l'instrument de couverture est un instrument dérivé ou non dérivé ni par la méthode de consolidation.

Cession d'une activité à l'étranger couverte

16 Lors de la cession d'une activité à l'étranger qui était couverte, le montant des écarts de change relatif à l'instrument de couverture qui doit être reclassé en résultat comme ajustement de reclassement découlant d'un écart de conversion, dans les états financiers consolidés de la société mère, est le montant dont l'identification est requise par le paragraphe 102 d'IAS 39. Ce montant est le résultat cumulé de l'instrument de couverture qui était considéré comme constituant une couverture efficace.

17 Le montant des écarts de conversion à reclasser en résultat dans les états financiers consolidés d'une société mère au titre de l'investissement net dans cette activité à l'étranger, conformément à IAS 21 paragraphe 48, est le montant compris dans l'écart de conversion de

▼M10

cette entité mère qui se rapporte à cette activité à l'étranger. Dans les états financiers consolidés de la société mère ultime, le montant net cumulé comptabilisé en écart de conversion pour l'ensemble des activités à l'étranger n'est pas affecté par la méthode de consolidation. Toutefois, selon que la société mère ultime utilise la méthode de consolidation directe ou par paliers ([1]), il peut en résulter un effet sur le montant inclus dans son écart de conversion au titre d'une activité à l'étranger donnée. Le recours à la méthode de consolidation par paliers peut aboutir au reclassement en résultat d'un montant différent de celui utilisé pour déterminer l'efficacité de la couverture. Cette différence peut être éliminée en déterminant le montant correspondant à cette activité à l'étranger qui aurait été calculé si la méthode directe de consolidation avait été utilisée. IAS 21 n'impose pas de procéder à cet ajustement. Cependant, il s'agit d'un choix de méthode comptable qu'il convient d'appliquer de manière constante pour tous les investissements nets.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

▼M22

18 Une entité doit appliquer la présente Interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er octobre 2008. Une entité doit appliquer le paragraphe 14 tel que modifié par *Améliorations des IFRS* publié en avril 2009 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée des deux est autorisée. Si une entité applique la présente Interprétation pour une période ouverte avant le 1er octobre 2008 ou l'amendement du paragraphe 14 avant le 1er juillet 2009, elle doit l'indiquer.

▼M10

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

19 IAS 8 précise comment une entité applique un changement de méthode comptable résultant de l'application initiale d'une Interprétation. Une entité n'est pas tenue de se conformer à ces dispositions lorsqu'elle applique pour la première fois la présente Interprétation. Si une entité a désigné un instrument de couverture comme étant une couverture d'un investissement net mais que cette couverture ne remplit plus les conditions de la comptabilité de couverture visée dans la présente Interprétation, l'entité appliquera IAS 39 pour cesser cette comptabilité de couverture à titre prospectif.

Appendice

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de l'Interprétation.

AG1 La présente annexe illustre l'application de l'Interprétation en prenant pour exemple la structure d'entreprise indiquée ci-dessous. Dans tous les cas, les relations de couverture décrites doivent faire l'objet d'un test d'efficacité conformément à IAS 39, même si ce test n'est pas abordé dans la présente Annexe. En qualité d'entité mère ultime, la Société Mère présente ses états financiers consolidés dans sa monnaie

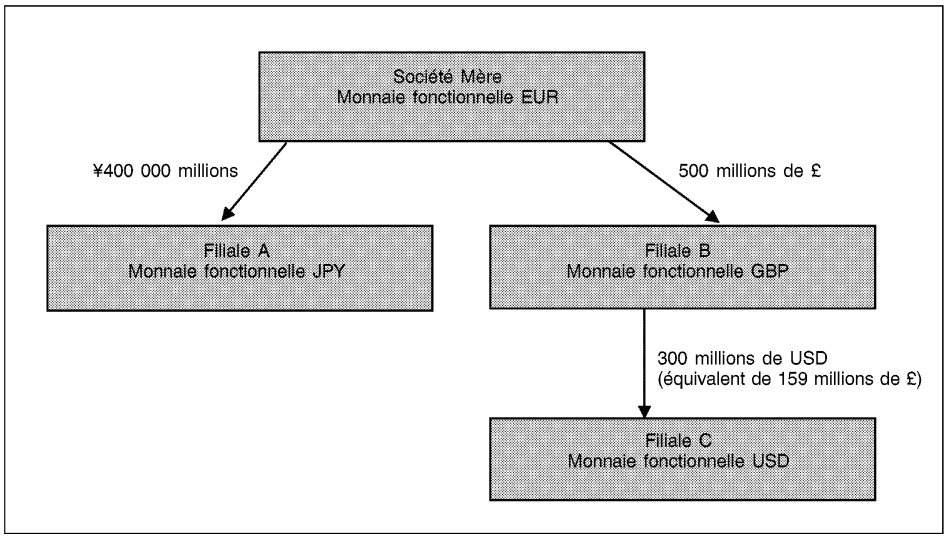
([1]) La méthode directe est la méthode de consolidation dans laquelle les états financiers de l'activité à l'étranger sont convertis directement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité mère ultime. La méthode par paliers est la méthode de consolidation dans laquelle les états financiers de l'activité à l'étranger sont convertis dans la monnaie fonctionnelle d'une ou de plusieurs entité(s) mère(s) puis converties dans la monnaie fonctionnelle de l'entité mère ultime (ou de la monnaie de présentation si celle-ci est différente).

▼M10

fonctionnelle qui est l'euro (EUR). Chacune des filiales est détenue intégralement. L'investissement net de 500 millions de livres sterling de la Société Mère dans sa Filiale B (dont la monnaie fonctionnelle est la livre sterling (GBP)) comprend la participation de B, à hauteur de 159 millions de livres sterling, dans l'investissement net de 300 millions de dollars de Filiale B dans Filiale C (où la monnaie fonctionnelle est le dollar des États-Unis (USD)). En d'autres termes, l'actif net de la Filiale B, mis à part son investissement dans la Filiale C, s'élève à 341 millions de livres sterling.

Nature du risque couvert pour lequel une relation de couverture peut être désignée (paragraphes 10 à 13)

AG2 La Société Mère peut couvrir son investissement net dans chacune des filiales A, B et C contre le risque de change entre leurs monnaies fonctionnelles respectives (yen (JPY), livre sterling et dollar US) et l'euro. En outre, la Société Mère peut couvrir le risque de change USD/GBP entre les monnaies fonctionnelles de la Filiale B et de la Filiale C. Dans ses états financiers consolidés, la Filiale B peut couvrir son investissement net dans la Filiale C contre le risque de change entre les monnaies fonctionnelles dollar US et livre sterling. Dans les exemples ci-dessous, le risque désigné est le risque de change au comptant parce que les instruments de couverture ne sont pas des dérivés. Si les instruments de couverture étaient des contrats à terme, la Société Mère pourrait désigner le risque de change à terme comme étant le risque couvert.



Montant de l'élément couvert pour lequel une relation de couverture peut être désignée (paragraphes 10 à 13)

AG3 La Société Mère souhaite couvrir le risque de change de son investissement net dans sa Filiale C. Supposons que la Filiale A dispose d'un financement externe de 300 millions de dollars. L'actif net de la Filiale A au début de la période de reporting s'élève à 400 000 millions de yens, y compris l'encours d'un emprunt externe de 300 millions de dollars.

▼**M10**

AG4 L'élément couvert peut être un montant d'actif net inférieur ou égal à la valeur comptable dans les états financiers consolidés de l'investissement net de la Société Mère dans sa Filiale C (300 millions de dollars). Dans ses états financiers consolidés, la Société Mère peut désigner l'emprunt externe de 300 millions de dollars de sa Filiale A comme une couverture du risque de change au comptant EUR/USD associé à son investissement net de 300 millions de dollars d'actif net dans la Filiale C. Dans ce cas, tant l'écart de change EUR/USD sur l'emprunt externe de 300 millions de USD dans Filiale A que l'écart de change EUR/USD sur l'investissement net de 300 millions de USD dans la Filiale C sont inclus dans l'écart de conversion figurant dans les états financiers consolidés de la Société Mère après application de la comptabilité de couverture.

AG5 En l'absence de comptabilité de couverture, l'intégralité de l'écart de change USD/EUR sur l'emprunt externe de 300 millions de dollars dans la Filiale A serait comptabilisé dans les états financiers consolidés de la Société Mère comme suit:

— enregistrement en résultat de la variation du cours de change USD/JPY, au comptant, convertie en euros et

— enregistrement en autres éléments du résultat global de la variation du cours de change JPY/EUR, au comptant.

Au lieu de la désignation visée au paragraphe AG4, dans ses états financiers consolidés, la Société Mère peut désigner le montant de 300 millions de dollars d'emprunt externe de sa Filiale A comme étant une couverture du risque de change GBP/USD au comptant entre la Filiale C et la Filiale B. Dans ce cas, l'intégralité de l'écart de change USD/EUR sur l'emprunt externe de 300 millions de dollars dans la Filiale A sera alors comptabilisé dans les états financiers consolidés de la Société Mère comme suit:

— enregistrement de la variation du cours de change GBP/USD au comptant dans l'écart de conversion relatif à la Filiale C;

— enregistrement en résultat de la variation du cours de change GBP/-JPY au comptant, convertie en euros; et

— enregistrement en autres éléments du résultat global de la variation du cours de change JPY/EUR au comptant.

AG6 La Société Mère ne peut pas désigner l'emprunt externe de 300 millions de dollars de sa Filiale A comme étant à la fois une couverture du risque de change au EUR/USD comptant et du risque de change GBP/USD au comptant dans ses états financiers consolidés. Un instrument de couverture unique ne peut couvrir qu'une seule fois un même risque désigné. La Filiale B ne peut appliquer la comptabilité de couverture dans ses états financiers consolidés parce que l'instrument de couverture est détenu à l'extérieur du groupe constitué par la Filiale B et la Filiale C.

▼M10

Niveau auquel, dans un groupe, l'instrument de couverture peut être détenu (paragraphes 14 et 15)

AG7 Comme indiqué au paragraphe AG5, la variation totale de valeur relative au risque de change sur l'emprunt externe de 300 millions de dollars de la Filiale A serait comptabilisée pour partie en résultat (risque au comptant USD/JPY) et pour partie en autres éléments du résultat global (risque au comptant EUR/JPY) dans les états financiers de la Société Mère en l'absence de comptabilité de couverture. Ces deux montants sont pris en compte pour évaluer l'efficacité de la couverture désignée au paragraphe AG4 parce que les variations de valeur de l'instrument de couverture et de l'élément couvert sont calculées par référence à l'euro, monnaie fonctionnelle de la Société Mère, contre le dollar, monnaie fonctionnelle de la Filiale C, conformément à la documentation de couverture. La méthode de consolidation (à savoir la méthode directe ou la méthode par paliers) n'affecte pas l'évaluation de l'efficacité de la couverture.

