ISSN 1725-2563

Journal officiel de l'Union européenne

L 394

Édition de langue française

Législation

47e année

31 décembre 2004

Sommaire

I *Actes dont la publication est une condition de leur applicabilité*

★ **Règlement (CE) nº 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004 modifiant le règlement (CE) nº 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne l'IFRS 1, les IAS 1 à 10, 12 à 17, 19 à 24, 27 à 38, 40 et 41, et les SIC 1 à 7, 11 à 14, 18 à 27 et 30 à 33 (1).** 1

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

Prix: 30,00 EUR

FR

Les actes dont les titres sont imprimés en caractères maigres sont des actes de gestion courante pris dans le cadre de la politique agricole et ayant généralement une durée de validité limitée.

Les actes dont les titres sont imprimés en caractères gras et précédés d'un astérisque sont tous les autres actes.

I

(Actes dont la publication est une condition de leur applicabilité)

RÈGLEMENT (CE) nº 2238/2004 DE LA COMMISSION

du 29 décembre 2004

modifiant le règlement (CE) nº 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne l'IFRS 1, les IAS 1 à 10, 12 à 17, 19 à 24, 27 à 38, 40 et 41, et les SIC 1 à 7, 11 à 14, 18 à 27 et 30 à 33

(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) Certaines normes internationales et interprétations, telles qu'existant au 1er septembre 2002, ont été adoptées *via* le règlement (CE) nº 1725/2003 de la Commission [2].

(2) Le 18 décembre 2003, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié treize normes comptables internationales (IAS) révisées et annoncé l'abrogation de l'IAS 15 *Information reflétant les effets des variations de prix*. L'objectif était d'améliorer encore la qualité et la cohérence du corps des IAS existantes.

(3) D'une manière générale, ce projet d'amélioration visait à limiter ou supprimer les alternatives, redondances et conflits de règles au sein des normes en vigueur, à en améliorer la structure et à régler certaines questions de convergence. En outre, l'IASB a intégré les interprétations existantes aux normes améliorées, de façon à en accroître la transparence, la cohérence et l'exhaustivité.

(4) La consultation d'experts techniques du domaine a confirmé que les IAS révisées satisfont aux critères techniques d'adoption fixés à l'article 3 du règlement (CE) nº 1606/2002, et notamment à l'exigence de répondre au bien public européen.

(5) L'adoption des normes du projet d'amélioration implique, par voie de conséquence, de modifier les autres normes comptables internationales et interprétations connexes, afin d'assurer la cohérence interne du corps de normes. Ces modifications concernent la norme internationale d'information financière IFRS 1, les normes comptables internationales IAS 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 et 41, ainsi que les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 et 32. L'adoption de ces dispositions rend obsolètes les interprétations SIC 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 et 33.

(6) Il conviendrait de modifier le règlement (CE) nº 1725/2003 en conséquence.

(7) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

L'annexe du règlement (CE) nº 1725/2003 est modifiée comme suit:

(1) les normes comptables internationales (IAS) 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 et 40 sont remplacées par le texte figurant en annexe du présent règlement;

[1] JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

[2] JO L 261 du 13.10.2003, p. 1; Règlement modifié par le règlement (CE) nº 2237/2004 (JO L 393 du 31.12.2004, p. 3).

(2) l'IAS 15 et les SIC 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 et 33 sont supprimés.

(3) l'adoption de l'IAS 1 implique, par voie de conséquence, de modifier les IAS 12, 19, 34, 35 et 41, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(4) l'adoption de l'IAS 2 implique, par voie de conséquence, de modifier les IAS 14 et 34, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(5) l'adoption de l'IAS 8 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1, les IAS 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37et 38, ainsi que les SIC 12, 13, 21, 22, 25, 27 et 31, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(6) l'adoption de l'IAS 10 implique, par voie de conséquence, de modifier les IAS 22, 35 et 37, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(7) l'adoption de l'IAS 16 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1, les IAS 14, 34, 36, 37et 38, ainsi que les SIC 13, 21, et 32, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(8) l'adoption de l'IAS 21 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1, les IAS 7, 12, 29, 34, 38 et 41, ainsi que l'interprétation SIC 7, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(9) l'adoption de l'IAS 24 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IAS 30, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(10) l'adoption de l'IAS 27 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IAS 22 et l'interprétation SIC 12, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;

(11) l'adoption de l'IAS 31 implique, par voie de conséquence, de modifier l'interprétation SIC 13, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales.

Article 2

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

Il s'applique à partir du 1er janvier 2005 au plus tard.

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

Fait à Bruxelles, le 29 décembre 2004.

Par la Commission
Charlie McCREEVY
Membre de la Commission

ANNEXE

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

IAS nº	**Intitulé**
IAS 1	Présentation des états financiers
IAS 2	Stocks
IAS 8	Principes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IAS 10	Événements survenant après la date de clôture
IAS 16	Immobilisations corporelles
IAS 17	Contrats de location
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 24	Information relative aux parties liées
IAS 27	États financiers consolidés et individuels
IAS 28	Participations dans des entreprises associées
IAS 31	Participations dans des coentreprises
IAS 33	Résultat par action
IAS 40	Immeubles de placement

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

IAS 1

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 1

Présentation des états financiers

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-6
Objet des états financiers	7
Composantes des états financiers	8-10
Définitions	11-12
Considérations générales	13-41
Image fidèle et conformité aux IFRS	13-22
Continuité d'exploitation	23-24
Méthode de la comptabilité d'engagement	25-26
Permanence de la présentation	27-28
Importance relative et regroupement	29-31
Compensation	32-35
Informations comparatives	36-41
Structure et contenu	42-126
Introduction	42-43
Identification des états financiers	44-48
Durée de la période	49-50
Bilan	51-77
Distinction entre les éléments courants et non courants	51-56
Actifs courants	57-59
Passifs courants	60-67
Informations à présenter au bilan	68-73
Informations à présenter soit au bilan soit dans les notes	74-77
Compte de résultat	78-95
Résultat de la période	78-80
Informations à présenter au compte de résultat	81-85
Informations à présenter soit au compte de résultat soit dans les notes	86-95
État des variations des capitaux propres	96-101
Tableau des flux de trésorerie	102

	Paragraphes
Notes	103-126
Structure	103-107
Information à fournir sur les méthodes comptables	108-115
Sources principales d'incertitude relatives aux estimations	116-124
Autres informations à fournir	125-126
Date d'entrée en vigueur	127
Retrait de IAS 1 (révisée en 1997)	128

La présente norme révisée annule et remplace IAS 1 (révisée en 1997), *Présentation des états financiers*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire une 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. Pour atteindre cet objectif, la présente norme 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. La comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir concernant des événements et des transactions spécifiques font l'objet d'autres normes et Interprétations.

CHAMP D'APPLICATION

2. ***La présente norme doit être appliquée à tous les états financiers à usage général établis et présentés conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS).***

3. On entend par états financiers à usage général les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations particuliers. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel ou un prospectus. 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 13 à 41 s'appliquent à de tels états financiers. La présente norme s'applique de manière égale à toutes les entités, qu'elles doivent préparer ou non des états financiers consolidés ou des états financiers individuels, tels que définis dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels.*

4. IAS 30 *Informations à fournir dans les états financiers des banques et des établissements financiers* précise des dispositions supplémentaires pour les banques et les institutions financières assimilées, cohérentes avec les dispositions de la présente norme.

5. La présente norme utilise une terminologie adaptée à des entités à but lucratif, y compris les entités commerciales du secteur public. Les entités à but non lucratif du secteur privé, du secteur public ou de l'État souhaitant appliquer la présente norme peuvent devoir 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: Informations à fournir et présentation* (par exemple certains fonds communs) et les entités dont le capital social ne constitue pas des 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.

IAS 1

OBJET DES ÉTATS FINANCIERS

7. Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité. L'objectif des états financiers à usage général 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 d'une 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) ses autres variations des capitaux propres;

et

(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.

COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS

8. ***Un jeu complet d'états financiers comprend:***

(a) un bilan;

(b) un compte de résultat;

(c) un état des variations des capitaux propres indiquant:

(i) soit l'ensemble des variations des capitaux propres;

(ii) soit les variations des capitaux propres autres que celles qui résultent de transactions avec des détenteurs de parts représentatives du capital et agissant en cette qualité;

(d) un tableau des flux de trésorerie;

et

(e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

9. 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 le bilan conformément aux IFRS.

10. De nombreuses entités, en particulier celles opérant 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 à valeur ajoutée. Les rapports et états présentés en dehors des états financiers n'entrent pas dans le champ d'application des IFRS.

DÉFINITIONS

11. ***Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

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.

Les normes internationales d'information financière (IFRS) sont les 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 émanant du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) ou de l'ancien Comité permanent d'interprétation (SIC***).***

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

Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas au critères de comptabilisation dans ces états.

12. Apprécier 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'appréciation doit prendre en compte la mesure selon laquelle des utilisateurs présentant ces compétences pourraient raisonnablement être influencés dans leurs décisions économiques.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Image fidèle et conformité aux IFRS

13. ***Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité. La présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions conformément aux définitions et aux 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.***

14. ***Une entité dont les états financiers sont conformes aux IFRS doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. Des états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IFRS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions des IFRS.***

IAS 1

15. Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer aux IFRS applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose aussi à une entité:

(a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables conformément à 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 norme ou Interprétation 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.

16. ***Les méthodes comptables inappropriées ne sont corrigées ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.***

17. ***Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une norme ou d'une Interprétation 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 18, si le cadre réglementaire pertinent impose ou n'interdit pas un tel écart.***

18. ***Lorsqu'une entité s'écarte d'une disposition d'une norme ou d'une Interprétation conformément au paragraphe 17, 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 normes et Interprétations 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 la norme ou de l'Interprétation dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par la norme ou l'Interprétation, 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.

19. ***Lorsqu'une entité s'est écartée d'une disposition d'une norme ou d'une Interprétation au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période en cours, elle doit fournir les informations définies aux paragraphes 18(c) et (d)***

20. Le paragraphe 19 s'applique par exemple lorsqu'une entité s'est écartée au cours d'une période précédente d'une disposition d'une norme ou d'une Interprétation 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 en cours.

21. ***Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une norme ou d'une Interprétation 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 la norme ou de l'Interprétation 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 à chaque élément des états financiers, qu'il serait nécessaire de faire selon la direction, pour donner une image fidèle.

22. Pour les besoins des paragraphes 17 à 21, 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 norme ou d'une Interprétation 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

(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

23. ***Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les états financiers doivent être établis 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, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation, ce fait doit être indiqué 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.***

24. 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 date de clôture. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas. Lorsqu'une entité a un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficulté au financement, il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse détaillée pour conclure qu'une base de continuité d'exploitation est appropriée. 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

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

26. Lorsque la méthode de la comptabilité d'engagement est utilisée, les éléments sont comptabilisés 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*.

IAS 1

Permanence de la présentation

27. ***La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées 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 norme ou une Interprétation impose une modification de la présentation.

28. 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. Une 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, une entité reclasse ses informations comparatives selon les paragraphes 38 et 39.

Importance relative et regroupement

29. ***Chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs.***

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 le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres, du tableau des flux de trésorerie ou dans les notes. 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 le corps des états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.

31. L'application du principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des normes ou Interprétations pour les informations non significatives.

Compensation

32. ***Les actifs, passifs, produits et charges ne doivent pas être compensés sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une norme ou une Interprétation.***

33. Il est important de fournir des informations séparées sur les actifs, passifs, produits et charges. La compensation dans le compte de résultat ou au bilan, sauf lorsque la compensation traduit la nature de la transaction ou autre événement, ne permet pas aux utilisateurs, en même temps 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 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 accordées par l'entité. Dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou autre événement, en compensant tout produit avec les charges liées générées par la même transaction. A titre d'exemple:

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

et

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

35. De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires sont enregistrés pour leur montant net; 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. De tels pertes et profits font toutefois l'objet d'une présentation séparée lorsqu'ils sont significatifs.

Informations comparatives

36. ***Sauf autorisation ou disposition contraire d'une norme ou d'une Interprétation, des informations comparatives au titre de la période précédente doivent être présentées pour tous les montants figurant dans les états financiers. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.***

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

38. ***Lors d'une modification de la présentation ou de la classification des postes dans les états financiers, les montants comparatifs doivent être reclassés sauf si ce reclassement est impraticable. Lorsqu'elle reclasse des montants comparatifs, une entité doit fournir des informations sur:***

(a) la nature du reclassement;

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

et

(c) la raison du reclassement.

39. ***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.

40. 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 en cours. Il est possible, par exemple, qu'au cours de la (des) période(s) antérieure(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible que l'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information.

41. En cas de changement de méthode comptable ou de correction d'une erreur, IAS 8 traite des ajustements imposés au titre de l'information comparative.

STRUCTURE ET CONTENU

Introduction

42. La présente norme impose de fournir des informations particulières dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres, et impose de mentionner d'autres postes dans le corps de ces états ou dans les notes. IAS 7 énonce les dispositions relatives à la présentation du tableau des flux de trésorerie.

IAS 1

43. La présente norme utilise parfois le terme «informations à fournir» dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie, ainsi que celles présentées dans les notes. D'autres normes et Interprétations imposent également des informations à fournir. Sauf spécification contraire dans la présente norme ou dans une autre norme ou Interprétation, ces informations à fournir figurent soit dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie (selon le cas), soit dans les notes.

Identification des états financiers

44. ***Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.***

45. Les IFRS s'appliquent uniquement aux états financiers; elles ne s'appliquent pas aux autres informations présentées dans un rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure d'isoler 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.

46. ***Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être présentées de façon bien évidente et répétées 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 date de clôture précédente;

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

(c) la date de clôture ou la période couverte par les états financiers selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;

***(d) la monnaie de présentation telle que définie dans IAS 21* Effets des variations des cours des monnaies étrangères;**

et

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

47. Les dispositions du paragraphe 46 sont normalement satisfaites par la présentation sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, en cas de présentation électronique des états financiers, un système de pages séparées n'est pas toujours utilisé; les éléments listés ci-dessus sont alors présentés suffisamment fréquemment pour permettre une bonne compréhension des informations contenues dans les états financiers.

48. Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas omission d'informations significatives.

Durée de la période

49. ***Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie sa date de clôture et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, outre la durée de la période couverte par les états financiers, elle doit indiquer:***

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

et

(b) le fait que les montants comparatifs du compte de résultat, de l'état des variations de capitaux propres, des flux de trésorerie et des notes liées ne sont pas totalement comparables.

50. Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de 52 semaines par exemple. La présente norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une période d'un an.

Bilan

Distinction entre les éléments courants et non courants

51. ***Une entité doit présenter séparément au bilan les actifs courants et non courants, et les passifs courants et non courants, conformément aux paragraphes 57 à 67, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être généralement présentés par ordre de liquidité.***

52. ***Quelle que soit la méthode de présentation adoptée, pour chaque ligne d'éléments d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler (a) au plus tard dans les douze mois à compter de la date de clôture et (b) plus de douze mois après la date de clôture; l'entité doit indiquer le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.***

53. Lorsqu'une entité fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer au bilan 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.

54. 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.

55. L'application du paragraphe 51 permet à une 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 de mixer les modes de présentation pourrait se faire sentir lorsqu'une entité exerce des activités diverses.

56. Les informations relatives aux dates attendues de réalisation des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. IAS 32 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 et de règlement des actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés (ou non) en éléments courants ou non courants. A titre d'exemple, une entité indique le montant de stocks qu'elle s'attend à réaliser plus de douze mois après la date de clôture.

Actifs courants

57. ***Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:***

(a) l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation;

(b) l'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négocié;

(c) on s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture;

ou

(d) il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie (tels que définis dans IAS 7* Tableaux des flux de trésorerie*) sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture.

Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants.

58. La présente norme regroupe sous le terme d'actifs «non courants» les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les actifs financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.

59. 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 date de clôture. Les actifs courants comprennent aussi les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés (les actifs financiers de cette catégorie sont classés comme des actifs détenus à des fins de transaction selon IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*), ainsi que la partie courante des actifs financiers non courants.

Passifs courants

60. ***Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:***

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

(b) il est détenu essentiellement aux fins d'être négocié;

(c) il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture;

ou

(d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.

Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non-courants.

61. 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. Ces éléments opérationnels sont classés en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la date de clôture. Le même cycle opérationnel sert pour la classification des actifs et des passifs d'une entité. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.

62. 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 à compter de la date de clôture ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. C'est le cas, par exemple, de 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 à compter de la date de clôture, sont des passifs non courants, sous réserve des paragraphes 65 et 66.

63. Une entité classe ses passifs financiers en passifs courants lorsqu'ils doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture, 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 date de clôture et avant la date d'autorisation de publication des états financiers.

64. Si une entité envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au plus tôt douze mois après la date de clôture en vertu d'une facilité de prêt existante, elle classe l'obligation comme non courante, même si celle-ce 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), le potentiel de refinancement n'est pas pris en compte et l'obligation est classée en tant qu'élément courant.

65. Lorsqu'une entité n'a pas respecté un engagement prévu dans le cadre d'accords d'emprunt à long terme, avant ou à la date de clôture, avec pour effet de rendre le passif remboursable à vue, ce passif est classé en tant que passif courant, même si le prêteur a accepté, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de ne pas exiger le paiement suite à ce manquement. Le passif est classé en tant que passif courant parce qu'à la date de clôture, l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement de ce passif pendant au moins douze mois à compter de cette date.

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

67. Dans le cas des emprunts classés en tant que passifs courants, si les événements suivants se produisent entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers, ces événements remplissent les conditions de présentation comme événements ne donnant pas lieu à un ajustement des états financiers, conformément à 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 date de clôture.

Informations à présenter au bilan

68. ***Au minimum, le bilan doit comporter des postes présentant les montants suivants:***

(a) immobilisations corporelles;

(b) immeubles de placement;

(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;

IAS 1

(j) fournisseurs et autres créditeurs;

(k) provisions;

(l) passifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (j) et (k));

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

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

(o) intérêts minoritaires, présentés au sein des capitaux propres;

et

(p) capital émis et réserves attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère.

69. ***Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au bilan lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour comprendre la situation financière de l'entité.***

70. ***Lorsqu'une entité présente séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants dans son bilan, elle ne classe pas les actifs (passifs) d'impôts différés comme actifs (passifs) courants.***

71. La présente norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 68 fournit simplement une liste des éléments qui sont suffisamment différents de par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément au bilan. De plus:

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

(b) les descriptions des postes utilisées et la classification ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et ses transactions afin de fournir des informations nécessaires à la compréhension de la situation financière de l'entité. Pour une banque, par exemple, les descriptions mentionnées ci-dessus sont modifiées pour appliquer les dispositions plus spécifiques d'IAS 30.

72. Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation:

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

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

et

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

73. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts. A titre d'exemple, différentes catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

Informations à présenter soit au bilan soit dans les notes

74. ***L'entité doit indiquer, soit au bilan soit dans les notes, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.***

75. 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. Les facteurs énoncés au paragraphe 72 servent également à 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 subdivisés, conformément à 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.

76. ***Une entité doit fournir, soit au bilan, 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 entités 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.

77. ***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 76(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.***

Compte de résultat

Résultat de la période

78. ***Tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période doivent être inclus dans le résultat, sauf si une norme ou une Interprétation impose un autre traitement.***

79. Normalement, tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période sont inclus dans le résultat. Cette disposition inclut les effets des changements d'estimations comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du résultat de la période. IAS 8 traite de deux circonstances de ce type: la correction d'erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables

80. D'autres normes traitent d'éléments qui peuvent satisfaire aux définitions des produits et des charges telles qu'elles figurent dans le *Cadre*; mais qui sont en général exclus du résultat. Des exemples sont fournis par les écarts de réévaluation (voir IAS 16) certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IAS 21) et les profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39).

Informations à présenter au compte de résultat

81. ***Au minimum, le compte de résultat doit comporter des postes présentant les montants suivants pour la période:***

(a) les produits des activités ordinaires;

(b) les charges financières;

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

(d) le profit ou la perte avant impôt comptabilisé(e) lors de la sortie des actifs ou le règlement des passifs attribuables à des abandons d'activité;

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

et

(f) le résultat de la période.

82. ***Les postes suivants doivent être indiqués au compte de résultat en tant qu'affectations du résultat de la période:***

(a) le résultat attribuable aux intérêts minoritaires;

et

(b) le résultat attribuable aux porteurs de capitaux propres de la société mère.

83. ***Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au compte de résultat lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l'entité.***

84. Parce que les effets des différentes activités, transactions et autres événements d'une entité diffèrent dans leur fréquence, leur potentiel de profit ou de perte et leur prévisibilité, la communication des composantes de performance financière aide à comprendre la performance financière réalisée et à effectuer des projections des résultats futurs. Des postes supplémentaires sont ajoutés au compte de résultat et les descriptions utilisées ainsi que leur classification sont modifiées lorsque nécessaire pour expliquer les éléments de performance financière. Les facteurs à prendre en considération sont l'importance relative, la nature et la fonction des composantes des produits et des charges. Pour une banque, par exemple, les descriptions mentionnées ci-dessus sont modifiées pour appliquer les dispositions plus spécifiques d'IAS 30. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 32 sont réunis.

85. ***Une entité ne doit pas présenter des élément de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes.***

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

86. ***Lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont indiqués séparément.***

87. Les circonstances pouvant donner lieu à l'indication séparée des éléments de produits et de charges comprennent:

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

(b) les restructurations des activités d'une entité et la reprise de provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration;

(c) les sorties d'immobilisations corporelles;

(d) les sorties de placements;

(e) les abandons d'activités;

(f) les règlements de litiges;

et

(g) les autres reprises de provisions.

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

89. Les entités sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 88 au compte de résultat.

90. 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.

91. La première forme d'analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et à ne pas les réaffecter 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	
Coût des avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements	X	
Autres charges	X	
Total des charges		(X)
Résultat		X

92. 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, une 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. Un exemple de classification selon la méthode des charges par fonction est le suivant:

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	X

IAS 1

93. ***Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.***

94. 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 sujet 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 93, les «avantages du personnel» ont la même signification que dans IAS 19 *Avantages du personnel*.

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

État des variations des capitaux propres

96. ***Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres présentant:***

(a) le résultat de la période;

(b) chacun des éléments de produits et de charges de la période comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposé par d'autres normes ou par des Interprétations ainsi que le total de ces éléments;

(c) le total des produits et charges de la période (calculé comme la somme de (a) et (b)), présentant séparément les montants totaux attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère et aux intérêts minoritaires;

et

(d) pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées conformément à IAS 8.

97. ***Une entité doit aussi présenter, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes:***

(a) les montants des transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité, en présentant séparément les distributions aux porteurs de capitaux propres;

(b) le solde des résultats non distribués (c'est-à-dire les résultats accumulés non distribués) en début de période et à la date de clôture ainsi que les modifications en cours de période;

et

(c) un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin de période de chaque catégorie de capital apporté et de chaque réserve, en indiquant chaque élément de variation séparément.

98. Les variations des capitaux propres d'une entité entre deux dates de clôture reflètent l'augmentation ou la diminution de l'actif net de l'entité au cours de la période. À l'exception des variations des capitaux propres résultant de transactions avec des porteurs de capitaux propres 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, généré(e)s par les activités de l'entité pendant cette période (que ces éléments de produits et de charges soient comptabilisés dans le résultat ou directement en tant que variations des capitaux propres).

99. La présente norme impose d'intégrer dans le résultat tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période, sauf si une autre norme ou Interprétation impose un autre traitement. D'autres normes imposent que les profits et les pertes (comme des réévaluations positives et négatives, certaines différences de conversion de monnaies étrangères, les profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente et les montants associés d'impôt exigible et d'impôt différé) soient comptabilisés directement en tant que variation des capitaux propres. Puisqu'il est important de prendre en considération tous les éléments de produits et de charges dans l'évaluation du changement de la situation financière d'une entité entre deux dates de clôture, la présente norme impose la présentation d'un état des variations des capitaux propres qui mette en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans les capitaux propres.

100. 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 norme ou Interprétation 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 sont effectués sur le solde des résultats non distribués, sauf si une norme ou une Interprétation impose l'ajustement rétrospectif d'une autre composante des capitaux propres. Le paragraphe 96(d) impose de présenter dans l'état de variation des capitaux propres l'ajustement total apporté à chaque composante des capitaux propres résultant, séparément, des changements des méthodes comptables et des corrections d'erreurs. Ces ajustements sont présentés pour chaque période antérieure et pour le début de la période en cours.

101. Les dispositions des paragraphes 96 et 97 peuvent être satisfaites de nombreuses façons. Un exemple en est une présentation en colonnes qui rapproche le solde d'ouverture et le solde de clôture de chacun des éléments des capitaux propres. Une autre solution consiste à présenter uniquement les éléments définis au paragraphe 96 de l'état des variations des capitaux propres. Dans cette approche, les éléments décrits au paragraphe 97 sont présentés dans les notes.

Tableau des flux de trésorerie

102. 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 *Tableaux des flux de trésorerie,* indique les dispositions relatives à la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes.

Notes

Structure

103. ***Les notes doivent:***

(a) présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées conformément aux paragraphes 108 à 115;

(b) indiquer les informations imposées par les IFRS qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie;

et

(c) fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat ou l'état des variations des capitaux propres ou le tableau des flux de trésorerie, mais qui sont nécessaires pour comprendre chacun d'entre eux.

104. ***Dans la mesure du possible, les notes doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.***

105. Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entités, les notes sont normalement présentées dans l'ordre suivant:

(a) une déclaration de conformité aux IFRS (voir paragraphe 14);

(b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir paragraphe 108);

(c) des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps du bilan, du compte de résultat, dans l'état des variations des capitaux propres et dans le tableau des flux de trésorerie en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes;

et

(d) 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 IAS 32).

106. 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, des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat peuvent être regroupées avec des informations sur l'échéance des instruments financiers, bien que les premières concernent des éléments du compte de résultat et les secondes des éléments du bilan. Néanmoins, dans la mesure du possible, une structure systématique des notes est retenue.