Montants reclassés en résultat lors de la cession d'une activité à l'étranger (paragraphes 16 et 17)

AG8 Lors de la cession de la Filiale C, les montants des écarts de conversion reclassés en résultat dans les états financiers de la Société Mère sont les suivants:

(a) au titre de l'emprunt externe de 300 millions de dollars de la Filiale A, le montant que IAS 39 impose d'identifier, à savoir la variation totale de valeur relative au risque de change qui a été comptabilisée en autres éléments du résultat global en tant que partie efficace de la couverture; et

(b) au titre de l'investissement net de 300 millions de dollars dans la Filiale C, le montant déterminé par la méthode de consolidation de l'entité. Si la Société Mère utilise la méthode directe, son écart de conversion par rapport à la Filiale C sera déterminé directement par le cours de change EUR/USD. Si la Société Mère utilise la méthode par paliers, son écart de conversion par rapport à sa Filiale C sera déterminé par l'écart de conversion comptabilisé par la Filiale B et reflétant le cours de change GBP/USD, converti dans la monnaie fonctionnelle de la Société Mère en utilisant le cours de change EUR/GBP. L'utilisation, par la Société Mère, de la méthode de consolidation par paliers au cours de périodes antérieures ne lui impose pas, ni ne l'empêche, de déterminer le montant d'écart de conversion à reclasser lorsqu'elle cède sa Filiale C comme étant le montant qu'elle aurait comptabilisé si elle avait toujours utilisé la méthode directe, en fonction de sa méthode comptable.

Couverture de plusieurs activités à l'étranger (paragraphes 11, 13 et 15)

AG9 Les exemples ci-dessous montrent que dans les états financiers consolidés de la Société Mère, le risque qui peut être couvert est toujours le risque entre sa monnaie fonctionnelle (l'euro) et les monnaies fonctionnelles de sa Filiale B et de sa Filiale C. Quel que soit le mode de désignation des couvertures, le maximum des montants qui peuvent être des couvertures efficaces à inclure dans les écarts de conversion dans les états financiers consolidés de la Société Mère, lorsque les deux activités à l'étranger sont couvertes, sont 300 millions de dollars au titre du risque EUR/USDS et 341 millions de livres sterling au titre du risque EUR/GBP. Les autres variations de valeur dues aux variations des cours de change sont incluses dans le résultat consolidé de la Société Mère. Bien entendu, il serait possible pour la Société Mère de désigner 300 millions de dollars uniquement pour des variations du cours de change au comptant USD/GBP ou 500 millions de livres sterling uniquement pour les variations du cours de change au comptant GBP/-EUR.

▼M10

La Société Mère détient des instruments de couverture en USD et en GBP

AG10 La Société Mère pourrait souhaiter couvrir le risque de change lié tant à son investissement net dans sa Filiale B qu'à son investissement net dans sa Filiale C. Supposons que la Société Mère détient des instruments de couverture appropriés libellés en dollars et en livres sterling, qu'elle pourrait désigner comme étant une couverture de ses investissements nets dans la Filiale B et dans la Filiale C. Les désignations que la Société Mère peut effectuer dans ses états financiers consolidés sont notamment les suivantes:

(a) un instrument de couverture de 300 millions de dollars désigné comme couverture de l'investissement net de 300 millions de dollars dans la Filiale C, où le risque est l'exposition de change au comptant (EUR/USD) entre la Société Mère et sa Filiale C et un instrument d'un montant pouvant atteindre jusqu'à 341 millions de livres sterling en couverture de l'investissement net de 341 millions de livres sterling dans la Filiale B, où le risque est l'exposition de change au comptant (EUR/GBP) entre la Société Mère et sa Filiale B.

(b) un instrument de couverture de 300 millions de dollars désigné comme couverture de l'investissement net de 300 millions de dollars dans la Filiale C, où le risque est l'exposition de change au comptant (GBP/USD) entre la Filiale B et la Filiale C et un instrument d'un montant pouvant atteindre jusqu'à 500 millions de livres sterling en couverture de l'investissement net de 500 millions de livres sterling dans la Filiale B, où le risque est l'exposition de change au comptant (EUR/GBP) entre la Société Mère et sa Filiale B.

AG11 Le risque EUR/USD lié à l'investissement net de la Société Mère dans sa Filiale C est un risque différent du risque EUR/GBP lié à l'investissement net de la Société Mère dans sa Filiale B. Toutefois, dans le cas décrit au paragraphe AG10(a), en désignant l'instrument de couverture en USD qu'elle détient, la Société Mère a déjà intégralement couvert le risque EUR/USD de son investissement net dans sa Filiale C. Si la Société Mère a également désigné un instrument GBP qu'elle détient en tant que couverture de son investissement net de 500 millions de livres sterling dans sa Filiale B, une quote-part de 159 millions de livres sterling de cet investissement net, représentant l'équivalent en GBP de son investissement net en USD dans la Filiale C, serait couverte deux fois au titre du risque GBP/EUR dans les états financiers consolidés de la Société Mère.

AG12 Dans le cas décrit au paragraphe AG10(b), si la Société Mère désigne le risque couvert comme étant l'exposition au risque de change au comptant (GBP/USD) entre sa Filiale B et sa Filiale C, seule la partie GBP/USD de la variation de valeur de son instrument de couverture de 300 millions de dollars est incluse dans l'écart de conversion de la Société Mère se rapportant à sa Filiale C. Le solde de la variation (correspondant à la variation du cours GBP/EUR sur 159 millions de livres sterling), est inclus dans le résultat consolidé de la Société Mère, comme au paragraphe AG5. Comme la désignation du risque USD/GBP entre les Filiales B et C ne comprend pas le risque GBP/EUR, la Société Mère est également en mesure de désigner un montant jusqu'à concurrence de 500 millions de livres sterling de son investissement net dans sa Filiale B, montant pour lequel le risque est l'exposition au risque de change (GBP/EUR) au comptant entre la Société Mère et sa Filiale B.

▼M10

La Filiale B détient l'instrument de couverture en USD

AG13 Supposons que la Filiale B détient une dette externe de 300 millions de dollars, dont l'encours a été transféré à la Société Mère par le biais d'un prêt interentreprises libellé en livres sterling. L'actif net de la Filiale B est inchangé, puisque son actif et son passif ont tous deux progressé de 159 millions de livres sterling. La Filiale B pourrait désigner dans ses états financiers consolidés la dette externe comme constituant une couverture du risque GBP/USD sur son investissement net dans la Filiale C. La Société Mère pourrait maintenir la désignation par sa Filiale B de cet instrument de couverture en tant que couverture de son investissement net de 300 millions de dollars dans la Filiale C au titre du risque GBP/USD (voir paragraphe 13) et la Société Mère pourrait désigner l'instrument de couverture en GBP qu'elle détient comme une couverture de l'intégralité de son investissement net de 500 millions de livres sterling dans sa Filiale B. La première couverture, désignée par la Filiale B, serait évaluée par référence à la monnaie fonctionnelle de la Filiale B (la livre sterling) et la deuxième couverture, désignée par la Société Mère, serait évaluée par référence à la monnaie fonctionnelle de la Société Mère (euro). Dans ce cas, seul le risque GBP/USD lié à l'investissement net de la Société Mère dans sa Filiale C est couvert dans les états financiers consolidés de la Société Mère par l'instrument de couverture en USD, et non l'intégralité du risque EUR/USD. Dès lors, l'intégralité du risque EUR/GBP lié à l'investissement net de 500 millions de livres sterling de la Société Mère dans sa Filiale B peut être couvert dans les états financiers consolidés de la Société Mère.

AG14 Toutefois, il y a lieu également de tenir compte de la comptabilisation du prêt de 159 millions de livres sterling de la Société Mère à sa Filiale B. Si le prêt de la Société Mère n'est pas considéré comme faisant partie de l'investissement net dans la Filiale B parce qu'il ne répond pas aux conditions de IAS 21 paragraphe 15, l'écart de change GBP/EUR résultant de sa conversion sera inclus dans le résultat consolidé de la Société Mère. Si le prêt de 159 millions de livres sterling accordé à la Filiale B est considéré comme faisant partie de l'investissement net de la Société Mère, cet investissement net ne sera que de 341 millions de livres sterling et le montant que la Société Mère pourra désigner comme élément couvert pour le risque GBP/-EUR sera ramené en conséquence de 500 millions de livres sterling à 341 millions de livres sterling.

AG15 Si la Société Mère décide de mettre un terme à la relation de couverture désignée par la Filiale B, la Société Mère pourrait désigner l'emprunt externe de 300 millions de dollars de la Filiale B comme étant une couverture de son investissement net de 300 millions de dollars dans sa Filiale C au titre du risque EUR/USD et désigner l'instrument de couverture en GBP qu'elle détient elle-même comme étant une couverture limitée à une quote-part de son investissement net dans Filiale B ne dépassant pas 341 millions de livres sterling. Dans ce cas, l'efficacité des deux couvertures serait calculée par référence à la monnaie fonctionnelle de la Société Mère (l'euro). Dès lors, tant la variation du cours USD/GBP sur la valeur de l'emprunt externe de la Filiale B que la variation du cours GBP/EUR sur la valeur du prêt de la Société Mère à sa Filiale B (équivalentes, au total, à la variation du cours USD/EUR) seront incluses dans l'écart de conversion dans les états financiers consolidés de la Société Mère. Puisque la Société Mère a déjà intégralement couvert le risque EUR/USD de son investissement net dans sa Filiale C, elle ne peut couvrir qu'une quote-part plafonnée à 341 millions de livres sterling du risque EUR/GBP de l'investissement net dans sa Filiale B.

▼**M17**

INTERPRÉTATION IFRIC 17

Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires

RÉFÉRENCES

— IFRS 3 *Regroupement d'entreprises* (révisée en 2008)

— IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*

— IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

— IAS 10 *Événements postérieurs à la période de reporting*

— IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* (révisée en mai 2008)

CONTEXTE

1 Il arrive qu'une entité distribue à ses propriétaires ([1]) agissant en cette qualité, à titre de dividende, des actifs autres que de la trésorerie (actifs non monétaires). Dans ce cas, l'entité peut également laisser le choix à ses propriétaires, soit de recevoir des actifs non monétaires, soit de recevoir l'équivalent en trésorerie. L'IFRIC a reçu des demandes d'éclaircissements sur la manière dont une entité doit comptabiliser de telles distributions.

2 Les IFRS ne donnent pas d'indications sur la manière dont une entité doit évaluer les distributions à ses propriétaires (généralement appelées dividendes). IAS 1 impose aux entités de détailler les dividendes comptabilisés comme étant des distributions aux propriétaires, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes aux états financiers.

CHAMP D'APPLICATION

3 La présente Interprétation s'applique aux types suivants de distributions d'actifs sans contrepartie, réalisées par une entité au profit de ses propriétaires agissant en cette qualité:

(a) distributions d'actifs non monétaires (par exemple des immobilisations corporelles, des entreprises comme défini dans IFRS 3, des participations dans une autre entité ou des groupes destinés à être cédés comme défini dans IFRS 5); et

(b) des distributions qui laissent le choix aux propriétaires, soit de recevoir des actifs non monétaires, soit de recevoir l'équivalent en trésorerie.

4 La présente Interprétation s'applique exclusivement aux distributions pour lesquelles tous les propriétaires d'une même classe d'instruments de capitaux propres sont traités de manière égale.

5 La présente Interprétation ne s'applique pas dans le cas de distribution d'un actif non-monétaire contrôlé in fine par la ou les même(s) partie (s) avant et après distribution. Cette exclusion s'applique aux états financiers séparés, individuels et consolidés de l'entité qui effectue la distribution.

([1]) Le paragraphe 7 de IAS 1 définit les propriétaires comme étant les détenteurs d'instruments classés en capitaux propres.

▼M17

6 Conformément au paragraphe 5, la présente Interprétation ne s'applique pas lorsque l'actif non-monétaire contrôlé est soumis in fine au contrôle des mêmes parties avant et après la distribution. Le paragraphe B2 d'IFRS 3 prévoit que «un groupe de personnes sera considéré comme contrôlant une entité lorsque, à la suite d'accords contractuels, ces personnes ont collectivement le pouvoir de diriger ses politiques financières et opérationnelles pour retirer des avantages de ses activités». En conséquence, pour qu'une distribution n'entre pas dans le champ d'application de la présente Interprétation au motif que les mêmes parties contrôlent l'actif à la fois avant et après la distribution, il faut qu'un groupe d'actionnaires individuels recevant la distribution dispose, en raison d'accords contractuels, d'un tel pouvoir collectif ultime sur l'entité qui procède à la distribution.

7 Conformément au paragraphe 5, la présente Interprétation ne s'applique pas lorsqu'une entité distribue une partie de sa participation dans une filiale mais qu'elle conserve le contrôle de cette filiale. L'entité qui opère une distribution aboutissant à ce que l'entité comptabilise une participation ne donnant pas le contrôle dans une filiale comptabilise cette distribution conformément à IAS 27 (révisée en 2008).

8 La présente Interprétation n'aborde que la comptabilisation par une entité qui effectue une distribution sous forme d'actifs non monétaires. Elle n'aborde pas la comptabilisation par des actionnaires qui reçoivent cette distribution.

QUESTIONS

9 Lorsqu'une entité déclare une distribution et qu'elle a l'obligation de distribuer les actifs concernés à ses propriétaires, elle doit comptabiliser un passif au titre du dividende à payer. En conséquence, la présente interprétation traite des questions suivantes:

(a) Quand l'entité doit-elle comptabiliser le dividende à payer ?

(b) Comment l'entité doit-elle évaluer le dividende à payer ?

(c) Lorsque l'entité règle le dividende à payer, comment doit-elle comptabiliser l'éventuel écart entre la valeur comptable des actifs distribués et la valeur comptable du dividende à payer ?

CONSENSUS

Quand comptabiliser le dividende à payer

10 L'engagement de payer un dividende doit être comptabilisé dès que ce dividende a été autorisé de manière adéquate et qu'il n'est plus soumis à la discrétion de l'entité, c.-à-d. dès la date à laquelle:

(a) la déclaration du dividende, par exemple par la direction ou par le conseil d'administration, est autorisée par l'autorité compétente, à savoir les actionnaires si la législation locale exige leur approbation, ou

(b) le dividende est déclaré, par exemple par la direction ou par le conseil d'administration, si la législation locale n'exige pas d'autre approbation.

Évaluation du dividende à payer

11 Une entité doit évaluer l'engagement de distribuer des actifs non monétaires à ses propriétaires, au titre de dividendes, à la juste valeur des actifs à distribuer.

▼M17

12 Si une entité donne à ses propriétaires le choix de recevoir soit un actif non-monétaire, soit l'équivalent en trésorerie, l'entité doit estimer le dividende à payer en prenant en compte à la fois la juste valeur de chaque solution et la probabilité que les propriétaires choisissent l'une ou l'autre solution.

13 À la fin de chaque période de reporting et à la date de règlement, l'entité doit examiner et ajuster la valeur comptable du dividende à payer et comptabiliser en capitaux propres, au titre d'ajustements du montant de la distribution, tout changement de la valeur comptable du dividende à payer.

Comptabilisation de l'éventuel écart entre la valeur comptable des actifs distribués et la valeur comptable du dividende à payer au moment où une entité règle le dividende à payer

14 Lorsqu'une entité règle le dividende à payer, elle doit comptabiliser en résultat l'éventuel écart entre la valeur comptable des actifs distribués et la valeur comptable du dividende à payer.

Présentation et informations à fournir

15 Une entité doit présenter l'écart décrit au paragraphe 14 comme un poste distinct en résultat.

16 Une entité doit fournir les informations suivantes, le cas échéant:

(a) la valeur comptable du dividende à payer à l'ouverture et à la clôture de la période; et

(b) l'augmentation ou la diminution de la valeur comptable comptabilisée au cours de la période, conformément au paragraphe 13, à la suite du changement de juste valeur des actifs à distribuer.

17 Si, après la fin de la période de reporting mais avant la date de l'autorisation de publication des états financiers, une entité déclare un dividende consistant à distribuer un actif non-monétaire, elle doit préciser:

(a) la nature de l'actif à distribuer;

(b) la valeur comptable de l'actif à distribuer à la fin de la période de reporting; et

(c) la juste valeur estimée de l'actif à distribuer à la fin de la période de reporting, si elle est différente de sa valeur comptable ainsi que l'information relative à la méthode utilisée pour déterminer cette juste valeur, requise par les paragraphes 27(a) et (b) d'IFRS 7.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

18 Une entité doit appliquer la présente Interprétation à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Une application à titre rétrospectif n'est pas autorisée. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique la présente Interprétation pour une période commençant avant le 1er juillet 2009, elle doit mentionner ce fait mais aussi appliquer IFRS 3 (révisée en 2008), IAS 27 (révisée en mai 2008) et IFRS 5 (révisée par la présente Interprétation).

▼**M18**

INTERPRÉTATION IFRIC 18

Transferts d'actifs provenant de clients

RÉFÉRENCES

— *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*

— IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* (révisée en 2008)

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles*

— IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

— IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*

— IFRIC 12 *Accords de concession de services*

CONTEXTE

1 Dans le secteur des services publics, une entité peut être amenée à recevoir de ses clients des éléments d'immobilisations corporelles qu'elle doit utiliser pour raccorder ces clients à un réseau et pour leur fournir un accès continu à une source d'approvisionnement de matières premières telles que l'électricité, le gaz ou l'eau. À l'inverse, une entité peut recevoir de ses clients de la trésorerie destinée à acquérir ou à construire de tels éléments d'immobilisations corporelles. Généralement, les clients sont tenus de payer des suppléments pour l'achat de biens ou de services selon leur utilisation.

2 Des transferts d'actifs provenant de clients peuvent également se produire dans des secteurs autres que les services publics. Par exemple, une entité qui externalise ses fonctions de technologie de l'information peut transférer ses éléments existants d'immobilisations corporelles au prestataire de services externe.

3 Dans certains cas, le cédant de l'actif peut ne pas être l'entité qui, in fine, disposera de l'accès continu à l'offre de biens ou de services et qui sera la destinataire de ces biens ou de ces services. Toutefois, par commodité, la présente Interprétation fait référence à l'entité transférant l'actif comme étant le client.

CHAMP D'APPLICATION

4 La présente Interprétation s'applique à la comptabilisation de transferts d'éléments d'immobilisations corporelles par des entités qui reçoivent de tels transferts de leurs clients.

5 Les contrats qui entrent dans le champ d'application de cette Interprétation sont les contrats dans lesquels une entité reçoit d'un client un élément d'immobilisations corporelles que l'entité doit ensuite utiliser pour raccorder le client à un réseau ou pour fournir au client un accès continu à une offre de biens ou de services, ou encore les deux.

6 Cette Interprétation s'applique également aux contrats en vertu desquels une entité reçoit d'un client de la trésorerie lorsque ce montant de trésorerie doit être exclusivement utilisé pour construire ou acquérir un élément d'immobilisations corporelles et que l'entité doit ensuite utiliser celui-ci soit pour raccorder le client à un réseau ou pour fournir au client un accès continu à une offre de biens ou de service, ou les deux.

▼**M18**

7 La présente Interprétation ne s'applique pas aux contrats dans lesquels le transfert est soit une subvention publique telle que défini dans IAS 20, soit une infrastructure utilisée dans le cadre d'un accord de concession de services entrant dans le champ d'application de IFRIC 12.

QUESTIONS

8 La présente Interprétation traite des questions suivantes :

(a) Est-il satisfait à la définition d'un actif ?

(b) Si la définition d'un actif est respectée, comment l'élément d'immobilisations corporelles transféré doit-il être évalué lors de sa première comptabilisation ?

(c) Si l'élément d'immobilisations corporelles est évalué à la juste valeur lors de sa comptabilisation initiale, comment le crédit qui en résulte doit-il être comptabilisé ?

(d) Comment l'entité doit-elle comptabiliser un transfert de trésorerie provenant de son client ?

CONSENSUS

Est-il satisfait à la définition d'un actif ?

9 Lorsqu'une entité reçoit d'un client un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles, elle doit évaluer si l'élément transféré satisfait à la définition d'un actif énoncée dans le *Cadre*. En vertu du paragraphe 49(a) du *Cadre*, un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont l'entité attend des avantages économiques futurs. Dans la plupart des circonstances, l'entité obtient le droit de propriété de l'élément d'immobilisations corporelles transféré. Cependant, pour décider de l'existence d'un actif, la question du droit de propriété n'est pas essentielle. Aussi, si le client continue de contrôler l'élément transféré, il ne sera pas satisfait à la définition d'un actif malgré le transfert de propriété.