107. Les notes fournissant des informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

Information à fournir sur les méthodes comptables

108. ***Dans son résumé des principales méthodes comptables, une 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.

109. Il est important que les utilisateurs soient informés 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 sur laquelle sont établis les états financiers affecte leur analyse de manière significative. Lorsqu'on 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.

110. 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 normes et Interprétations. Un exemple en est la comptabilisation par un coentrepreneur de sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de l'intégration proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 31 *Participations dans des coentreprises*). Certaines normes 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. IAS 23 *Coûts d'emprunt* impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.

111. 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, on s'attend à ce qu'une entité soumise à l'impôt sur le résultat présente des informations sur ses méthodes de comptabilisation de l'impôt sur le résultat, y compris les actifs et les passifs d'impôt différé. Lorsqu'une entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des regroupements d'entreprises ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires sont indiquées.

112. 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 qui est retenue et appliquée conformément à IAS 8.

113. ***Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 116) 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.***

114. 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 comptabilisés dans les états financiers. La direction exerce par exemple son jugement lorsqu'elle détermine:

(a) quels actifs financiers sont des placements détenus jusqu'à leur échéance;

(b) le moment 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 ad hoc est contrôlée par l'entité.

115. Certaines informations fournies conformément au paragraphe 113 sont imposées par d'autres normes. IAS 27, par exemple, impose à une entité de donner des informations sur les raisons pour lesquelles la part d'intérêt de l'entité ne constitue pas un contrôle de l'entité 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 impose la fourniture 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 principales d'incertitude relatives aux estimations

116. ***Une entité doit fournir dans les notes des informations concernant les hypothèses-clé relatives à l'avenir et les autres principales sources d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture, 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 date de clôture.

117. La détermination de la valeur comptable de certains actifs et passifs nécessite l'estimation des effets de certains événements futurs sur ces actifs et passifs à la date de clôture. Par exemple, en l'absence de prix du marché observés récemment et qui permettent d'évaluer les actifs et passifs suivants, des estimations orientées vers l'avenir sont nécessaires pour évaluer la valeur recouvrable des catégories d'immobilisations corporelles, l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks, les provisions subordonnées au dénouement 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 pratiqués, des modifications salariales futures et des modifications de prix futures influençant d'autres coûts.

IAS 1

118. Les hypothèses-clé et les autres sources principales d'incertitude relatives aux s estimations, qui sont présentées conformément au paragraphe 116, se rapportent aux estimations qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Comme le nombre de variables et d'hypothèses affectant l'éventuelle résolution future des incertitudes augmente, ces jugements deviennent de plus en plus subjectifs et complexes, et l'éventualité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs augmente normalement en conséquence.

119. Les informations citées au paragraphe 116 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 date de clôture, ils sont évalués à leur juste valeur sur la base de prix du marché récemment observés (leur juste valeur pourrait varier de manière significative au cours de la période suivante, mais ces variations ne découleraient pas des hypothèses ou autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture).

120. Les informations à fournir au paragraphe 116 sont présentées 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 principales 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 fournies sont par exemple:

(a) la nature de l'hypothèse ou d'une autre incertitude d'estimation;

(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 l'ampleur 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.

121. Lors de la communication des informations requises au paragraphe 116, il n'est pas nécessaire de donner des informations budgétaires ou des prévisions.

122. Lorsqu'il est impraticable de fournir des informations sur l'ampleur des effets possibles d'une hypothèse-clé ou d'une autre source principale d'incertitude relative aux estimations à la date de clôture, l'entité indique qu'il est raisonnablement possible, compte tenu des connaissances actuelles, qu'au cours de la période suivante, les résultats différents des hypothèses 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.

123. Les informations fournies au paragraphe 113 sur les jugements particuliers posés par la direction dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité ne concernent pas les informations fournies à propos des sources principales d'incertitude relative aux estimations dans le paragraphe 116.

124. Les informations fournies au sujet de certaines hypothèses principales qui seraient imposées dans les autres cas par le paragraphe 116 sont imposées par d'autres normes. 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. IAS 32 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur. IAS 16 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

Autres informations à fournir

125. ***Une 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 comptabilités en tant que distribution aux porteurs de capitaux propres pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action;

et

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

126. ***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;

et

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

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

127. ***La présente norme entre en vigueur 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 DE IAS 1 (RÉVISÉE EN 1997)

128. La présente norme annule et remplace IAS 1, *Présentation des états financiers*, révisée en 1997.

IAS 1

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. Dans les normes internationales d'information financière, y compris les normes Comptables Internationales et leurs Interprétations, applicables dès décembre 2003:

(a) les références au «résultat net» sont modifiées en «résultat»;

(b) les références aux «notes annexes aux états financiers» sont remplacées par les «notes»;

et

(c) les références à «capital» ou «capital social» sont modifiées en «capital apporté».

A2. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A3. Les paragraphes 69 et 70 d'IAS 12 *Impôt sur le revenu* sont supprimés.

A4. Dans IAS 19 *Avantages du personnel,* le paragraphe 23 est modifié comme suit:

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.

A5. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A6. IAS 34 *Information financière intermédiaire* est modifiée de la façon décrite ci-dessous.

Le paragraphe 5 est modifié comme suit:

5. Selon la définition d'IAS 1, un jeu complet d'états financiers comprend:

(a) un bilan;

(b) un compte de résultat;

(c) un état des variations des capitaux propres qui indique:

(i) soit toutes les variations des capitaux propres;

(ii) soit les variations des capitaux propres autres que celles qui résultent de transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité;

(d) un tableau des flux de trésorerie;

et

(e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives.

Le paragraphe 12 est modifié comme suit:

12. IAS 1 fournit des indications sur la structure des états financiers. Les Commentaires de mise en œuvre de IAS 1 illustrent comment le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie peuvent être présentés.

Le paragraphe 13 est modifié comme suit:

13. IAS 1 exige qu'un état des variations de capitaux propres soit présenté comme une composante distincte des états financiers de l'entité et permet de présenter des informations sur les variations des capitaux propres résultant de transactions avec les porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité (y compris des distributions aux porteurs de capitaux propres), soit dans l'état lui-même, soit dans les notes. Pour l'état intermédiaire présentant des variations de capitaux propres, une entité adopte le même format que pour ses états financiers annuels les plus récents.

A7. Les paragraphes 39 et 40 d'IAS 35 *Abandon d'activités* sont modifiés comme suit:

39. Les informations à fournir en vertu des paragraphes 27 à 37, à l'exception du montant du résultat avant impôt comptabilisé lors de la sortie d'actifs ou du règlement de passifs attribuables à l'abandon d'activité conformément au paragraphe 31(a), peuvent être présentées soit dans les notes, soit dans le bilan, le compte de résultat ou l'état des variations des capitaux propres.

40. IAS 1 *Présentation des états financiers* impose de présenter dans le compte de résultat le résultat avant impôt comptabilisé lors de la sortie d'actifs ou du règlement de passifs attribuables à des abandons d'activités. La présentation des informations à fournir en vertu des paragraphes 27(f) et (g) respectivement au compte de résultat et au tableau des flux de trésorerie est encouragée.

A8. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A9. IAS 41 *Agriculture* est modifiée comme décrit ci-dessous.

Le paragraphe 39 est supprimé.

Le paragraphe 53 est modifié comme suit:

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 conformément à 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.

A10. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A11. Dans SIC-32, *Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites web*, le paragraphe 5 est modifié comme suit:

5. La présente Interprétation ne s'applique pas aux dépenses d'acquisition, de développement et d'exploitation du matériel (par ex. les serveurs web, les serveurs relais, les serveurs de production et les connexions Internet) destiné au site web. Ces dépenses relèvent d'IAS 16. En outre, lorsqu'une 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 d'IAS 1.78 et du *Cadre*, au moment de la réception des services.

IAS 2

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 2

Stocks

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-5
Définitions	6-8
Évaluation des stocks	9-33
Coût des stocks	10-22
Coûts d'acquisition	11
Coûts de transformation	12-14
Autres coûts	15-18
Coût des stocks d'un prestataire de services	19
Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques	20
Techniques d'évaluation du coût	21-22
Méthodes de détermination du coût	23-27
Valeur nette de réalisation	28-33
Comptabilisation en charges	34-35
Informations à fournir	36-39
Date d'entrée en vigueur	40
Retrait d'autres positions officielles	41-42

La présente norme révisée annule et remplace IAS 2 (révisée en 1993), *Stocks*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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) les 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) les instruments financiers;

et

(c) les actifs biologiques relatifs à l'activité agricole et 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, la production agricole après récolte, et les minéraux et produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation conformément à 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 net 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 net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.

4. A certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3(a) 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 3(b) 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.

DÉFINITIONS

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

Les stocks sont des actifs:

(a) détenus pour être vendus 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 prévoit 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 à l'entreprise, 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'autre 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.

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

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

et

(d) frais de commercialisation.

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

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 des points de vente estimés au moment de la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente norme

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 standards 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.

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.***

IAS 2

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 des 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'entreprise. 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 d'activité peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur d'activité. 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 figurer pour 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 des 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, comme par exemple les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique. 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.

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 duquel les produits correspondant 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.

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. ***La présente norme entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique cette norme pour une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.***

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

41. La présente norme 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.*

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les modifications figurant dans la présente annexe doivent être appliquées aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique cette norme pour une période antérieure, ces modifications doivent être appliquées à cette période antérieure.

A1. Dans IAS 14 *Information sectorielle*, le paragraphe 22 est modifié comme suit:

> 22. On peut trouver des règles d'affectation des coûts dans d'autres normes. Par exemple, les paragraphes 11 à 20 d'IAS 2 *Stocks* (révisée en 2003) apportent des commentaires pour l'attribution et l'affectation des coûts aux stocks, et les paragraphes 16 à 21 d'IAS 11 *Contrats de construction* apportent des commentaires pour l'attribution et l'affectation des coûts aux contrats. Ces commentaires peuvent être utiles pour l'attribution ou l'affectation des coûts aux différents secteurs.

A2. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A3. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

IAS 8

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 8

Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1-2
Champ d'application	3-4
Définitions	5-6
Méthodes comptables	7-31
Sélection et application des méthodes comptables	7-12
Cohérence des méthodes comptables	13
Changements de méthodes comptables	14-31
Application des changements de méthodes comptables	19-27
Application rétrospective	22
Limites à l'application rétrospective	23-27
Informations à fournir	28-31
Changements d'estimations comptables	32-40
Informations à fournir	39-40
Erreurs	41-49
Limites au retraitement rétrospectif	43-48
Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure	49
Impraticabilité de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif	50-53
Date d'entrée en vigueur	54
Retrait d'autres positions officielles	55-56

La présente norme révisée annule et remplace IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 doit être appliquée 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 conformément à 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 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 émanant du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) ou de 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 prises par des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

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 résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables:

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

et

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

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

IAS 8

L'application rétrospective conduit 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 lors 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, à:

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

et

(b) comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable aux périodes en cours 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

7. ***Lorsqu'une norme ou une Interprétation s'applique spécifiquement 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 la norme ou l'Interprétation et en prenant en considération tout Guide d'application approprié publié par l'IASB concernant cette norme ou cette Interprétation.***

8. Les IFRS énoncent des méthodes comptables dont l'IASB a conclu qu'elles aboutissent à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les transactions, les autres événements et les conditions auxquels elles s'appliquent. Ces méthodes ne doivent pas être appliquées 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.

9. Les Guides d'application des normes publiés par l'IASB ne font pas partie de ces normes et ne contiennent donc pas de dispositions relatives aux états financiers.

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.

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 et les commentaires figurant dans les normes et Interprétations 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.**

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 une norme ou une Interprétation impose ou permet spécifiquement de classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une norme ou une Interprétation 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.***

IAS 8

Changements de méthodes comptables

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

(a) est imposé par une norme ou une Interprétation;

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 conformément à IAS 16 ou IAS 38 plutôt que selon la présente norme.***

18. Les paragraphes 19 à 31 ne s'appliquent pas aux changements de méthodes comptables décrit 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 conformément aux 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, conformément au 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, suite à 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 conformément au paragraphe 19(a) 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.***

Limites à l'application rétrospective

23. ***Lorsque le paragraphe 19(a) 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.***

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 des bilans 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, conformément au 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 méthodes comptables 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 oeuvre conformément à ses dispositions transitoires;

(c) la nature du changement de méthodes comptables;

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

IAS 8

(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 19(a) 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 méthodes comptables.

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

29. *Lorsqu'un changement volontaire de méthodes comptables 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 méthodes comptables;

(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 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 comment et depuis quand 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 norme ou Interprétation 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 la période de sa première application.

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

(a) le nom de la nouvelle norme ou Interprétation;

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

(c) la date à laquelle la norme ou l'Interprétation doit être appliquée;

(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.

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. A 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 restant à courir 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.

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.***

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, conformément au 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. De 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;

IAS 8

(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.

IMPRATICABILITÉ 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.

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 développées après la date de clôture. 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 conformément à 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. ***La présente norme entre en vigueur 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

55. La présente norme 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*

IAS 8

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. IAS 7 *Tableaux des flux de trésorerie* est modifiée comme suit:

Les paragraphes 29 et 30 concernant les éléments extraordinaires sont supprimés.