10 Une entité qui contrôle un actif peut généralement en disposer à sa guise. Par exemple, l'entité peut échanger cet actif contre d'autres actifs, l'utiliser pour produire des biens ou des services, faire payer le prix de son utilisation à des tiers, l'utiliser pour régler des passifs, le détenir ou le distribuer aux propriétaires. Pour apprécier la question du contrôle de l'élément transféré, l'entité qui reçoit d'un client un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles doit considérer tous les faits et circonstances pertinents. Par exemple, même si l'entité doit utiliser l'élément d'immobilisations corporelles transféré pour fournir un ou plusieurs services au client, il peut avoir la capacité de décider des conditions d'exploitation et d'entretien de l'élément d'immobilisations corporelles transféré et de la date de son remplacement. Dans ce cas, l'entité doit normalement conclure qu'elle contrôle l'élément d'immobilisations corporelles transféré.

Comment l'élément d'immobilisations corporelles transféré doit-il être évalué lors de sa première comptabilisation ?

11 Si l'entité conclut qu'il est satisfait à la définition d'un actif, elle doit comptabiliser l'actif transféré en tant qu'élément d'immobilisations corporelles conformément au paragraphe 7 de IAS 16 et évaluer son coût de comptabilisation initiale à la juste valeur conformément au paragraphe 24 de cette Norme.

▼M18

Comment le crédit doit-il être comptabilisé ?

12 La discussion ci-dessous suppose que l'entité qui reçoit un élément d'immobilisations corporelles a conclu que l'élément transféré doit être comptabilisé et évalué conformément aux paragraphes 9 à 11.

13 En vertu du paragraphe 12 de IAS 18, « lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires ». Selon les termes des contrats entrant dans le champ d'application de la présente Interprétation, un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles constituerait un échange de biens ou de services dissemblables. En conséquence, l'entité doit comptabiliser un produit selon IAS 18.

Identifier les services identifiables séparément

14 Une entité peut convenir de fournir une ou plusieurs prestations de services en échange de l'élément d'immobilisations corporelles transféré, comme par exemple raccorder le client à un réseau, lui fournir un accès continu à une offre de biens ou de services, ou les deux. Conformément au paragraphe 13 de IAS 18, l'entité doit identifier les services identifiables séparément qui sont inclus dans le contrat.

15 Les caractéristiques qui indiquent que raccorder le client à un réseau est un service identifiable séparément sont notamment les suivantes :

(a) un raccordement à un service est effectué pour le client et constitue pour ce client une valeur en lui-même;

(b) la juste valeur du service de raccordement peut être évaluée de façon fiable.

16 Une caractéristique qui indique que fournir au client un accès continu à une offre de biens ou de services est un service identifiable séparément est notamment qu'à l'avenir, le client qui effectue le transfert reçoit l'accès continu, les biens ou les services, ou les deux, à un prix inférieur au prix qui serait facturé sans le transfert de l'élément d'immobilisations corporelles.

17 À l'inverse, est bien une caractéristique qui indique que l'obligation de fournir au client un accès continu à une offre de biens ou de services résulte des termes de la licence d'exploitation de l'entité ou de toute autre réglementation plutôt que du contrat relatif au transfert d'un élément d'immobilisations corporelles le fait que les clients qui effectuent le transfert paient le même prix que ceux qui ne le font pas pour un accès continu, ou pour des biens ou des services, ou pour les deux.

Comptabilisation des produits

18 Si un seul service est identifié, l'entité doit comptabiliser les produits lorsque le service est exécuté conformément au paragraphe 20 de IAS 18.

19 Si plusieurs services identifiables séparément sont identifiés, le paragraphe 13 de IAS 18 impose que la juste valeur de la contrepartie totale reçue ou à recevoir pour le contrat soit allouée à chaque service et que les critères de comptabilisation de IAS 18 soient alors appliqués à chaque service.

20 Si un service continu est identifié comme faisant partie du contrat, la période au cours de laquelle le produit doit être comptabilisé pour ce service est généralement déterminée par les termes du contrat conclu avec le client. Si le contrat ne précise pas de période, le produit sera comptabilisé sur une période qui ne sera pas supérieure à la durée d'utilité de l'actif transféré utilisé pour fournir le service continu.

▼**M18**

Comment l'entité doit-elle comptabiliser un transfert de trésorerie provenant de son client ?

21 Lorsqu'une entité reçoit d'un client un transfert de trésorerie, elle doit apprécier si le contrat entre dans le champ d'application de la présente Interprétation conformément au paragraphe 6. Si c'est le cas, l'entité doit apprécier si l'élément d'immobilisations corporelles construit ou acquis répond à la définition d'un actif conformément aux paragraphes 9 et 10. S'il satisfait à la définition d'un actif, l'entité doit comptabiliser l'élément d'immobilisations corporelles à son coût conformément à IAS 16 et comptabiliser le produit conformément aux paragraphes 13 à 20 au montant de trésorerie reçu du client.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

22 Une entité doit appliquer la présente Interprétation à titre prospectif pour les transferts d'actifs provenant de clients reçus à compter du 1er juillet 2009. Une application anticipée est autorisée à condition que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente Interprétation aux transferts passés aient été obtenues au moment où ces transferts se sont produits. Une entité doit mentionner la date à partir de laquelle la présente Interprétation a été appliquée.

▼**M28**

INTERPRÉTATION IFRIC 19

Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres

RÉFÉRENCES

— *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers*

— IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*

— IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*

— IAS 1 *Présentation des états financiers*

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 32 *Instruments financiers: présentation*

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*

CONTEXTE

1 Un débiteur et un créancier peuvent être amenés à renégocier les termes d'un passif financier avec comme résultat que le débiteur éteint le passif, entièrement ou en partie, en émettant des instruments de capitaux propres à l'intention du créancier. Ces transactions sont parfois nommées «conversion de créances en capital». Il a été demandé à l'IFRIC de fournir des commentaires quant à la comptabilisation de telles transactions.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente interprétation traite de la comptabilisation par une entité lorsque les termes d'un passif financier sont renégociés et qu'il en résulte que l'entité émet des instruments de capitaux propres à l'intention d'un créancier pour éteindre entièrement ou en partie ce passif financier. Elle ne traite pas de la comptabilisation par le créancier.

3 Une entité ne doit pas appliquer la présente interprétation dans les situations où:

(a) le créancier est également un actionnaire direct ou indirect et agit en sa capacité de créancier direct ou indirect existant;

(b) le créancier et l'entité sont contrôlés par la même partie ou les mêmes parties avant et après la transaction et la substance de la transaction comporte une distribution de capitaux propres par l'entité ou une contribution en capitaux propres à l'intention de l'entité;

(c) l'extinction du passif financier par l'émission de capitaux propres résulte des termes initiaux du passif financier.

QUESTIONS

4 La présente interprétation traite des questions suivantes:

(a) Les instruments de capitaux propres d'une entité émis afin d'éteindre entièrement ou en partie un passif financier sont-ils une «contrepartie payée» conformément au paragraphe 41 d'IAS 39?

(b) Comment une entité doit-elle évaluer initialement les instruments de capitaux propres émis pour éteindre un tel passif financier?

(c) Comment une entité doit-elle comptabiliser la différence éventuelle entre la valeur comptable du passif financier éteint et le montant de l'évaluation initiale des instruments de capitaux propres émis?

▼**M28**

CONSENSUS

5 L'émission d'instruments de capitaux propres d'une entité à l'intention d'un créancier afin d'éteindre entièrement ou partiellement un passif financier est une contrepartie payée conformément au paragraphe 41 d'IAS 39. Une entité doit sortir un passif financier (ou une partie de passif financier) de son état de situation financière si et seulement s'il est éteint conformément au paragraphe 39 d'IAS 39.

6 Lorsque des instruments de capitaux propres émis à l'intention d'un créancier pour éteindre entièrement ou en partie un passif financier sont initialement comptabilisés, une entité doit les mesurer à la juste valeur des instruments de capitaux propres émis, sauf si cette juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable.

7 Si la juste valeur des instruments de capitaux propres émis ne peut être évaluée de façon fiable, les instruments de capitaux propres doivent être évalués de manière à refléter la juste valeur du passif financier éteint. Lors de l'évaluation de la juste valeur d'un passif financier comportant une composante à vue (par exemple, un dépôt à vue), le paragraphe 49 d'IAS 39 n'est pas appliqué.

8 Si une partie seulement de l'actif financier est éteinte, l'entité doit apprécier si, pour partie, la contrepartie payée est liée à une modification des termes du passif restant. Si une partie de la contrepartie payée est liée à une modification des termes de la partie restante du passif, l'entité doit répartir la contrepartie payée entre la partie de passif éteinte et la partie de passif restante. L'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents en rapport avec la transaction lorsqu'elle effectue cette répartition.

9 La différence entre la valeur comptable du passif financier (ou de la partie du passif financier) éteint et la contrepartie payée doit être comptabilisée dans le compte de résultat conformément au paragraphe 41 d'IAS 39. Les instruments de capitaux propres émis doivent être comptabilisés initialement et évalués à la date où le passif financier (ou la partie du passif financier) est éteint.

10 Lorsqu'une partie seulement du passif financier est éteinte, la contrepartie doit être répartie conformément au paragraphe 8. La contrepartie allouée au passif restant doit faire partie de l'appréciation visant à déterminer si les termes de ce passif restant ont été modifiés de manière substantielle. Si le passif restant a été modifié de manière substantielle, l'entité doit comptabiliser cette modification comme une extinction du passif initial et la comptabilisation d'un nouveau passif, comme l'exige le paragraphe 40 d'IAS 39.

11 Une entité doit indiquer un résultat comptabilisé selon les paragraphes 9 et 10 dans des postes distincts dans le résultat ou dans les notes.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

12 Une entité doit appliquer la présente interprétation au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2010. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique la présente interprétation à une période commençant avant le 1er juillet 2010, elle en fait état.

13 Une entité doit appliquer un changement de méthode comptable selon IAS 8 à partir du début de la première période présentée à titre comparatif.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-7

Introduction de l'euro

RÉFÉRENCES

▼M5

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

▼B

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 10 *Événements postérieurs à la* ►M5 *fin de la période de reporting* ◄ (révisée en 2003)

— IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* (révisée en 2003)

▼M11

— IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* (révisée en 2008)

▼B

QUESTION

1 À compter du 1er janvier 1999, date de démarrage effectif de l'Union économique et monétaire (UEM), l'euro deviendra une monnaie à part entière et les cours de conversion entre l'euro et les monnaies nationales participantes seront fixés irrévocablement; en d'autres termes, le risque d'écarts de conversion ultérieurs lié à ces monnaies est éliminé à partir de cette date.