A2. IAS 12 *Impôts sur le résultat* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 62(b) est modifié comme suit:

(b) 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*).

Le paragraphe 80(h) est modifié comme suit:

(h) le montant de la charge (du produit) d'impôt afférent(e) aux changements de méthodes comptables et aux erreurs inclus dans le résultat conformément à IAS 8, car ils ne peuvent pas être comptabilisés de manière rétrospective.

Les paragraphes 81(b) et 83 sont supprimés.

A3. IAS 14 *Information sectorielle* est modifiée comme décrit ci-après.

La définition des méthodes comptables au paragraphe 8 est modifiée comme suit:

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

Le paragraphe 60 est amendé comme suit:

60. IAS 1 impose que, lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant soient mentionnés séparément. IAS 1 cite un certain nombre d'exemples, notamment les corrections de valeur des stocks et des immobilisations corporelles, les provisions pour restructuration, les cessions d'immobilisations corporelles et de participations à long terme, les abandons d'activités, les règlements de litiges et les reprises de provisions. Le paragraphe 59 n'a pas pour but de modifier la classification de ces éléments ni de modifier leur évaluation. Les informations à fournir encouragées par ce paragraphe modifient toutefois le niveau d'importance de ces éléments qui doit s'apprécier non pas au niveau de l'entité mais au niveau du secteur.

Les paragraphes 77 et 78 sont modifiés comme suit:

77. Les changements de méthodes comptables appliquées par l'entité sont traités dans IAS 8. IAS 8 impose que des changements de méthodes comptables ne doivent être effectués que si une norme ou une Interprétation l'impose, ou si le changement doit se traduire par des informations sur les transactions, autres événements ou conditions fiables et plus pertinentes dans les états financiers de l'entité.

78. Les changements de méthodes comptables appliqués au niveau de l'entité et qui ont une incidence sur l'information sectorielle sont traités conformément à IAS 8. Sauf stipulation contraire d'une nouvelle norme ou Interprétation, IAS 8 impose que:

(a) tout changement de méthodes comptables soit appliqué de manière rétrospective et que les informations relatives aux périodes antérieures soient retraitées, sauf s'il est impraticable de déterminer soit l'effet cumulé soit les effets spécifiques à la période du changement;

(b) si l'application rétrospective n'est pas praticable pour toutes les périodes présentées, la nouvelle méthode comptable doit être appliquée de manière rétrospective à partir de la première date praticable;

et

(c) s'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable au début de la période en cours, cette méthode doit être appliquée de manière prospective à partir de la première date praticable.

Les changements suivants sont effectués pour supprimer les références aux éléments extraordinaires:

(a) au paragraphe 16, dans la définition des produits sectoriels, le sous-paragraphe (a) est supprimé.

(b) au paragraphe 16, dans la définition des charges sectorielles, le sous-paragraphe (a) est supprimé.

A4. IAS 19 *Avantages du personnel* est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 131 est modifié comme suit:

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 conformément à IAS 1 *Présentation des états financiers*. Lorsque IAS 24 *Information relative aux parties liées*, l'impose, l'entité fournit des informations sur les autres avantages à long terme dont bénéficient ses principaux dirigeants.

Le paragraphe 142 est modifié comme suit:

142. Conformément aux 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.

Le paragraphe 160 est modifié comme suit:

160. IAS 8 s'applique lorsqu'une entité change ses méthodes comptables afin de refléter les changements précisés par les paragraphes 159 et 159A. En appliquant ces changements de manière rétrospective, 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.

A5. Dans IAS 20, *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*, les paragraphes 20 à 22 sont modifiés comme suit:

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 produits 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 seule entité et ne pas être disponibles pour une catégorie entière de bénéficiaires. Ces circonstances peuvent justifier la comptabilisation d'une subvention en produits 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 doit être comptabilisée en produits 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.

A6. Dans IAS 22 *Regroupements d'entreprises*, le paragraphe 100 est supprimé.

IAS 8

A7. Dans IAS 23 *Coûts d'emprunt*, le paragraphe 30 est modifié comme suit:

30. ***Lorsque l'adoption de la présente norme constitue un changement de méthodes comptables, une entité est encouragée à ajuster ses états financiers conformément à IAS 8* Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs. *A titre d'alternative, les entités ne doivent incorporer dans le coût d'actifs que les coûts d'emprunt, encourus après la date d'entrée en vigueur de la présente norme, qui satisfont aux critères permettant l'incorporation dans le coût d'actifs.***

A8. IAS 34 *Information financière intermédiaire*, est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 17 est modifié comme suit:

17. Des exemples de modèles d'informations à fournir telles qu'imposées par le paragraphe 16 sont donnés ci-après. Les différentes normes et Interprétations 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) la comptabilisation d'une dépréciation des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles ou d'autres actifs, et la reprise de cette dépréciation;

(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 tout manquement à un contrat de prêt non réparé au plus tard à la date de clôture;

et

(j) les transactions avec les parties liées.

Les paragraphes 24, 25 et 27 sont modifiés comme suit:

24. IAS 1 *Présentation des états financiers* 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 abandons d'activités, 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.

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 considérée ou dont on pense qu'il aura un impact significatif pour les périodes ultérieures. Le paragraphe 16(d) 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 dépréciation 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.

Les paragraphes 43 et 44 sont modifiés comme suit:

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 en cours, 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 en cours et des périodes intermédiaires comparables de périodes 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 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 d'une période 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.

A9. Dans IAS 35 *Abandon d'activités*, les paragraphes 41, 42 et 50 sont supprimés.

A10. Dans IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, le paragraphe 13 de l'Introduction est supprimé et les paragraphes 120 et 121 sont supprimés.

A11. Dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, le paragraphe 94 est supprimé.

A12. Dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, le paragraphe 120 est supprimé.

A13. Dans SIC-12 *Consolidation – Entités* ad hoc, le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié comme suit:

Date d'entrée en vigueur: La présente Interprétation entre en vigueur pour les périodes ouvertes à compter du 1er juillet 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément à IAS 8.

A14. Dans SIC-13 *Entités contrôlées conjointement – apports non monétaires par des coentrepreneurs*, le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié comme suit:

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 doivent être comptabilisés conformément à IAS 8.

IAS 8

A15. Dans SIC-21 *Impôt sur le résultat - Recouvrement des actifs non amortissables réévalués*, le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié comme suit:

Date d'entrée en vigueur: Le présent consensus entre en vigueur à compter du 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément à IAS 8.

A16. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A17. Dans SIC-25 *Impôt sur le résultat – Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires*, le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié comme suit:

Date d'entrée en vigueur: Le présent consensus entre en vigueur à compter du 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément à IAS 8.

A18. Dans SIC-27 *Évaluer la substance des transactions sous la forme juridique d'un contrat de location*, le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié comme suit:

Date d'entrée en vigueur: La présente Interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément à IAS 8.

A19. Dans SIC-31 *Produits des activités ordinaires – Opérations de troc portant sur des services de publicité*, le paragraphe relatif à la date d'entrée en vigueur est modifié comme suit:

Date d'entrée en vigueur: La présente Interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément à IAS 8.

A20. Dans IFRS 1 *Première adoption de normes internationales d'information financière*, la définition des normes internationales d'information financière exposée en Annexe A est modifiée comme suit:

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 émanant du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) ou de l'ancien Comité permanent d'interprétation (*SIC*).

A21. La rubrique d'IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* est modifiée comme suit:

La norme internationale d'information financière 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* (IFRS 1) est exposée dans les paragraphes 1 à 47 et les Annexes A à C. Tous les paragraphes ont la même autorité. Les paragraphes présentés en **caractères gras** présentent les principes fondamentaux. Les termes définis en annexe A sont présentés en *italique* la première fois qu'ils apparaissent dans la norme. Les définitions d'autres termes figurent dans le glossaire des normes internationales d'information financière. IFRS1 doit être lue dans le contexte de son objectif et de sa Base des conclusions, ainsi que de la *Préface aux normes internationales d'information financière* et du *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers*. IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

A22. Les rubriques de toutes les autres normes comptables internationales sont remplacées par une nouvelle rubrique comme suit:

La norme comptable internationale X, *Titre en toutes lettres* (IAS X) est énoncée dans les paragraphes 1 à 000 [et dans les Annexes A à C](*). Tous les paragraphes ont la même autorité, mais se présentent selon le format IASC de la norme telle que celle-ci a été adoptée par l'IASB. IAS X doit être lue dans le contexte de son objectif et de sa Base des conclusions, ainsi que de la *Préface aux normes internationales d'information financière* et du *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers*. IAS 8, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs* fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

(*) appliqué seulement aux annexes qui font partie de la présente norme.

(**) utilisé uniquement si la norme contient un objectif ou est accompagnée par une Base des conclusions.

A23. Dans les normes internationales d'information financière, y compris les normes comptables internationales et les Interprétations applicables en décembre 2003, les références à la version en vigueur de IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables* sont modifiées pour devenir IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

IAS 10

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 10

Événements postérieurs à la date de clôture

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2
Définitions	3-7
Comptabilisation et évaluation	8-13
Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements	8-9
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	10-11
Dividendes	12-13
Continuité d'exploitation	14-16
Informations à fournir	17-22
Date d'approbation	17-18
Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de clôture	19-20
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	21-22
Date d'entrée en vigueur	23
Retrait de IAS 10 (révisée en 1999)	24

La présente norme révisée annule et remplace IAS 10 (révisée en 1999) *Événements postérieurs à la date de clôture*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 date de clôture;

   et

   (b) les informations qu'une entité doit fournir concernant la date d'approbation des états financiers et des événements postérieurs à la date de clôture.

   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 date de clôture indiquent que l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est pas appropriée.

CHAMP D'APPLICATION

2. ***La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture 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 date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers. On peut distinguer deux types d'événements:

(a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements);

et

(b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements).

4. Le processus d'approbation 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.

5. Dans certains cas, une entreprise a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation de ses actionnaires après que les états financiers aient déjà été publiés. Dans de tels cas, la date d'approbation 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 et approuve les états financiers. 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 d'approbation 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'approbation 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 d'administration 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 d'approbation 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 date de clôture incluent tous les événements survenant jusqu'à la date d'approbation des états financiers même si ces événements se produisent après l'annonce publique du résultat ou d'autres informations financières choisies.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

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

8. ***Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.***

IAS 10

9. Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'entité d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas:

(a) le règlement, après la date de clôture, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date du bilan. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice conformément à 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 conformément au paragraphe 16 d'IAS 37.

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

(i) la faillite d'un client survenant après la date de clôture confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la date de clôture et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance;

et

(ii) la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture.

(c) la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la date de clôture.

(d) la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si à la date de clôture 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 date de clôture 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 date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.***

11. Un exemple d'un événement postérieur à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement est une baisse de la valeur de marché de placements entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la date de clôture, 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 date de clôture bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 21.

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: informations à fournir et présentation*) après la date de clôture, l'entité ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passifs à la date de clôture.***

13. Si des dividendes sont votés (c'est à dire que les dividendes ont été correctement autorisés et ne sont donc plus à la discrétion de l'entité) après la date de clôture, mais avant l'approbation des états financiers, les dividendes ne sont pas comptabilisés en tant que dette à la date du bilan parce qu'ils ne remplissent pas le critère d'obligation actuelle défini par IAS 37. Ces dividendes sont mentionnés dans les notes aux états financiers conformément à IAS 1 *Présentation des états financiers.*

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 date de clôture, 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 date de clôture 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 date de clôture.

INFORMATIONS À FOURNIR

Date d'approbation

17. ***Une entité doit indiquer la date d'approbation des états financiers et mentionner qui a donné cette approbation. 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 d'approbation 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 date de clôture

19. ***Si une entité reçoit, après la date de clôture, des informations sur des situations qui existaient à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu de ces nouvelles informations.***

20. Dans certains cas, une entité doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la date de clôture 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 date de clôture mais concerne un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit comptabiliser ou modifier une provision selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cet élément probant.

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

21. ***Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par 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 date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements:***

(a) la nature de l'événement;

et

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

22. Sont par exemple des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir:

(a) un regroupement d'entreprises important postérieur à la date de clôture (IAS 22 *Regroupement d'entreprises* impose dans ce cas de fournir des informations spécifiques) ou la sortie d'une filiale importante;

(b) l'annonce d'un plan d'abandon d'activité, la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité ou la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs (voir IAS 35 *Abandon d'activités*);

(c) des acquisitions et des cessions importantes d'actifs ou l'expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants;

(d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie postérieurement à la date de clôture;

(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 date de clôture 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 date de clôture;

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

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

et

(j) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

23. ***La présente norme entre en vigueur 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 DE IAS 10 (RÉVISÉE EN 1999)

24. La présente norme annule et remplace IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* (révisée en 1999).

ANNEXE

Amendements aux autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. Dans IAS 22, *Regroupements d'entreprises*, le paragraphe 97 est amendé comme suit:

97. Les regroupements d'entreprises effectués après la date de clôture et avant la date d'approbation des états financiers de l'une des entités se regroupant, sont indiqués s'ils sont significatifs et si l'absence d'information est susceptible d'affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur la base des états financiers (voir IAS 10, *Événements postérieurs à la date de clôture*).