2 La question porte sur l'application d'IAS 21 au passage à l'euro des monnaies nationales des États membres participants de l'Union européenne («le passage à l'euro»).

CONSENSUS

3 Les dispositions d'IAS 21 concernant la conversion des transactions en monnaies étrangères et des états financiers des entités étrangères doivent être strictement appliquées lors du passage à l'euro. La même logique s'applique à la fixation des taux de change lorsque d'autres pays se joindront à l'UEM lors d'étapes ultérieures.

4 Ceci veut dire, en particulier, que:

a) les actifs et passifs monétaires libellés en monnaies étrangères résultant de transactions doivent continuer à être convertis dans la monnaie fonctionnelle des états financiers au cours de clôture. Tout écart de conversion en résultant doit être comptabilisé en produits ou en charges immédiatement, à cela près que l'entité doit continuer d'appliquer sa méthode comptable existante pour les profits et les pertes de change liés aux couvertures des risques de change sur des transactions futures;

▼M11

b) les écarts de conversion cumulés liés à la conversion des états financiers des activités à l'étranger comptabilisés en autres éléments du résultat global, doivent être cumulés en capitaux propres et reclassés ensuite des capitaux propres en résultat uniquement lors de la sortie totale ou partielle de l'investissement net dans l'activité à l'étranger; et

▼B

c) les écarts de conversion résultant de la conversion des passifs libellés dans des monnaies participantes ne doivent pas être inclus dans la valeur comptable des actifs liés.

DATE DU CONSENSUS

Octobre 1997.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 1er juin 1998. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions d'IAS 8.

▼M5

IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 4. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼M11

IAS 27 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 4(b). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2009. Si une entité applique IAS 27 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-10

Aide publique — absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*

QUESTION

1 Dans certains pays, l'aide publique aux entités peut avoir pour but l'encouragement ou le soutien à long terme des activités commerciales soit dans certaines régions, soit dans certains secteurs d'activité. Les conditions d'éligibilité à une telle aide peuvent ne pas être spécifiquement liées aux activités opérationnelles de l'entité. Des exemples de telles aides sont les transferts de ressources publiques aux entités qui:

a) exercent dans un secteur d'activité particulier;

b) poursuivent une activité dans des secteurs d'activité récemment privatisés; ou

c) débutent ou poursuivent leurs activités dans des zones sous-développées.

2 La question est de savoir si une telle aide publique est une «subvention publique» entrant dans le champ d'application d'IAS 20 et, en conséquence, doit être comptabilisée selon cette norme.

CONSENSUS

3 L'aide publique aux entités répond à la définition des subventions publiques d'IAS 20, même s'il n'y a pas de conditions spécifiques liées aux activités opérationnelles de l'entité autres que l'obligation d'exercer son activité dans certaines régions ou dans certains secteurs d'activité. En conséquence, de telles subventions ne doivent pas être créditées directement ►**M5** aux intérêts des actionnaires ◄.

DATE DU CONSENSUS

Janvier 1998.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 1er août 1998. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

▼B

INTERPRÉTATION DE SIC-12

Consolidation — entités ad hoc

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 19 *Avantages du personnel*

— IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*

— IAS 32 *Instruments financiers: présentation*

— IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*

QUESTION

1 Une entité peut être créée pour réaliser un objectif limité et bien défini (par exemple, effectuer une location, des activités de recherche et développement, ou une titrisation d'actifs financiers). Une telle entité ad hoc [Special Purpose Entity («SPE»)] peut prendre la forme d'une société commerciale, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité juridique. Les entités ad hoc sont souvent créées avec des clauses juridiques qui imposent des limites strictes et quelquefois permanentes du pouvoir de décision de l'organe de direction, du gérant ou de la direction quant aux opérations de l'entité ad hoc. Fréquemment, ces dispositions stipulent que la politique de conduite qui fixe les activités courantes de l'entité ad hoc ne peut pas être modifiée, sinon peut-être par son créateur ou son initiateur (c'est-à-dire qu'elles fonctionnent pour ainsi dire en «pilotage automatique»).

2 L'initiateur (ou l'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée) transfère fréquemment des actifs à l'entité ad hoc, obtient le droit d'utiliser les actifs détenus par l'entité ad hoc ou réalise des services pour l'entité ad hoc, tandis que les autres parties («les apporteurs de capitaux») peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc. Une entité qui se livre à des transactions avec une entité ad hoc (fréquemment, le créateur ou l'initiateur) peut, en substance, contrôler l'entité ad hoc.

3 Une part d'intérêt dans une entité ad hoc peut, par exemple, prendre la forme d'un instrument d'emprunt, d'un instrument de capitaux propres, d'un droit de participation, d'un intérêt résiduel ou d'un contrat de location. Certaines parts d'intérêts peuvent simplement procurer au détenteur un taux de rentabilité fixé ou prévu à l'avance, tandis que d'autres peuvent donner au détenteur des droits ou accès à d'autres avantages économiques futurs des activités de l'entité ad hoc. Dans la plupart des cas, le créateur ou l'initiateur (ou l'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée) conserve une part d'intérêt importante dans les activités de l'entité ad hoc, quand bien même il ne peut détenir qu'une part faible ou nulle dans les capitaux propres de l'entité ad hoc.

4 IAS 27 impose la consolidation d'entités qui sont contrôlées par l'entité présentant les états financiers. Cependant, la norme ne fournit pas de commentaire explicite sur la consolidation des entités ad hoc.

5 La question est de savoir dans quelles circonstances une entité doit consolider une entité ad hoc.

6 La présente interprétation ne s'applique ni aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi ni aux autres régimes d'avantages du personnel à long terme auxquels s'applique IAS 19.

▼B

7 Un transfert d'actifs d'une entité à une entité ad hoc peut être qualifié de vente par cette entité. Même si le transfert satisfait effectivement aux conditions de vente, les dispositions d'IAS 27 et la présente interprétation peuvent signifier que l'entité doit consolider l'entité ad hoc. La présente interprétation ne concerne ni les circonstances dans lesquelles un traitement de vente s'appliquerait à l'entité ni l'élimination des conséquences d'une telle vente lors de la consolidation.

CONSENSUS

8 Une entité ad hoc doit être consolidée quand, en substance, la relation entre l'entité ad hoc et l'entité indique que l'entité ad hoc est contrôlée par cette entité.

9 Dans le contexte d'une entité ad hoc, le contrôle peut résulter de la prédétermination des activités de l'entité ad hoc (fonctionnant en «pilotage automatique») ou d'une autre façon. IAS 27.13 indique plusieurs circonstances dans lesquelles le contrôle existe, même si l'entité détient 50 % ou moins des droits de vote d'une autre entité. De même, le contrôle peut exister, même dans des cas où une entité ne détient qu'une faible, voire aucune, part des capitaux propres de l'entité ad hoc. L'application du concept de contrôle impose, dans chaque cas, l'exercice du jugement à la lumière de tous les facteurs pertinents.

10 En plus des situations décrites dans IAS 27.13, les circonstances suivantes peuvent, par exemple, indiquer une relation dans laquelle une entité contrôle une entité ad hoc et doit, en conséquence, consolider cette entité ad hoc (des commentaires supplémentaires sont donnés dans l'annexe de la présente interprétation):

a) en substance, les activités de l'entité ad hoc sont menées pour le compte de l'entité selon ses besoins opérationnels spécifiques de façon à ce que l'entité obtienne des avantages de l'activité de l'entité ad hoc;

b) en substance, l'entité a les pouvoirs de décision pour obtenir la majorité des avantages des activités de l'entité ad hoc ou, en mettant en place un mécanisme «de pilotage automatique», l'entité a délégué ces pouvoirs de décision;

c) en substance, l'entité a le droit d'obtenir la majorité des avantages de l'entité ad hoc et par conséquent peut être exposée aux risques liés aux activités de l'entité ad hoc; ou

d) en substance, l'entité conserve la majorité des risques résiduels ou inhérents à la propriété relatifs à l'entité ad hoc ou à ses actifs afin d'obtenir des avantages de ses activités.

11 [Supprimé]

DATE DU CONSENSUS

Juin 1998.

▼B

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon IAS 8.

Une entité doit appliquer les amendements énoncés au paragraphe 6 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique IFRS 2 au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-13

Entités contrôlées en commun — apports non monétaires par des coentrepreneurs

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles*

— IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

— IAS 31 *Participations dans des coentreprises*

QUESTION

1 IAS 31.48 se réfère à la fois aux apports et aux ventes entre un coentrepreneur et une coentreprise comme suit: «Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation d'une partie quelconque du profit ou de la perte relative à la transaction doit refléter la substance de la transaction.» De plus, IAS 31.24 prévoit qu'«une entité sous contrôle conjoint est une coentreprise qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation». Il n'y a pas de commentaire explicite sur la comptabilisation de profits et de pertes résultant d'apports d'actifs non monétaires à des entités contrôlées conjointement (jointly controlled entities, «JCE»).

2 Des apports à une entité contrôlée conjointement sont des transferts d'actifs par des coentrepreneurs en échange d'une part dans les capitaux propres d'une JCE. De tels apports peuvent prendre des formes diverses. Les apports peuvent être réalisés, simultanément, par les coentrepreneurs lors de la création de la JCE ou ultérieurement. La contrepartie reçue par le(s) coentrepreneur(s) en échange des actifs apportés à la JCE peut également comporter de la trésorerie ou une autre contrepartie qui ne dépend pas des flux de trésorerie futurs de la JCE («contrepartie complémentaire»).

3 Les questions sont de savoir:

a) quand la partie appropriée des profits ou des pertes résultant d'un apport d'actif non monétaire à une JCE en échange d'une part dans les capitaux propres de la JCE doit être comptabilisée par le coentrepreneur dans ►**M5** l'état du résultat ◄;

b) comment doit être comptabilisée par le coentrepreneur une contrepartie complémentaire; et

c) comment doit être présenté tout profit ou perte latent dans les états financiers consolidés du coentrepreneur.

4 La présente interprétation traite de la comptabilisation par le coentrepreneur d'apports non monétaires à une JCE en échange d'une part de capitaux propres dans la JCE qui est comptabilisée soit selon la méthode de mise en équivalence, soit selon l'intégration proportionnelle.

CONSENSUS

5 Dans son application d'IAS 31.48 concernant les apports non monétaires à une JCE en échange d'une part dans les capitaux propres de la JCE, un coentrepreneur doit comptabiliser en résultat de la période la partie d'un profit ou d'une perte qui est attribuable aux intérêts dans les capitaux propres des autres coentrepreneurs, sauf quand:

▼B

a) les risques et avantages significatifs attachés au droit de propriété de(s) l'actif(s) non monétaire(s) apporté(s) n'ont pas été transférés à la JCE; ou

b) le profit ou la perte relatifs à l'apport non monétaire ne peuvent pas être mesurés de façon fiable; ou

c) la transaction d'apport n'a pas de substance commerciale, au sens d'IAS 16.

Si l'exception a), b) ou c) s'applique, le profit ou la perte sont considérés comme latents et ne sont donc pas comptabilisés en résultat, sauf si le paragraphe 6 s'applique également.

6 Si, en plus de recevoir une part de capitaux propres dans la JCE, un coentrepreneur reçoit des actifs monétaires ou non monétaires, une partie appropriée du profit ou de la perte sur la transaction doit être comptabilisée par le coentrepreneur en résultat.

7 Les profits ou pertes latents relatifs à des apports d'actifs non monétaires à des JCE doivent être éliminés des actifs sous-jacents concernés selon la méthode de l'intégration proportionnelle ou des titres selon la méthode de la mise en équivalence. De tels profits ou pertes latents ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes différés dans ►**M5** l'état de situation financière ◄ consolidé du coentrepreneur.

8-13 [Non applicable aux seules interprétations]

DATE DU CONSENSUS

Juin 1998.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

14 Les amendements de la comptabilisation concernant les transactions d'apports non monétaires spécifiées dans le paragraphe 5 sont appliqués prospectivement aux transactions futures.

15 Une entité doit appliquer les amendements apportés à la présente interprétation par IAS 16 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme à une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-15

Avantages dans les contrats de location simple

RÉFÉRENCES

▼M5

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

▼B

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003)

QUESTION

1 Pour négocier un nouveau contrat de location simple ou le renouveler, le bailleur peut consentir des avantages au locataire afin de conclure l'accord. Des exemples de tels avantages sont un versement en espèces au locataire ou un remboursement de dépenses ou la prise en charge par le bailleur de coûts qui sont, en principe, supportés par le locataire (comme les coûts de relocation, les aménagements des locaux loués et les coûts associés à un engagement de location du locataire préexistant). Des loyers gratuits ou réduits peuvent aussi être consentis au titre des périodes initiales du contrat de location.

2 La question est de savoir comment comptabiliser dans les états financiers du bailleur et du locataire ces avantages liés à une location simple.

CONSENSUS

3 Tous les avantages consentis pour la négociation ou le renouvellement d'un contrat de location simple doivent être comptabilisés comme étant constitutifs de la contrepartie acceptée pour l'utilisation de l'actif loué, quelles que soient la nature, la forme et la date de paiement de ces avantages.

4 Le bailleur doit comptabiliser le coût cumulé de ces avantages comme une réduction des revenus locatifs sur la durée du contrat de location sur une base linéaire, à moins qu'une autre méthode systématique ne soit représentative de la façon dont l'avantage relatif au bien loué se consomme dans le temps.

5 Le locataire doit comptabiliser le profit cumulé des avantages comme une diminution de la charge locative sur la durée du contrat de location sur une base linéaire, à moins qu'une autre méthode systématique ne soit représentative de la façon dont le locataire tire avantage dans le temps de l'utilisation du bien loué.

6 Des coûts encourus par le locataire, incluant les coûts liés à une location préexistante (par exemple, des coûts au titre de la résiliation, de la relocation ou des améliorations d'agencements ou d'aménagements), doivent être comptabilisés par le locataire selon les normes applicables pour ces coûts, y compris les coûts qui sont effectivement remboursés sous la forme d'un avantage contractuel.

DATE DU CONSENSUS

Juin 1998.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur pour les contrats de location prenant effet à compter du 1er janvier 1999.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-21

Impôt sur le résultat — recouvrement des actifs non amortissables réévalués

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 12 *Impôts sur le résultat*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003)

— IAS 40 *Immeubles de placement* (révisée en 2003)

QUESTION

1 Selon IAS 12.51, l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à ►**M5** la fin de la période de reporting ◄, à recouvrer ou à régler la valeur comptable des actifs et passifs donnant lieu à des différences temporelles.

2 IAS 12.20 note que la réévaluation d'un actif n'affecte pas toujours le bénéfice imposable (la perte fiscale) de la période au cours de laquelle est effectuée la réévaluation et que la base fiscale de l'actif n'est pas nécessairement ajustée du fait de la réévaluation. Si le recouvrement futur de la valeur comptable est imposable, toute différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé.

3 La question est de savoir comment interpréter le terme «recouvrement» concernant un actif qui n'est pas amorti (actif non amortissable) et qui est réévalué selon le paragraphe 31 d'IAS 16.

4 La présente interprétation s'applique également aux immeubles de placement qui sont comptabilisés pour les montants réévalués selon IAS 40.33 mais qui seraient considérés comme non amortissables si IAS 16 devait être appliquée.

CONSENSUS

5 L'actif ou le passif d'impôt différé qui est généré par la réévaluation d'un actif non amortissable conformément à IAS 16.31 doit être évalué sur la base des conséquences fiscales qu'aurait le recouvrement de la valeur comptable de cet actif par le biais d'une vente, quelle que soit la base d'évaluation de la valeur comptable de cet actif. En conséquence, si la réglementation fiscale spécifie un taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de la vente d'un actif différent du taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de l'utilisation d'un actif, c'est le premier taux qui est appliqué pour évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé relatif à un actif non amortissable.

DATE DU CONSENSUS

Août 1999.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-25

Impôt sur le résultat — changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires

RÉFÉRENCES

▼M5

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

▼B

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 12 *Impôts sur le résultat*

QUESTION

1 Un changement de la situation d'une entité ou de ses actionnaires au regard de l'impôt peut avoir des conséquences pour l'entité en augmentant ou diminuant ses actifs ou passifs d'impôt. Un changement de ce type peut, par exemple, survenir lors de l'admission à la cote des instruments de capitaux propres d'une entité ou lors de la restructuration de ses capitaux propres. Il peut également se produire lorsqu'un actionnaire ayant le contrôle part s'installer dans un pays étranger. À la suite d'un tel événement, une entité peut être imposée différemment; il peut en résulter pour elle un gain ou une perte d'incitations fiscales, ou elle peut être soumise à l'avenir à un taux d'imposition différent.

2 Un changement de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires peut avoir un impact immédiat sur les actifs ou passifs d'impôt exigible de l'entité. Le changement peut également augmenter ou réduire les actifs et les passifs d'impôt différé comptabilisés par l'entité, selon l'impact que le changement de statut fiscal a sur les conséquences fiscales qui résulteront du recouvrement ou du règlement de la valeur comptable des actifs et passifs de l'entité.

3 La question est de savoir comment une entité doit comptabiliser les conséquences fiscales d'un changement de son statut fiscal ou de celui de ses actionnaires.

CONSENSUS

▼M5

4 Un changement de statut fiscal d’une entité ou de ses actionnaires ne donne pas lieu à des augmentations ou à des diminutions des montants comptabilisés hors résultat. Les conséquences sur l’impôt exigible et l’impôt différé d’un changement de statut fiscal doivent être incluses dans le résultat net de la période, à moins que ces conséquences n’aient trait à des transactions et des événements dont le résultat, sur la même période ou sur une période différente, est un montant porté directement au crédit ou au débit du montant des capitaux propres comptabilisés ou des montants comptabilisés en autres éléments du résultat global. Les conséquences fiscales qui ont trait à des modifications du montant des capitaux propres comptabilisés, au cours de la même période ou d’une période différente (non compris dans le résultat net), doivent être portées directement au débit ou au crédit des capitaux propres. Ces conséquences fiscales relatives à des montants comptabilisés en autres éléments du résultat global doivent être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

▼B

DATE DU CONSENSUS

Août 1999.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

▼M5

IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 4. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-27

Évaluation de la substance des transactions impliquant la forme juridique d'un contrat de location

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 11 *Contrats de construction*

— IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003)

— IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

— IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation* (révisée en 2003)

— IFRS 4 *Contrats d'assurance*

QUESTION

1 Une entité peut conclure avec une ou des parties non liées (un investisseur) une transaction ou une série de transactions structurées (un accord) prenant la forme juridique d'un contrat de location. Une entité peut, par exemple, louer des actifs à un investisseur et reprendre ces mêmes actifs en location ou vendre légalement des actifs et reprendre ces mêmes actifs en location. La forme de chaque accord et ses termes et conditions peuvent varier considérablement. Dans l'exemple de la location et de la reprise en location, il se peut que l'accord soit conçu pour donner à l'investisseur un avantage fiscal qu'il partage avec l'entité sous la forme d'une commission et non pas pour transférer le droit d'utiliser un actif.

2 Lorsqu'un accord passé avec un investisseur prend la forme juridique d'un contrat de location, les questions sont de savoir:

a) comment déterminer si des transactions en série sont liées et si ces transactions doivent être comptabilisées comme une transaction unique;

b) si l'accord satisfait à la définition d'un contrat de location selon IAS 17 et, s'il ne satisfait pas à cette définition:

i) si un compte d'investissement séparé et les obligations liées au paiement des loyers qui pourraient exister représentent des actifs et des passifs de l'entité [voir l'exemple décrit au paragraphe 2a) de l'appendice A];

ii) comment l'entité doit comptabiliser les autres obligations résultant de l'accord; et

iii) comment l'entité doit comptabiliser la commission qu'elle pourrait recevoir d'un investisseur.

CONSENSUS

3 Des transactions en série prenant la forme juridique d'un contrat de location sont liées et doivent être comptabilisées comme une transaction unique lorsque leur incidence économique globale ne peut se comprendre sans faire référence à la série de transactions comme un tout. C'est le cas, par exemple, lorsque les transactions en série sont étroitement liées, négociées comme une transaction unique et qu'elles se produisent simultanément ou selon une séquence continue (l'appendice A fournit des exemples qui illustrent l'application de la présente interprétation).

▼B

4 La comptabilisation doit refléter la substance de l'accord. Tous les aspects et toutes les implications d'un accord doivent être évalués pour déterminer sa substance, et un certain poids doit être attribué aux aspects et aux implications qui ont une incidence économique.