A2. Dans IAS 35, *Abandon d'activités*, le paragraphe 32 est amendé comme suit:

32. Les sorties d'actifs, règlements de passifs et accords de vente irrévocables auxquels fait référence le paragraphe précédent peuvent se produire simultanément au fait générateur de l'information initiale à fournir, soit durant la période où se produit le fait générateur de l'information initiale à fournir soit au cours d'une période ultérieure. Conformément à IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*, si certains actifs attribuables à un abandon d'activité ont été effectivement vendus ou font l'objet d'un ou plusieurs accords de vente irrévocables conclus après la date de clôture mais avant la date d'approbation des états financiers par le conseil d'administration, les états financiers incluent les informations imposées par le paragraphe 31 si les effets sont significatifs et si l'absence d'information est susceptible d'affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur la base des états financiers.

A3. Dans IAS 37 *Provisions, Passifs éventuels et actifs éventuels*, le paragraphe 18 de l'introduction et le paragraphe 75 sont amendés comme suit, et le paragraphe 96 est supprimé:

18. La présente norme définit un passif éventuel comme:

(a) …

75. Une décision de restructurer prise par la direction ou par le Conseil d'administration avant la date de clôture ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture à moins que l'entité 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 lors de 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 date de clôture, l'information à fournir est exigée d'après IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*, si la restructuration est significative et si l'absence d'information affecterait les décisions économiques d'utilisateurs prises sur la base des états financiers.

96. [Supprimé]

A4. Dans les normes internationales d'information financière, qui comprennent les normes comptables internationales et les Interprétations, en vigueur en décembre 2003, toute référence à la version actuelle d'IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* est amendée par IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*.

IAS 16

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 16

Immobilisations corporelles

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-5
Définitions	6
Comptabilisation	7-14
Coûts initiaux	11
Coûts ultérieurs	12-14
Évaluation lors de la comptabilisation	15-28
Éléments du coût	16-22
Évaluation du coût	23-28
Évaluation après comptabilisation	29-66
Modèle du coût	30
Modèle de la réévaluation	31-42
Amortissements	43-62
Montant amortissable et durée d'amortissement	50-59
Mode d'amortissement	60-62
Dépréciation	63-64
Indemnisations liées à la dépréciation	65-66
Décomptabilisation	67-72
Informations à fournir	73-79
Dispositions transitoires	80
Date d'entrée en vigueur	81
Retrait d'autres positions officielles	82-83

La présente norme révisée annule et remplace IAS 16 (1998), *Immobilisations corporelles;* elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 doit être appliquée pour 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 actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir IAS 41, *Agriculture*);

   ou

   (b) aux droits sur des minéraux et des réserves minérales tels que pétrole, 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 en (a) et (b).

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.

5. Une entité doit appliquer la présente norme aux immeubles en cours de construction ou de développement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeubles de placement mais qui ne répondent pas encore à la définition d'un immeuble de placement d'IAS 40, *Immeubles de placement*. Une fois la construction ou le développement terminé, l'immeuble devient un immeuble de placement et l'entité doit appliquer IAS 40. IAS 40 s'applique également aux immeubles de placement en cours de redéveloppement pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement. Une entité qui recourt au modèle de coût pour les immeubles de placement selon IAS 40 utilisera le modèle de coût énoncé dans la présente norme.

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.

   Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé et la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

   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 actualisée 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'un passif.

   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.

IAS 16

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.

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité.

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;

(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.

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. A 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 sont examinées pour dépréciation conformément à 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. Au contraire, ces coûts sont comptabilisés dans le résultat au moment où 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.

13. Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, au bout d'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.

IAS 16

17. Exemples de frais 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;

(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 d'introduction d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);

(c) les coûts d'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel);

et

(d) 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 nécessaires 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 nécessaires 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.

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

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 règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IAS 23.

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 la mesure de la variation attendue 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 (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.

26. La juste valeur d'un actif pour lequel il n'existe pas de transactions de marché comparables 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 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, *Contrats de location*.

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 date de clôture.***

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.

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 rapport à un indice appliqué à son coût de remplacement net d'amortissement;

(b) 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.

39. ***Lorsque la valeur comptable d'un actif est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une réévaluation négative 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. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif.***

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 basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé 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 le compte de résultat.

42. Les effets sur l'impôt sur le résultat qui pourraient éventuellement résulter de la réévaluation des immobilisations corporelles sont comptabilisés et présentés conformément à 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.***

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.

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.

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. A 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 conformément à 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 conformément à 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 cesse lorsque l'actif est décomptabilisé. En conséquence, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service et détenu en vue de sa sortie, 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.

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, basé 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.***

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 basée 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. IAS 22, *Regroupement d'entreprises*, explique comment traiter une perte de valeur comptabilisée avant la fin de la première période annuelle comptable suivant un regroupement d'entreprises par acquisition.

Indemnisations liées à la dépréciation

65. ***Les indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées doivent être incluses dans le compte de résultat 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 le compte de résultat 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.

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 produit des activités ordinaires.***

69. La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par ex. 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, *Produits des activités ordinaires*, pour comptabiliser le revenu provenant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.

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. Si l'entité n'est pas en mesure 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 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 d'utilité 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;

(ii) les 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 directement en capitaux propres 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 au compte de résultat, le montant des indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses dans le compte de résultat.

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.

77. ***Lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies:***

(a) la date à laquelle la réévaluation a été effectuée;

(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. Conformément à IAS 36, une entité fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées en plus de l'information imposée par le paragraphe 73(e) (iv)-(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 détenues en vue de leur sortie;

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 doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.***

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

81. ***La présente norme entre en vigueur 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

82. La présente norme 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*

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent s'appliquer aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent s'appliquer à cette période antérieure.

A1. IFRS 1, *Première adoption des normes internationales d'information financière* et les documents qui l'accompagnent sont modifiés comme suit:

Dans IFRS 1, le paragraphe 24 est modifié comme suit:

24. Si une filiale devient un premier adoptant après sa société mère, elle doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit:

…

(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):

…

(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.

A2. Dans IAS 14, *Information sectorielle*, le paragraphe 21 est modifié comme suit:

21. L'évaluation des actifs et des passifs sectoriels tient compte des ajustements effectués sur les valeurs nettes comptables des actifs et passifs sectoriels identifiables d'une entité acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises comptabilisé comme une acquisition même si ces ajustements sont comptabilisés uniquement dans les états financiers consolidés et s'ils ne sont enregistrés ni dans les états financiers individuels de la société mère, ni dans ceux de la filiale. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition, conformément au modèle de la réévaluation énoncé dans IAS 16, les évaluations des actifs sectoriels reflètent ces réévaluations.

A3. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A4. IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, est modifiée comme décrit ci-après:

Dans la norme, les paragraphes 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 et 104 sont modifiés comme suit:

4. La présente norme s'applique aux actifs comptabilisés à leur montant réévalué (juste valeur) selon d'autres normes, comme le modèle de la réévaluation énoncé dans IAS 16, *Immobilisations corporelles*. Toutefois, identifier si un actif réévalué a pu perdre de la valeur dépend de la base utilisée pour déterminer la juste valeur:

…

9. ***Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, une entité doit au minimum considérer les indices suivants:***

…

Sources d'information internes

…

IAS 16

(f) des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on 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

…

37. ***Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui sont prévues résulter de:***

…

(b) des coûts futurs pour accroître, remplacer partiellement ou assurer l'entretien de l'actif.

38. Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète:

…

(b) les coûts futurs pour accroître, remplacer partiellement ou assurer l'entretien de l'actif ou les avantages futurs liés à ces coûts futurs.

41. Jusqu'à ce qu'une entité encoure des coûts pour accroître, remplacer partiellement ou assurer l'entretien de l'actif, les estimations des flux de trésorerie futurs n'incluent pas les entrées de trésorerie futures attendues résultant de ce coût (voir Annexe A, Exemple 6).

42. Les estimations des flux de trésorerie futurs comprennent les coûts nécessaires à l'entretien courant de l'actif.

59. ***Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en charges dans le compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation dans* IAS 16, Immobilisations corporelles*). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative selon cette autre norme.***

96. ***Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours de périodes antérieures n'existe peut-être plus ou a diminué, une entité doit, au minimum, considérer les indices suivants:***

…

Sources d'information 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 le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les coûts encourus pendant la période pour accroître, remplacer partiellement ou assurer l'entretien de l'actif ou un engagement à abandonner ou à restructurer le secteur d'activité auquel appartient l'actif;

et

…

104. ***Une reprise de perte de valeur d'un actif doit être immédiatement comptabilisée en produits au compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation dans* IAS 16, Immobilisations corporelles*). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre norme.***

A5. Dans IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, la note de bas de page du paragraphe 14(a) est supprimée.

A6. IAS 38, *Immobilisations incorporelles*, est modifiée comme décrit ci-après:

Introduction

Le paragraphe 7 est supprimé.

norme

Au paragraphe 7, la définition suivante est ajoutée:

La valeur spécifique à l'entité est la valeur actualisée 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.

Au paragraphe 7, les définitions suivantes sont modifiées:

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.

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa production.

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la cession de l'actif, après déduction des coûts de cession 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;

(b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Le paragraphe 18 et le titre qui le précède immédiatement sont modifiés comme suit:

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 7 à 17);

et

(b) aux critères de comptabilisation décrits dans la présente norme (voir paragraphes 19 à 55).

Tel est le cas des coûts encourus initialement pour acquérir ou générer en interne une immobilisation incorporelle et des coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou en assurer l'entretien.

IAS 16

Le paragraphe 18A est ajouté:

18A. La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans de nombreux cas, il n'y a pas d'accroissement d'actif ni de remplacement partiel d'actif. En conséquence, la plupart des dépenses ultérieures maintiendront probablement les avantages économiques futurs incorporés dans une immobilisation incorporelle existante, et donc ne répondront pas 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 de l'immobilisation incorporelle. De façon cohérente avec le paragraphe 51, les dépenses ultérieures au titre de marques, 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 dans le résultat afin d'éviter la comptabilisation d'un goodwill généré en interne.

Le paragraphe 24 est modifié comme suit:

24. Le coût d'une immobilisation incorporelle 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, relatif à la préparation de l'actif à son utilisation prévue.

Les paragraphes 24A à 24D sont ajoutés:

24A. Exemples de coûts directement attribuables:

(a) les coûts des avantages du personnel (au sens de IAS 19, *Avantages du personnel*) résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;

et

(b) les honoraires professionnels.

24B. Figurent parmi les exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation incorporelle:

(a) les coûts d'introduction 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.

24C. La comptabilisation des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle cesse lorsque celle-ci se trouve dans l'état nécessaire pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. En conséquence, 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.

24D. Certaines opérations interviennent dans le cadre du développement d'une immobilisation incorporelle mais ne sont pas nécessaires pour la mettre dans l'état nécessaire 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 dans le résultat et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectives.

Le paragraphe 34 est modifié comme suit:

34. 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'élément acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

Les paragraphes 34A et 34B sont ajoutés:

34A. 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 (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.

34B. Le paragraphe 19(b) 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 corporelle 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.

Le paragraphe 35 est supprimé.

IAS 16

Le paragraphe 54 est modifié comme suit:

54. 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 (au sens de IAS 19, *Avantages du personnel*) résultant de la création de l'immobilisation incorporelle;

et

(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, *Coûts d'emprunts*, spécifie les critères pour la comptabilisation des intérêts comme élément du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

Le titre précédant les paragraphes 60 à 62 est supprimé.

Les paragraphes 60 et 61 sont supprimés.

Le paragraphe 62 est supprimé, son contenu ayant été déplacé au paragraphe 18A.

Le titre précédant le paragraphe 63 est modifié comme suit:

Évaluation après comptabilisation

Les paragraphes 76 et 77 sont modifiés comme suit:

76. ***Lorsque la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, précédemment comptabilisée en charges.***

77. ***Lorsque à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif.***

Les paragraphes 79 et 80 sont modifiés comme suit:

79. ***Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. Il existe une présomption réfutable que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans à compter de la date à laquelle l'actif est prêt à être mis en service. L'amortissement doit commencer lorsque l'actif est prêt à être mis en service. L'amortissement doit cesser lorsque l'actif est décomptabilisé.***

80. L'amortissement est comptabilisé, même s'il y a eu une augmentation, par exemple, de la juste valeur ou de la valeur recouvrable de l'actif. Pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs, et notamment:

(a) l'utilisation attendue de l'actif par l'entité et le fait que cet actif puisse (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;

(b) les cycles de vie caractéristiques de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation des durées d'utilité d'actifs similaires 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 pour les produits ou services générés par 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 dépende (ou non) de la durée d'utilité d'autres actifs de l'entité.

Les paragraphes 88 à 90 sont modifiés comme suit:

88. ***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 linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements de chaque période doit être comptabilisée dans le résultat, sauf si une autre norme autorise ou exige son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.***

89. 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 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 change. Il n'existe que rarement, voire jamais, d'éléments probants pour justifier un mode d'amortissement des immobilisations incorporelles qui aboutirait à un cumul des amortissements inférieur à celui qui serait obtenu avec le mode linéaire.

90. L'amortissement est généralement comptabilisé dans le résultat. Il arrive toutefois que les profits économiques futurs 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 inclus 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*).

Le paragraphe 93 est modifié comme suit:

93. Une estimation de la valeur résiduelle d'un actif repose sur le montant 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 de période. Le changement de valeur résiduelle de l'actif est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*.

Le paragraphe 93A est ajouté:

93A. La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle 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 jusqu'à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

IAS 16

Les paragraphes 94 et 95 sont modifiés comme suit:

94. ***La durée d'amortissement et le mode d'amortissement doivent être réexaminés au minimum à la clôture de chaque période. 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 changé, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements des estimations comptables conformément à IAS 8.***

95. ***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.***

Les paragraphes 103 et 104 sont modifiés comme suit:

103. ***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.

104. ***Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Il doit être inclus dans le résultat lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si IAS 17 impose un traitement différent dans une situation de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produit des activités ordinaires.***

Les paragraphes 104A à 104C sont ajoutés:

104A. 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 le revenu provenant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.

104B. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 19, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, le coûts du remplacement d'une partie d'une immobilisation incorporelle, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée. S'il n'est pas praticable pour l'entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, l'entité 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.

104C. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée initialement à la 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.

Le paragraphe 105 est supprimé.

Le paragraphe 106 est modifié comme suit:

106. L'amortissement ne cesse pas lorsque l'immobilisation incorporelle est mise hors service ou est détenue en vue de sa sortie, sauf si l'actif a été entièrement amorti.

Au paragraphe 107, la phrase «***L'information comparative n'est pas imposée***» est supprimée.

Le paragraphe 111(e) est modifié comme suit:

(e) le montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

Le paragraphe 113(a)(iii) est modifié comme suit:

(iii) la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si la catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées avait été comptabilisée selon le traitement de référence du paragraphe 63;

et

Le paragraphe 113(b) est modifié comme suit et le paragraphe 113(c) est ajouté:

(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 de cet écart aux actionnaires;

et

(c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs.

Le paragraphe 121A est ajouté:

121A. Les dispositions des paragraphes 34 à 34B relatifs à l'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise en échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.

A7. SIC-13, *Entités contrôlées conjointement – apports non monétaires par des coentrepreneurs* est modifiée comme décrit ci-après.

Les paragraphes 5 et 6 sont modifiés comme suit:

5. En application de 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:

   (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 relatif à l'apport non monétaire ne peut pas être mesuré de façon fiable;

   ou

   (c) la transaction d'apport n'a pas de substance commerciale, au sens de IAS 16, *Immobilisations corporelles*.

   Si l'exception (a), (b) ou (c) s'applique, le profit ou la perte est considéré comme latent et n'est donc pas comptabilisé 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.

Après le paragraphe **Date d'entrée en vigueur**, les paragraphes 14 et 15 sont insérés comme suit:

14. Les amendements de la comptabilisation des transactions d'apport non monétaire décrites au paragraphe 5 doivent être appliqués de manière prospective aux transactions futures.

IAS 16

15. Une entité doit appliquer les amendements à la présente Interprétation introduits par IAS 16, *Immobilisations corporelles*, aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, elle doit aussi appliquer ces amendements pour cette période annuelle antérieure.

A8. Dans SIC-21, *Impôt sur le résultat-Recouvrement des actifs non amortissables réévalués*, les paragraphes 3 à 5 sont modifiés comme suit:

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 conformément au paragraphe 31 de 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.

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.

A9. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A10. Dans SIC-32, *Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites web*, le paragraphe 9(d) est modifié comme suit:

(d) la phase d'exploitation commence dès l'achèvement du développement du site web. Les dépenses encourues à ce stade doivent être comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues, sauf si elles répondent aux critères de comptabilisation de IAS 38.19.

A11. En décembre 2002, le Conseil a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à IAS 36, *Dépréciation d'actifs* et à IAS 38, *Immobilisations incorporelles*. Les amendements de IAS 36 et de IAS 38 proposés par le Conseil reflètent les changements relatifs aux décisions énoncées dans son projet Regroupements d'entreprises. Comme ce projet est encore à l'étude, les changements proposés ne sont pas reflétés dans les amendements de IAS 36 et de IAS 38 inclus dans la présente annexe.

A12. En juillet 2003, le Conseil a publié ED 4, *Sortie d'actifs non courants et présentation des activités abandonnées*, dans lequel il proposait des amendements pour IAS 38 et IAS 40, *Immeubles de placement*. Les changements proposés ne sont pas reflétés dans les amendements à IAS 38 et à IAS 40 inclus dans la présente annexe.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 17

Contrats de location

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-3
Définitions	4-6
Classification des contrats de location	7-19
Les contrats de location dans les états financiers du preneur	20-35
Contrats de location-financement	20-32
Comptabilisation initiale	20-24
Évaluation ultérieure	25-32
Contrats de location simple	33-35
La comptabilisation des contrats de location dans les états financiers du bailleur	36-57
Contrats de location-financement	36-48
Comptabilisation initiale	36-38
Évaluation ultérieure	39-48
Contrats de location simple	49-57
Transactions de cession-bail	58-66
Dispositions transitoires	67-68
Date d'entrée en vigueur	69
Retrait de IAS 17 (révisée en 1997)	70

La présente norme révisée annule et remplace IAS 17 (révisée en 1997), Contrats de location; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 doit s'appliquer à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que:***

   (a) les contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables,

   et

   (b) les accords de licences portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

Toutefois, la présente norme ne doit pas s'appliquer 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 simples (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 simples (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;

(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. A 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, charges et produits qui proviennent du contrat de location, selon les 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 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.

La durée de vie économique désigne soit:

(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 maximum 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 rédaction 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 actualisée 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) les 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).

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 sera 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 (*). 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

    (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 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.

(*) Voir aussi SIC-27: *Évaluer la substance des transactions sous la forme juridique d'un contrat de location*.

IAS 17

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.

14. Les contrats de location de terrains et de constructions sont classés en tant que contrat de location simple ou location-financement, de la même manière que pour les contrats de location portant sur d'autres actifs. Toutefois, le terrain présente la caractéristique d'avoir normalement une durée de vie économique indéterminée et, s'il n'est pas prévu d'en transférer la propriété au preneur à l'issue de la durée du contrat de location, le preneur ne reçoit en principe pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, auquel cas la location du terrain est un contrat de location simple. Un paiement effectué lors de la conclusion ou de l'acquisition d'un bail qui est comptabilisé comme contrat de location simple, représente des pré-loyers, à amortir sur la durée du contrat de location conformément au rythme des avantages procurés.

15. Les éléments terrain et constructions d'un contrat de location de terrain et de constructions sont considérés séparément aux fins de la classification du contrat de location. S'il est prévu que le titre de propriété des deux éléments soit transféré au bailleur à la fin de la période de location, les deux éléments sont classés comme location financière, qu'ils soient analysés comme un ou deux contrats de location, sauf si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat de location ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un de ces éléments ou des deux. Lorsque l'élément terrain a une durée de vie économique indéterminée, il est normalement classé en tant que contrat de location simple, sauf si la propriété doit être transférée au preneur au terme du contrat de location. L'élément constructions est classé comme contrat de location simple ou contrat de location-financement, conformément aux paragraphes 7 à 13.

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.

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 conformément au 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 conformément aux 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 classifié comme un 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.

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 bilan 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 déterminées, 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.

22. Si ces transactions de location ne se reflètent pas au bilan 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 qu'au bilan 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 au bilan 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 au bilan, 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 devienne 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.

IAS 17

29. La 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, le montant 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 IAS 32,* Instruments financiers: informations à fournir et présentation*, les informations suivantes:***

(a) pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de clôture;

(b) un rapprochement entre le total des paiements minimaux futurs au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée. En outre, l'entité doit indiquer, à la date de clôture, 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 date de clôture 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 conformément à 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 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 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.

(*) Voir aussi SIC-15: *Avantages dans les contrats de location simple*.

35. ***Pour les contrats de location simple, le preneur doit fournir, en plus des informations imposées par IAS 32, 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 date de clôture, 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 bilan 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.

IAS 17

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 un 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.

42. ***Les bailleurs fabricants ou distributeurs doivent comptabiliser les profits ou pertes sur les ventes de la période, conformément aux 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 conformément aux 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.

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 IAS 32, les informations suivantes:***

(a) un rapprochement entre l'investissement brut dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de clôture. En outre, l'entité doit indiquer, à la date de clôture, 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 correspondants aux contrats de location résiliés.

Contrats de location simple

49. ***Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan 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 de contrat de location à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué (*).***

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.***

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 IAS 32, 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.

(*) Voir aussi SIC–15: *Avantages dans les contrats de location simple*.

57. En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir conformément à 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.

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 conformément à 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 conformément à 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 conformément aux 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 de la norme IAS 17 révisée.***

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

69. ***La présente norme entre en vigueur 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 DE IAS 17 (RÉVISÉE EN 1997)

70. La présente norme annule et remplace IAS 17, *Contrats de location* (révisée en 1997).

IAS 17

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A2. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 21

Effets des variations des cours des monnaies étrangères

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1-2
Champ d'application	3-7
Définitions	8-16
Développement sur les définitions	9-16
Monnaie fonctionnelle	9-14
Investissement net dans une activité à l'étranger	15
Éléments monétaires	16
Résumé de l'approche imposée par la présente norme	17-19
Présentation des transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle	20-37
Comptabilisation initiale	20-22
Présentation à des dates de clôture ultérieures	23-26
Comptabilisation des écarts de change	27-34
Changement de monnaie fonctionnelle	35-37
Utilisation d'une monnaie de présentation autre que la monnaie fonctionnelle	38-49
Conversion dans la monnaie de présentation	38-43
Conversion d'une activité à l'étranger	44-47
Sortie d'une activité à l'étranger	48-49
Effets fiscaux de tous les écarts de change	50
Informations à fournir	51-57
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	58-60
Retrait d'autres positions officielles	61-62

La présente norme révisée annule et remplace IAS 21 (révisée en 1993), *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 doit être appliquée (*):***

***(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 de 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 de 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 tableau 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, *Tableau des flux de trésorerie*).

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 date de clôture.

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 basées ou conduites dans un pays ou dans une monnaie autre que ceux de l'entité présentant les états financiers.

(*) Voir également SIC-7, Introduction de l'euro.

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).

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 générées par l'activité à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers et sont immédiatement disponibles pour remise à l'entité.

   (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 suppléer des fonds.

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 conformément à la présente norme (telle que la monnaie fonctionnelle de sa société mère).

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 conformément aux 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.

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. A 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 conformément aux paragraphes 20 à 37 et 50.

18. De nombreuses entités présentant les états financiers comprennent plusieurs entités individuelles (par ex. 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 conformément aux 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 conformément à IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* à présenter ses états financiers dans la (les) monnaie(s) (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 conformément aux paragraphes 38 à 50.

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 de présentation, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours du jour entre la monnaie de présentation 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 conformément aux 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.

Présentation à des dates de clôture ultérieures

23. ***A chaque date de clôture:***

(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 d'exemple, les immobilisations corporelles peuvent être évaluées à leur juste valeur ou à leur coût historique conformément à 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 conformément à la présente norme.

25. La valeur comptable de certains éléments est déterminée par comparaison de deux ou plusieurs montants. A titre d'exemple, la valeur comptable des stocks est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, conformément à 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 ex. le cours à la date de clôture).

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 présenter initialement dans les capitaux propres 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.

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 en produits ou en charges de la période au cours de laquelle ils surviennent, hormis les cas décrits au paragraphe 32.***

29. Lorsque des éléments monétaires surviennent suite à 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 lequel 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 comptabilisé directement dans les capitaux propres, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée dans les capitaux propres. A 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 23(c) 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 comptabilisé dans les capitaux propres.

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 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 ex. les états financiers consolidés lorsque l'activité à l'étranger est une filiale), ces écarts de change doivent être comptabilisés initialement dans une composante distincte des capitaux propres et comptabilisés dans le résultat lors de la sortie de l'investissement net, conformément au 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, conformément au paragraphe 28. De même, 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, conformément au paragraphe 28. Ces écarts de change sont reclassés dans la composante distincte des capitaux propres, 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). Toutefois, un élément monétaire qui fait partie de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers dans une activité à l'étranger peut être libellé dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant les états financiers ou de l'activité à l'étranger. Les écarts de change qui résultent de la conversion de l'élément monétaire dans les monnaies fonctionnelles de l'entité présentant les états financiers et de l'activité à l'étranger ne sont pas reclassées dans la composante distincte des capitaux propres dans les états financiers qui regroupent l'activité à l'étranger et l'entité présentant les états financiers (c'est-à-dire qu'ils restent comptabilisés dans le résultat).

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, conformément aux 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. Les écarts de change qui résultent de la conversion d'une activité à l'étranger précédemment classée dans les capitaux propres conformément aux paragraphes 32 et 39(c), ne sont pas comptabilisés dans le 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 bilan présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces bilans;

(b) les produits et les charges de chaque compte de résultat (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions;

et

(c) tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en tant que composante distincte des capitaux propres.

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 39(c) résultent de:

(a) la conversion des produits et des charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et la conversion des actifs et des passifs au cours de clôture; Ces écarts de change découlent à la fois des éléments de produit et de charge comptabilisés en résultat et de ceux qui sont comptabilisés directement en capitaux propres.