5 IAS 17 s'applique lorsque la substance d'un accord inclut le transfert du droit d'utiliser un actif pendant une période de temps convenue. Les indicateurs qui, individuellement, démontrent qu'un accord ne peut pas, en substance, impliquer un contrat de location selon IAS 17 sont les suivants (l'appendice B fournit des exemples qui illustrent l'application de la présente interprétation):

a) une entité conserve tous les risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent et bénéficie quasiment des mêmes droits quant à son utilisation qu'avant l'accord;

b) la principale justification de l'accord n'est pas de transférer le droit d'utilisation d'un actif mais d'obtenir un avantage fiscal particulier; et

c) l'accord inclut une option dont les conditions rendent la levée presque certaine (par exemple, une option de vente exerçable à un prix suffisamment supérieur à la juste valeur attendue lorsqu'elle deviendra exerçable).

6 Pour déterminer si, en substance, un compte d'investissement séparé et des obligations liées au paiement des loyers représentent des actifs et des passifs de l'entité, il convient d'appliquer les définitions et les commentaires des paragraphes 49 à 64 du *cadre*. Les indicateurs qui, collectivement, démontrent qu'en substance, un compte d'investissement séparé et les obligations liées au paiement des loyers ne satisfont pas aux définitions d'un actif et d'un passif et ne doivent pas être comptabilisés par l'entité sont les suivants:

a) l'entité n'est pas en mesure de contrôler le compte d'investissement vers la poursuite de ses propres objectifs et elle n'est pas obligée d'effectuer les paiements locatifs. Cela est le cas, par exemple, lorsqu'un montant payé d'avance est placé dans un compte d'investissement séparé pour protéger l'investisseur et ne peut être utilisé que pour payer ce dernier, lorsque l'investisseur accepte que les obligations liées au paiement des loyers soient honorées en prélevant sur les fonds du compte d'investissement et que l'entité n'a pas la faculté de retenir les paiements effectués à l'investisseur à partir de ce compte;

b) l'entité n'a qu'un risque faible d'avoir à rembourser l'intégralité de la commission reçue d'un investisseur et vraisemblablement d'avoir à payer une somme supplémentaire ou, lorsqu'elle n'a reçu aucune commission, n'a qu'un risque faible d'avoir une somme à payer au titre d'autres obligations (une garantie, par exemple). Il n'existe qu'un risque faible de paiement lorsque, par exemple, les termes de l'accord lui imposent d'investir une somme payée d'avance dans des actifs sans risque qui devraient générer des flux de trésorerie suffisants pour exécuter ses obligations liées au paiement des loyers; et

c) les seuls flux de trésorerie attendus selon l'accord, en dehors des flux de trésorerie initiaux au commencement de l'accord, sont les paiements des loyers effectués uniquement à partir de fonds retirés du compte d'investissement séparé, constitué avec les flux de trésorerie initiaux.

7 D'autres obligations d'un accord, y compris toutes les garanties fournies et les obligations encourues lors d'une résiliation anticipée, doivent être comptabilisées selon les dispositions d'IAS 37, d'IAS 39, ou d'IFRS 4, en fonction de leurs termes.

▼B

8 Les critères énoncés au paragraphe 20 d'IAS 18 doivent être appliqués aux faits et circonstances de chaque accord pour déterminer à quel moment il faut comptabiliser en tant que produit une commission qu'une entité pourrait recevoir. Des facteurs tels que le fait de savoir s'il y a implication continue sous la forme d'obligations de performances futures significatives indispensables pour que la commission soit acquise, si des risques sont conservés, les termes d'éventuels accords de garantie et le risque d'avoir à rembourser la commission devront être examinés. Les indicateurs qui, individuellement, démontrent qu'il est inapproprié de comptabiliser en produit le montant intégral de la commission au moment où elle est reçue, si elle est reçue au début de l'accord, sont notamment les suivants:

a) des obligations d'exécuter ou de s'abstenir de certaines activités importantes conditionnent l'acquisition de la commission reçue; en conséquence, l'exécution d'un accord juridiquement irrévocable n'est pas l'acte le plus important imposé par l'accord;

b) des limitations imposées à l'utilisation de l'actif sous-jacent ont pour effet pratique de restreindre et de modifier sensiblement la faculté pour l'entité d'utiliser l'actif (par exemple de le réduire, de le vendre ou de le donner en garantie);

c) la possibilité de rembourser un quelconque montant de la commission et éventuellement de payer un montant supplémentaire n'est pas faible. Il en est ainsi, par exemple, lorsque:

i) l'actif sous-jacent n'est pas un actif spécialisé dont l'entité a besoin pour conduire son activité et qu'en conséquence, il est possible que l'entité paye un certain montant pour résilier l'accord de manière anticipée; ou lorsque

ii) l'entité est tenue par les termes de l'accord, ou a un pouvoir discrétionnaire partiel ou total, d'investir un montant payé d'avance dans des actifs comportant un montant de risque de change, d'intérêt ou de crédit) plus que non significatif. Dans ce cas, le risque que la valeur de l'investissement soit insuffisante pour exécuter les obligations liées au paiement des loyers n'est pas faible et, en conséquence, il est possible que l'entité soit tenue d'acquitter un certain montant.

9 La commission doit être présentée dans ►**M5** l'état du résultat global ◄ sur la base de sa nature et de sa réalité économique.

INFORMATIONS À FOURNIR

10 Tous les aspects d'un accord n'impliquant pas, en substance, un contrat de location selon IAS 17 doivent être considérés lors de la détermination des informations appropriées à fournir pour comprendre l'accord et le traitement comptable adopté. Pour chacune des périodes d'existence d'un accord, l'entité doit fournir les informations suivantes:

a) une description de l'accord incluant:

i) l'actif sous-jacent et les éventuelles restrictions limitant son utilisation;

ii) la durée de vie et les autres termes importants de l'accord;

iii) les transactions qui sont liées, y compris les options; et

b) le traitement comptable appliqué à toute commission reçue, le montant comptabilisé en tant que produit au cours de la période et le poste ►**M5** de l'état du résultat global ◄ dans lequel il est comptabilisé.

▼B

11 Les informations à fournir selon le paragraphe 10 de la présente interprétation doivent être fournies individuellement pour chaque accord ou globalement pour chaque catégorie d'accords. Une catégorie est un regroupement d'accords dont les actifs sous-jacents sont de nature similaire **(des centrales électriques, par exemple).**

DATE DU CONSENSUS

Février 2000.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-29

▼M9

Accords de concession de services: informations à fournir

▼B

RÉFÉRENCES

▼M5

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

▼B

— IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003)

— IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003)

— IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

— IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (révisée en 2004)

QUESTION

1 Une entité (le concessionnaire) peut passer un accord avec une autre entité (le concédant) pour l'offre de services permettant au public d'avoir accès à des prestations économiques et sociales majeures. Le concédant peut être une entité publique ou privée, y compris un organisme public. Les prestations de distribution d'eau et de traitement de l'eau, les autoroutes, parkings, tunnels, ponts, aéroports et réseaux de télécommunications sont des exemples d'accords de concession de services. Un certain nombre de services internes (par exemple, le service de cafétéria, la maintenance des bâtiments, des fonctions comptables ou de technologie de l'information) qu'une entité externalise sont des exemples d'accords qui ne sont pas des accords de concession de services.

2 Un accord de concession de services implique généralement le transfert par le concédant au concessionnaire, pour toute la durée de la concession:

a) du droit d'offrir des services permettant au public d'avoir accès à des prestations économiques et sociales majeures; et

b) dans certains cas, du droit d'utiliser des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles et/ou des actifs financiers spécifiés;

en échange de l'engagement pris par le concessionnaire:

c) d'offrir les services conformément à certains termes et conditions pendant la durée de la concession; et

d) s'il y a lieu, de restituer, en fin de concession, les droits reçus au début de la concession et/ou acquis pendant la durée de la concession.

3 La caractéristique commune à tous les accords de concession de services est le fait que le concessionnaire à la fois reçoit un droit et contracte une obligation d'offrir des services publics.

4 La question qui se pose est de savoir quelles informations doivent être fournies dans les notes aux états financiers d'un concessionnaire et d'un concédant.

▼B

5 Certains aspects et certaines informations à fournir concernant certains accords de concession de services sont déjà traités dans les normes internationales d'information financière existantes (par exemple, IAS 16 s'applique aux acquisitions d'immobilisations corporelles, IAS 17 aux contrats de location d'actifs et IAS 38 aux acquisitions d'immobilisations incorporelles). Mais un accord de concession de services peut impliquer des contrats non (entièrement) exécutés qui ne sont pas traités dans les normes internationales d'information financière, sauf si les contrats sont déficitaires, auquel cas c'est IAS 37 qui s'applique. En conséquence, la présente interprétation traite des informations supplémentaires à fournir pour les accords de concession de services.

CONSENSUS

6 Lors de la détermination des informations appropriées à fournir dans les notes aux états financiers, il faut considérer tous les aspects d'un accord de concession de services. Pour chaque période, un concessionnaire et un concédant doivent fournir les informations suivantes:

a) une description de l'accord;

b) les termes importants de l'accord qui peuvent affecter le montant, l'échéancier et la certitude des flux de trésorerie futurs (par exemple, la durée de la concession, les dates de refixation du prix et la base de détermination de la refixation ou de la renégociation du prix);

c) la nature et l'étendue (par exemple quantité, durée ou montant, selon le cas) des:

i) droits d'utiliser des actifs spécifiés;

ii) obligations de fournir ou droits d'attendre la fourniture de services;

iii) obligations d'acquérir ou de construire des immobilisations corporelles;

iv) obligations de remettre ou droits de recevoir des actifs spécifiés en fin de concession;

v) options de renouvellement et de résiliation; et

vi) autres droits et obligations (révision générale, par exemple); et

d) les changements apportés à l'accord durant la période ►M9 ; et ◄

▼M9

e) la manière dont l'accord de services a été classifié.

6A Un concessionnaire indique le montant des revenus et des profits et pertes comptabilisés au cours de l'exercice au titre des actifs financiers ou des immobilisations incorporelles reçus en contrepartie de services de construction.

▼B

7 Les informations à fournir selon le paragraphe 6 de la présente interprétation doivent être fournies individuellement pour chaque accord de concession de services ou globalement pour chaque catégorie d'accords de concession de services. Une catégorie est un regroupement d'accords de concession de services impliquant des services de nature similaire (par exemple, encaissement de péages, services de télécommunications et de traitement de l'eau).