(b) la conversion de l'actif net à l'ouverture, à un cours de clôture différent du cours de clôture précédent.

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. 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 intérêts minoritaires sont affectés aux intérêts minoritaires et comptabilisés en tant que tels dans le bilan 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 bilan,

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 Information financière dans les économies hyperinflationnistes *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 42(b)). 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.***

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, de consolidation 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 *États financiers consolidés et individuels* 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. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entité présentant les états financiers, un tel écart de change continue d'être comptabilisé dans le résultat; ou, s'il se produit dans les circonstances décrites au paragraphe 32, dans les 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, IAS 27 permet d'utiliser une autre date de reporting, 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 du bilan de l'entité étrangère. Des ajustements sont effectués pour les changements significatifs des cours de change jusqu'à la date du bilan de l'entité présentant ses états financiers, conformément à 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 la consolidation proportionnelle aux coentreprises, conformément à IAS 28 *Participation dans des entreprises associées* et à 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 doit être comptabilisé 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, conformément aux paragraphes 39 et 42.***

Sortie d'une activité à l'étranger

48. ***Lors de la sortie d'une activité à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change différés figurant dans la composante distincte des capitaux propres relatifs à cette activité à l'étranger doit être comptabilisé dans le compte de résultat lors de la comptabilisation du profit ou de la perte résultant de la sortie.***

49. Une entité peut procéder à la sortie 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. Le paiement d'un dividende n'est considéré comme une sortie que s'il constitue un rendement du placement, par exemple lorsque le dividende est payé sur des gains préalables à l'acquisition. En cas de sortie partielle, seule la part proportionnelle des écarts de change cumulés correspondants est incluse dans le profit ou la perte. Une réduction de la valeur comptable d'une opération à l'étranger ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune fraction du profit ou de la perte de change différés n'est comptabilisée dans le résultat à la date de la réduction.

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.***

52. ***Une entité doit fournir les informations suivantes:***

(a) le montant des écarts de change comptabilisés dans le compte de résultat, hormis ceux qui proviennent de l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers conformément à IAS 39;

et

(b) les écarts de change nets inscrits 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.

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 DISPOSITIONS TRANSITOIRES

58. ***La présente norme entre en vigueur 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 annuelle ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.***

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 passifs de l'entité plutôt que comme des actifs et 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 dispositions de IAS 8* Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.**

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*

(c) SIC-30, *Monnaie de présentation des états financiers – Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation*

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. Dans IAS 7 *Tableaux des flux de trésorerie*, les paragraphes 25 et 26 sont modifiés de la façon suivante:

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 à la date des flux de trésorerie.***

A2. IAS 12 *Impôts sur le résultat* est modifiée comme décrit ci-dessous.

Le paragraphe 1 de l'Introduction (désormais numéroté IN2) est modifié de la façon suivante:

IN2. …

De plus, il y a des différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires, par exemple les différences temporelles générées lorsque:

(a) les actifs et passifs non monétaires d'une entité sont mesurés dans sa devise fonctionnelle, mais 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.

(b) …

Les paragraphes 41 et 62 sont modifiés comme suit:

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).

62. 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:

…

(c) les écarts de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère (voir IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*);

et

…

A3. IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* est modifiée de la façon décrite ci-dessous:

Le paragraphe 1 est modifié de la façon suivante:

1. ***La présente norme doit être appliquée aux états financiers individuels, y compris les états financiers consolidés, de toute entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste.***

IAS 21

Le paragraphe 8 est modifié de la façon suivante:

8. ***Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste - qu'ils soient établis selon l'approche du coût historique ou du coût actuel - doivent être libellés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture. Les chiffres correspondants de la période précédente imposés par IAS 1,* Présentation des états financiers *ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture. Aux fins de la présentation des montants comparatifs dans une autre monnaie de présentation, les paragraphes 42(b) et 43 de IAS 21 (révisée en 2003)* Effets des variations des cours des monnaies étrangères *sont applicables.***

Le paragraphe 17 est modifié de la façon suivante:

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.

Le paragraphe 23 est supprimé.

Le paragraphe 31 est modifié de la façon suivante:

31. Le profit ou la perte sur la position monétaire nette est comptabilisé selon les paragraphes 27 et 28.

Le paragraphe 34 est modifié de la façon suivante:

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 dont on présente les comptes. L'information qui est fournie dans les 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 des montants comparatifs dans une autre monnaie de présentation, les paragraphes 42(b) et 43 de IAS 21 (révisée en 2003) *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* doivent être appliqués.

Le paragraphe 39 est modifié de la façon suivante:

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 date de clôture;

…

A4. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A5. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A6. Dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, le paragraphe 107 est modifié de la façon suivante:

107. ***Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, les états financiers doivent fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles:***

…

(e) un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître:

…

(vii) 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

…

A7. Dans IAS 41 *Agriculture*, le paragraphe 50 est modifié de la façon suivante:

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. Le rapprochement doit comprendre:***

…

(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

…

A8. SIC-7 *Introduction de l'euro* est modifiée de la façon décrite ci-dessous.

Le paragraphe 4 est modifié de la façon suivante:

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, sauf que l'entité doit continuer d'appliquer sa méthode comptable existante pour les profits et pertes de change liés aux couvertures des risques de change sur des transactions futures.

(b) les écarts de conversion cumulés liés à la conversion des états financiers des activités à l'étranger doivent continuer à être classés en capitaux propres et doivent être comptabilisés en produits ou en charges uniquement lors de la sortie de l'investissement net dans l'activité à l'étranger.

…

La date d'entrée en vigueur est modifiée de la façon suivante:

Date d'entrée en vigueur: La présente Interprétation entre en vigueur le 1er juin 1998. Les changements de principes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions d'IAS 8.

A9. IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* est modifiée de la façon décrite ci-dessous.

Les paragraphes B1A et B1B sont ajoutés à l'Annexe B:

B1A Une entité ne doit pas 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 de façon rétrospective à ces ajustements de la juste valeur et du goodwill, elle doit les traiter comme des actifs et passifs de l'entité et non comme des actifs et passifs de l'entité acquise. En conséquence, ce goodwill et ces ajustements de la juste valeur soit sont déjà exprimés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité, soit constituent des éléments non monétaires en monnaie étrangère, présentés en utilisant le cours de change appliqué selon le référentiel comptable antérieur.

B1B 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;

soit

(b) de tous les regroupements d'entreprises que l'entité choisit de retraiter de manière à se conformer à IAS 22, comme l'autorise le paragraphe B1 ci-dessus.

IAS 24

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 24

Information relative aux parties liées

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-4
Objet des informations relatives aux parties liées	5-8
Définitions	9-11
Informations à fournir	12-22
Date d'entrée en vigueur	23
Retrait d'IAS 24 (reformatée en 1994)	24

La présente norme révisée annule et remplace IAS 24 (reformatée en 1994), *Information relative aux parties liées*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 peuvent avoir été affectés par l'existence de parties liées et par des transactions et soldes avec celles-ci.

CHAMP D'APPLICATION

2. ***La présente norme doit être appliquée:***

   (a) lors de l'identification de relations et de transactions entre parties liées;

   (b) lors de l'identification de soldes 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 transactions et soldes entre parties liées dans les états financiers individuels d'une société mère, d'un coentrepreneur ou d'un investisseur présentés selon IAS 27* États financiers consolidés et 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 intra-groupe 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, la capacité de l'entité à affecter les politiques financière et opérationnelle de l'entité passe 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.

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 transactions, soldes et relations entre parties liées peut affecter l'évaluation des activités d'une entité 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:***

Partie liée: Une partie est liée à une entité dans les cas suivants:

(a) directement ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, la partie:

(i) contrôle l'entité, est contrôlée par elle, ou est soumise à un contrôle conjoint au même titre que l'entité (ceci couvre les sociétés mères, les filiales et les filiales apparentées);

(ii) détient dans l'entité une participation qui lui permet d'exercer une influence notable sur elle;

ou

(iii) exerce le contrôle conjoint sur l'entité;

(b) la partie est une entreprise associée (selon la définition dans IAS 28* Participations dans des entreprises associées*) de l'entité;

(c) la partie est une coentreprise dans laquelle l'entité est un coentrepreneur (voir IAS 31* Participations dans des coentreprises*);

(d) la partie fait partie des principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère;

(e) la partie est un des membres proches de la famille de tout individu visé par (a) ou (d);

IAS 24

(f) la partie est une entité sur laquelle une des personnes visées sous (d) ou (e) exerce le contrôle, un contrôle conjoint, une influence notable, ou encore détient un droit de vote significatif;

ou

(g) la partie est un régime d'avantages postérieur à l'emploi au profit des employés de l'entité, ou de toute entité qui est une partie liée à cette entité.

Une transaction entre parties liées est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non.

Les membres de la famille proche d'une personne sont les membres de la famille dont on peut s'attendre à ce qu'elles influencent cette personne, ou soient influencées par elle, dans leurs relations avec l'entité. Ces personnes peuvent inclure:

(a) le partenaire familial et les enfants de la personne;

(b) les enfants du partenaire familial de la personne;

et

(c) les personnes à la charge de la personne ou du partenaire familial de celle-ci.

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 en actions** *s'applique. Les avantages du personnel sont 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 à court terme comme les salaires 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) les paiements en actions.

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

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.

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 obligatoirement des parties liées:

(a) deux entités, par le simple fait qu'elles ont un administrateur ou un autre de leurs principaux dirigeants en commun, nonobstant les points (d) et (f) dans la définition de «partie liée».

(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 administrations publiques et les collectivités locales;

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);

et

(d) un client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général unique avec lequel une entité réalise un volume de transactions important, simplement en raison de la dépendance économique qui en résulte.

INFORMATIONS À FOURNIR

12. ***Les relations entre les sociétés mères et les filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre ces parties liées. Une entité doit dévoiler le nom de 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 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.***

13. 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.

14. L'identification des relations de parties liées entre sociétés mères et filiales s'ajoute aux dispositions en matière d'information à fournir de IAS 27, IAS 28 et IAS 31, qui imposent de communiquer une liste et une description appropriées des investissements significatifs dans des filiales, entreprises associées et entités sous contrôle conjoint.

15. Si ni la société mère de l'entité, ni la société tête de groupe ne produit d'états financiers mis à la disposition du public, l'entité communique le nom de la société mère la plus proche de la société mère immédiate qui produit de tels états financiers. La société mère la plus proche de la société mère immédiate est 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.

16. ***Une entité doit indiquer la rémunération des principaux dirigeants, en cumul, et pour chacune des catégories suivantes:***

(a) avantages à court terme;

(b) avantages postérieurs à l'emploi;

IAS 24

(c) autres avantages à long terme;

(d) indemnités de fin de contrat de travail;

et

(e) paiements en actions.

17. ***Si des transactions ont eu lieu entre des parties liées, une entité doit indiquer la nature des relations entre les parties liées, ainsi que des informations sur les transactions et les soldes qui sont nécessaires à la compréhension de l'impact potentiel de la relation sur les états financiers. Ces dispositions en matière de fourniture d'information s'ajoutent aux dispositions du paragraphe 16 relatives aux informations sur la rémunération des principaux dirigeants. Ces informations doivent comprendre, au minimum:***

(a) le montant des transactions;

(b) le montant des soldes et:

(i) leurs termes et conditions, y compris l'existence éventuelle de garanties et la nature de la contrepartie attendue lors du règlement;

et

(ii) les modalités des garanties données ou reçues;

(c) et 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.

18. ***Les informations à fournir imposées par le paragraphe 17 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.

19. La répartition des montants à payer et à recevoir des parties liées dans les différentes catégories imposées au paragraphe 18 constitue une extension aux dispositions en matière d'informations à fournir d'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.

20. Voici quelques exemples de transactions qui sont communiquées dès lors qu'elles sont réalisées avec une partie liée:

(a) achats ou ventes de biens (finis ou non);

(b) achats ou ventes de biens immobiliers et d'autres actifs;

(c) prestations de services données ou reçues;

(d) contrats de location;

(e) transferts de recherche et développement;

(f) transferts dans le cadre de contrats de licence;

(g) transferts dans le cadre d'accords de financement (y compris les prêts et les apports de capital en numéraire ou en nature);

(h) fourniture de garanties ou de sûretés;

et

(i) règlement de passifs pour le compte de l'entité ou par l'entité pour le compte d'une autre partie.

21. 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.

22. ***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.***

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 24 (REFORMATÉE EN 1994)

24. La présente norme annule et remplace IAS 24, *Information relative aux parties liées* (reformatée en 1994).

IAS 24

ANNEXE

Amendement de IAS 30

L'amendement figurant dans la présente annexe doit être appliqué aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, cet amendement doit être appliqué à cette période antérieure.