▼B

DATE DU CONSENSUS

Mai 2001.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-31

Produit des activités ordinaires — opérations de troc impliquant des services de publicité

RÉFÉRENCES

— IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

— IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

QUESTION

1 Une entité (le vendeur) peut s'engager dans une opération de troc pour l'offre de services de publicité en échange de services de publicité reçus de son client (le client). Des publicités peuvent être diffusées sur l'internet ou par voie d'affichage, de messages publicitaires à la radio ou à la télévision, de publication dans des magazines ou des revues, ou utiliser tout autre média.

2 Dans certains cas, l'échange se fait sans contrepartie en trésorerie ou autre entre les entités. Dans d'autres cas, les entités échangent également des montants de trésorerie ou autre contrepartie identiques ou pratiquement identiques.

3 Un vendeur qui fournit des services de publicité dans le cadre de ses activités ordinaires comptabilise en produits des activités ordinaires, selon IAS 18, les produits générés par une opération de troc impliquant des services de publicité lorsque, entre autres critères, les services échangés sont dissemblables (IAS 18.12) et le montant des produits peut être évalué de façon fiable [IAS 18.20 a)]. La présente interprétation s'applique uniquement aux échanges de services de publicité dissemblables. Un échange de services de publicité semblables n'est pas une transaction générant des produits des activités ordinaires selon IAS 18.

4 La question est de savoir dans quelles circonstances un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité reçus ou fournis dans une opération de troc.

CONSENSUS

5 Les produits d'une opération de troc impliquant de la publicité ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus. Mais un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité qu'il offre dans une opération de troc, par référence uniquement à des opérations autres que de troc qui:

a) impliquent une publicité semblable à la publicité de l'opération de troc;

b) se produisent fréquemment;

c) représentent un montant et un nombre prépondérant de transactions comparées à toutes les transactions d'offre de publicité semblable à la publicité de l'opération de troc;

d) impliquent une contrepartie en trésorerie et/ou une autre forme de contrepartie (par exemple, des titres négociables, des actifs non monétaires et autres services) dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable; et

e) n'impliquent pas la même contrepartie que l'opération de troc.

DATE DU CONSENSUS

Mai 2001.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

▼B

INTERPRÉTATION SIC-32

Immobilisations incorporelles — coûts liés aux sites web

RÉFÉRENCES

▼M5

— IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)

▼B

— IAS 2 *Stocks* (révisée en 2003)

— IAS 11 *Contrats de construction*

— IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003)

— IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003)

— IAS 36 *Dépréciation d'actifs* (révisée en 2004)

— IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (révisée en 2004)

— IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*

QUESTION

1 Une entité peut encourir des frais internes pour le développement et l'exploitation de son propre site web en vue d'un accès interne ou externe. Un site web conçu en vue d'un accès externe peut être utilisé à diverses fins telles que la promotion et la publicité des propres produits et services de l'entité, la prestation de services électroniques et la vente de produits et de services. Un site web conçu en vue d'un accès interne peut être utilisé pour mémoriser les politiques de la société et les coordonnées des clients, et rechercher l'information pertinente.

2 Les étapes du développement d'un site web peuvent être décrites comme suit:

a) planification — comprend la réalisation d'études de faisabilité, la définition d'objectifs et de spécifications, l'évaluation des options et le choix des préférences;

b) développement des applications et de l'infrastructure — comprend l'obtention d'un nom de domaine, l'achat et le développement du matériel et du logiciel d'exploitation, l'installation des applications développées et les tests préalables à la mise en œuvre;

c) création graphique — comprend la mise au point de la présentation des pages web;

d) développement du contenu — comprend la création, l'acquisition, la préparation et le chargement d'informations sous forme de graphismes ou de textes sur le site web avant son achèvement. Cette information peut être mémorisée dans des bases de données distinctes qui sont intégrées dans (ou auxquelles on a accès depuis) le site web ou codée directement dans les pages web.

3 Dès l'achèvement du développement du site web, la phase d'exploitation commence. Pendant cette phase, une entité tient à jour et améliore les applications, l'infrastructure, la conception graphique et le contenu du site web.

4 Lors de la comptabilisation des frais internes encourus par l'entité dans le développement et l'exploitation de son propre site web en vue d'un accès interne ou externe, les questions sont:

a) de savoir si le site web est une immobilisation incorporelle générée en interne soumise aux dispositions d'IAS 38; et

▼B

b) quel est le traitement comptable approprié de ces frais.

5 La présente interprétation ne s'applique pas aux dépenses d'acquisition, de développement et d'exploitation du matériel (par exemple, les serveurs web, les serveurs relais, les serveurs de production et les connexions Internet) destiné au site web. Cette dépense est comptabilisée au titre d'IAS 16. ►**M5** En outre, lorsque l'entité encourt des dépenses à l'égard d'un fournisseur de services d'accès internet qui abrite son site web, cette dépense est comptabilisée en charges, en vertu de IAS 1.88 et du Cadre, au moment de la réception des services. ◄

6 IAS 38 ne s'applique pas aux immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de la vente dans le cours ordinaire des activités (voir IAS 2 et IAS 11) ou aux contrats de location qui entrent dans le champ d'application d'IAS 17. En conséquence, la présente interprétation ne s'applique pas aux frais de développement ou d'exploitation d'un site web (ou du logiciel d'un site web) en vue de la vente à une autre entité. Lorsqu'un site web est loué dans le cadre d'un contrat de location simple, le bailleur applique la présente interprétation. Lorsqu'un site web est loué dans le cadre d'un contrat de location-financement, le preneur applique la présente interprétation après comptabilisation initiale de l'actif loué.

CONSENSUS

7 Le propre site web d'une entité qui résulte du développement et est destiné à un accès interne ou externe est une immobilisation incorporelle générée en interne soumise aux dispositions d'IAS 38.

8 Un site web résultant du développement doit être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle si et uniquement si, en plus de se conformer aux dispositions générales décrites dans IAS 38.21 relatives à la comptabilisation et l'évaluation initiale, une entité peut satisfaire aux dispositions d'IAS 38.57. En particulier, une entité peut être en mesure de satisfaire à l'obligation de démontrer comment son site web générera des avantages économiques futurs probables selon IAS 38 paragraphe 57d) lorsque, par exemple, le site web est à même de générer des produits, y compris des produits directs résultant de la possibilité de passer des commandes. Une entité n'est pas en mesure de démontrer comment un site web, développé uniquement ou principalement pour assurer la promotion et la publicité de ses propres produits et services, générera des avantages économiques futurs probables; en conséquence, tous les frais relatifs au développement d'un tel site web doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus.

9 Les frais internes afférents au développement et à l'exploitation du propre site web d'une entité doivent être comptabilisés selon IAS 38. La nature de chaque activité au titre de laquelle des frais sont encourus (par exemple, formation des employés et maintenance du site web) et l'étape du développement ou postérieure au développement du site web doivent être évaluées pour déterminer le traitement comptable approprié (des commentaires supplémentaires sont fournis dans l'annexe de la présente interprétation). Par exemple:

a) l'étape de planification est d'une nature similaire à la phase de recherche dans IAS 38, paragraphes 54 à 56. Les frais encourus lors de cette étape doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus;

▼B

b) l'étape de développement des applications et de l'infrastructure, l'étape de la conception graphique et l'étape du développement du contenu, dans la mesure où ce contenu est développé à des fins autres que celles d'assurer la publicité et la promotion des propres produits et services de l'entité, sont d'une nature similaire à la phase de développement traitée dans IAS 38, paragraphes 57 à 64. Les frais encourus dans ces étapes doivent être inclus dans le coût d'un site web comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle selon le paragraphe 8 de la présente interprétation, lorsque ces frais peuvent être directement imputés et sont nécessaires à la création, la production ou la préparation du site web pour lui permettre d'être exploité de la manière prévue par la direction. Par exemple, les frais d'achat ou de création du contenu (autre que le contenu qui assure la publicité et la promotion des propres produits et services d'une entité) consacrés spécifiquement à un site web, ou les frais destinés à permettre l'utilisation du contenu (par exemple, une redevance pour acquérir une licence de reproduction) sur le site web, doivent être inclus dans le coût du développement lorsque cette condition est satisfaite. Toutefois, selon IAS 38 paragraphe 71, les frais relatifs à un élément incorporel, qui étaient initialement comptabilisés en charges dans des états financiers antérieurs ne doivent pas, à une date ultérieure, être comptabilisés comme faisant partie du coût d'une immobilisation incorporelle (par exemple, si les coûts d'un droit d'auteur ont été pleinement amortis et si le contenu est ultérieurement fourni sur un site web);

c) les frais encourus à l'étape du développement du contenu, dans la mesure où ce contenu est développé pour assurer la publicité et la promotion des propres produits et services de l'entité (par exemple, photographies numériques de produits) doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus selon IAS 38 paragraphe 69c). Par exemple, lors de la comptabilisation de frais relatifs à des services professionnels pour prendre des photographies numériques des propres produits d'une entité et améliorer leur affichage, les frais doivent être comptabilisés en charges au cours du processus au fur et à mesure de l'obtention des services professionnels et non lorsque les photographies numériques sont affichées sur le site web;

d) la phase d'exploitation commence dès l'achèvement du développement du site web. Les frais encourus à cette étape doivent être comptabilisés en charges au moment où ils sont encourus, sauf s'ils satisfont aux critères de comptabilisation d'IAS 38 paragraphe 18.

10 Un site web comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle selon le paragraphe 8 de la présente interprétation doit être évalué après la comptabilisation initiale en appliquant les dispositions d'IAS 38 paragraphes 72 à 87. La meilleure estimation de la durée d'utilité d'un site web doit être courte.

DATE DU CONSENSUS

Mai 2001.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

La présente interprétation entre en vigueur le 25 mars 2002. Les effets de l'adoption de la présente interprétation doivent être comptabilisés en appliquant les dispositions transitoires de la version d'IAS 38 qui a été publiée en 1998. Par conséquent, lorsqu'un site web ne satisfait pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle, mais était antérieurement comptabilisé en tant qu'actif, l'élément doit être décomptabilisé à la date à laquelle la présente interprétation entre en vigueur. Lorsqu'un site web existe et que les frais consacrés à son développement satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle, mais n'étaient pas antérieurement comptabilisés en tant qu'actif, l'immobilisation incorporelle ne doit pas être comptabilisée à la date à laquelle la présente interprétation entre en vigueur. Lorsqu'un site web existe et que les frais consacrés à son développement satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle, s'il a été antérieurement comptabilisé en tant qu'actif et initialement évalué au coût, le montant initialement comptabilisé est considéré comme ayant été correctement déterminé.

▼**M5**

IAS 1 (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 5. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.