A1. Dans IAS 30 *Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées*, le paragraphe 58 est modifié de la façon suivante:

58. Lorsqu'une banque a conclu des transactions avec des parties liées, il convient d'indiquer la nature des relations entre les parties liées, ainsi que les informations, sur les transactions et les soldes, nécessaires à la compréhension des effets potentiels de la relation sur les états financiers de la banque. Les informations à fournir sont communiquées conformément à IAS 24, et comprennent les informations à fournir relatives à la politique d'une banque quant aux prêts accordés aux parties liées et, pour ce qui concerne les transactions avec des parties liées, le montant inclus dans:

(a) …

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 27

États financiers consolidés et individuels

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-3
Définitions	4-8
Présentation des états financiers consolidés	9-11
Périmètre des états financiers consolidés	12-21
Procédures de consolidation	22-36
Comptabilisation des participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans les états financiers individuels	37-39
Informations à fournir	40-42
Date d'entrée en vigueur	43
Retrait d'autres positions officielles	44-45

La présente norme révisée annule et remplace IAS 27 (révisée en 2000), *États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales* ; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 IAS 22, *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.

La méthode du coût est une méthode de comptabilisation d'une participation selon laquelle la participation est comptabilisée au coût. L'investisseur ne comptabilise le profit lié à la participation que dans la mesure où il reçoit des distributions provenant du cumul des résultats de l'entité détenue, intervenant après la date d'acquisition. Les distributions reçues en sus de ces bénéfices sont considérées comme une récupération de la participation et sont comptabilisées comme une réduction du coût de la participation.

Un groupe est une société mère et toutes ses filiales.

Les intérêts minoritaires sont la quote-part, dans les résultats et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont détenus par la société mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales.

Une société mère (ou mère) est une entité qui a une ou plusieurs filiales.

Des états financiers individuels sont ceux que présente une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans lesquels les investissements sont comptabilisés sur la base de la participation directe 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. Des états financiers individuels ne doivent pas être joints à ces états financiers, ou les accompagner.

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 société détenue totalement ou partiellement par une autre entité et ses autres propriétaires, y compris ceux qui n'ont, par ailleurs, pas le droit de voter, 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 37 à 42.

PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

12. ***Les états financiers consolidés doivent comprendre toutes les filiales de la société mère, sauf celles qui sont désignées au paragraphe 16.***

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 de la moitié des droits de vote d'une entité, dispose: (*)

(a) du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs;

(b) du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat;

(c) du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe;

ou

(d) du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

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 si 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.

16. ***Une filiale doit être exclue du périmètre de consolidation lorsqu'il y a des indications que (a) le contrôle est destiné à être temporaire du fait que la filiale est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans un délai de douze mois et que (b) la direction recherche activement un acquéreur. Les participations dans de telles filiales doivent être comptabilisés comme actifs détenus à des fins de transaction, et comptabilisés conformément à IAS 39,*** **Instruments financiers:Comptabilisation et évaluation.**

17. Lorsqu'une filiale précédemment exclue du périmètre de consolidation conformément au paragraphe 16 n'est pas cédée dans le délai de douze mois, elle doit être consolidée à compter de la date de l'acquisition (voir IAS 22). Les états financiers des périodes ultérieures, à compter de la date d'acquisition, doivent être retraités.

18. Exceptionnellement, une entité peut avoir trouvé un acquéreur pour une filiale exclue de la consolidation conformément au paragraphe 16, mais n'avoir pas réalisé la vente dans un délai de douze mois du fait de la nécessité d'obtenir l'approbation d'autorités de réglementation ou autres. L'entité n'est pas tenue de consolider cette filiale si la vente est en cours à la date de clôture, et s'il n'y a aucune raison de croire que celle-ci ne sera pas achevée peu après la date de clôture.

19. Une filiale n'est pas exclue du périmètre de consolidation du seul fait que l'investisseur est un organisme de capital-risque, un fonds commun, une forme de trust ou une autre entité similaire.

20. Une filiale n'est pas exclue du périmètre de consolidation lorsque 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 IAS 14, *Information sectorielle*, aident à expliquer l'importance des différentes activités au sein du groupe.

(*) Voir également SIC-12, *Consolidation – Entités* ad hoc.

21. Une société mère perd le contrôle quand elle perd, pour une entité détenue, le pouvoir d'en diriger les politiques financières et opérationnelles en vue de l'obtention des avantages dégagés par ses activités. La perte du contrôle peut coïncider ou non avec un changement dans le niveau absolu ou relatif de participation. Elle 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. Elle peut également survenir à la suite d'un accord contractuel.

PROCÉDURES DE CONSOLIDATION

22. Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de la société mère et de ses filiales sont combinés, ligne à 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 IAS 22, qui décrit également le traitement du goodwill en résultant);

(b) les intérêts minoritaires dans le résultat des filiales consolidées pour la période de reporting sont identifiés;

et

(c) les intérêts minoritaires dans l'actif net des filiales consolidées sont identifiés séparément des capitaux propres de la société mère. Les intérêts minoritaires dans l'actif net comprennent:

(i) le montant de ces intérêts minoritaires à la date du regroupement d'origine, calculé selon IAS 22;

et

(ii) la part des minoritaires dans les variations des capitaux propres depuis la date du regroupement.

23. Lorsque des droits de vote potentiels existent, les quotes-parts du résultat ou de variations des capitaux propres attribuées à la société mère et aux intérêts minoritaires 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.

24. ***Les soldes, les transactions, les produits et les charges intra-groupe doivent être intégralement éliminés.***

25. 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.

26. ***Les états financiers de la société mère et de ses filiales utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés doivent être établis à la même date de reporting. Lorsque les dates de reporting de la société mère et 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.***

27. ***Quand, conformément au paragraphe 26, les états financiers d'une filiale utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés sont établis à une date de reporting différente de celle de la société mère, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte l'effet des événements ou transactions significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de la société mère. En aucun cas l'écart entre les dates 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 les éventuelles différences entre les dates de reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.***

28. ***Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.***

29. 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.

30. Les produits et les charges d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés à partir de la date d'acquisition telle que définie dans IAS 22. 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. La différence entre les produits de la cession de la filiale et sa valeur comptable à la date de cession, y compris le montant cumulé des différences de conversion afférentes à la filiale comptabilisé en capitaux propres selon IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* est comptabilisée dans le compte de résultat consolidé comme le résultat de cession de la filiale.

31. ***La participation dans une entité doit être comptabilisée selon IAS 39 à partir de la date où elle cesse d'être une filiale, à condition qu'elle ne devienne pas une entreprise associée telle que définie dans IAS 28 ou une entité contrôlée conjointement telle que définie dans IAS 31 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.***

32. ***La valeur comptable de la participation à la date à laquelle l'entité cesse d'être une filiale doit être considérée comme le coût lors de l'évaluation initiale d'un actif financier conformément à IAS 39.***

33. ***Les intérêts minoritaires doivent être présentés au bilan consolidé dans les capitaux propres, séparément des capitaux propres de la société mère. Les intérêts minoritaires dans le résultat du groupe doivent également être indiqués séparément.***

34. Le résultat est réparti entre la société mère et les intérêts minoritaires. Puisqu'il s'agit de deux postes de capitaux propres, le montant attribué aux intérêts minoritaires ne constitue pas un produit ou une charge.

35. Les pertes revenant aux minoritaires dans une filiale consolidée peuvent être supérieures aux intérêts minoritaires dans les capitaux propres de la filiale. Cet excédent et toutes les pertes futures relatives aux minoritaires sont imputés aux intérêts majoritaires sauf si les minoritaires ont une obligation irrévocable de compenser les pertes par un investissement complémentaire et ont la capacité de le faire. Si la filiale dégage par la suite des bénéfices, ceux-ci sont attribués aux intérêts majoritaires jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été couverte.

36. Si une filiale a des actions préférentielles cumulatives en circulation détenues par des intérêts minoritaires et classées en capitaux propres, 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.

COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES FILIALES, DES ENTITÉS CONTRÔLÉES CONJOINTEMENT ET DES ENTREPRISES ASSOCIÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS

37. ***Quand des états financiers individuels sont préparés, les participations dans les filiales, les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées doivent être comptabilisées soit:***

(a) au coût;

soit

(b) conformément à IAS 39.

La même méthode comptable doit être appliquée à chaque catégorie de participations.

38. La présente norme ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public. Les paragraphes 37 et 39 à 42 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.

39. *Les participations dans les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées comptabilisées conformément à 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

40. *Les informations suivantes doivent être fournies dans les états financiers consolidés:*

(a) le fait qu'une filiale n'est pas consolidée conformément au paragraphe 16;

(b) [Supprimé]

(c) 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;

(d) 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;

(e) la date de reporting des états financiers d'une entité associée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés et qu'ils sont établis à une date de reporting ou pour une période différente de celle de la société mère, ok ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting et de périodes différentes;

et

(f) la nature et la portée de restrictions significatives (résultant par exemple d'accords d'emprunt ou de dispositions réglementaires) sur la capacité de filiales de transférer des fonds à la société mère sous la forme de dividendes en numéraire, ou de rembourser des prêts ou avances;

41. *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;

(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).

42. *Lorsqu'une société mère (autre qu'une société mère concernée par le paragraphe 41), 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, mentionnant le nom, le pays de constitution ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus;

et

(c) une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les participations énumérées au paragraphe (b);

et doivent identifier les états financiers, préparés selon le paragraphe 9 de la présente norme, d'IAS 28 et d'IAS 31, auxquels ils se rapportent.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

43. ***La présente norme entre en vigueur 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

44. La présente norme remplace IAS 27, *États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales* (révisée en 2000).

45. La présente norme remplace SIC-33, *Consolidation et méthode de la mise en équivalence – Droits de vote potentiels et répartition des pourcentage d'intérêt*

IAS 27

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. Dans IAS 22, *Regroupements d'entreprises*, le paragraphe 1 est amendé comme suit:

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

…

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).

Les intérêts minoritaires sont la quote-part dans le résultat et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par la société mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire de filiales.

A2. [Amendement non applicable aux normes publiées antérieurement]

A3. SIC-12, *Consolidation – Entités* ad hoc est modifiée comme décrit ci-après.

La référence est modifiée comme suit:

Référence: IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*

Les paragraphes 9, 10 et 11 sont modifiés comme suit:

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 inhérent à la propriété relatifs à l'entité ad hoc ou à ses actifs afin d'obtenir des avantages de ses activités.

11. [Supprimé]

A4. Dans les normes internationales d'information financière, y compris dans les normes comptables internationales et les Interprétations applicables en décembre 2003, les références à la version en vigueur de IAS 27, *États financiers consolidés* et *comptabilisation des participations dans des filiales* sont modifiées pour devenir IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*.

IAS 28

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 28

Participations dans des entreprises associées

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1
Définitions	2-12
Influence notable	6-10
Méthode de la mise en équivalence	11-12
Modalités d'application de la méthode de mise en équivalence	13-36
Pertes de valeur	31-34
États financiers individuels	35-36
Informations à fournir	37-40
Date d'entrée en vigueur	41
Retrait d'autres positions officielles	42-43

La présente norme révisée annule et remplace IAS 28 (révisée en 2000), *Comptabilisation des participations dans des entreprises associées* elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

CHAMP D'APPLICATION

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.

DÉFINITIONS

2. ***Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

   Une entité 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 de comptabilisation 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 conjoint est le partage du contrôle d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel.

Les états financiers individuels sont ceux que présente une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans lesquels 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 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 dans des coentreprises 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 de consolidation en vertu du paragraphe 10 d'IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*, de l'application de la consolidation proportionnelle en vertu du 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 13(c) 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.

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 analogues 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 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 exerçables ou convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou que si 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. 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 capitaux propres de l'entité détenue qui n'ont pas été comptabilisées dans son résultat. 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 directement dans les capitaux propres de l'investisseur.

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'entité 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.

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) il y a des indications que la participation est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans les douze mois suivant l'acquisition, et la direction recherche activement un acquéreur;

(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) tous les critères suivants sont remplis:

(i) l'investisseur est une filiale détenue à 100 % 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 visées au paragraphe 13(a) doivent être classées comme actifs détenus à des fins de transaction, et comptabilisées conformément à IAS 39.***

15. Lorsqu'une participation dans une entreprise associée qui était auparavant comptabilisée conformément à IAS 39 n'est pas cédée dans les douze mois, elle doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de l'acquisition (cf. IAS 22, *Regroupements d'entreprises*). Les états financiers des périodes ultérieures à l'acquisition doivent être retraités.

16. Exceptionnellement, une entité peut avoir trouvé un acquéreur pour une entreprise associée décrite au paragraphe 13(a) mais n'avoir pas réalisé la vente dans un délai de douze mois du fait de l'obtention nécessaire de l'approbation d'autorités de réglementation ou autres. L'entité n'est pas tenue d'appliquer la méthode de la mise en équivalence à une participation dans une telle entreprise associée si la vente est en cours à la date de clôture, et s'il n'y a aucune raison de croire que celle-ci ne sera pas achevée peu après la date de clôture.

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.

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 conformément à IAS 39 à compter de cette date, à condition que l'entreprise associée ne devienne pas une filiale ou une coentreprise selon la définition de IAS 31.***

19. ***La valeur comptable de la participation à la date où elle cesse d'être une entreprise associée sera considérée comme son coût lors de l'évaluation initiale comme actif financier conformément à IAS 39.***

20. De nombreuses modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation établies par 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 (cf. paragraphes 26 et 27).

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 dans 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.

IAS 28

23. Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle celle-ci devient une entreprise associée. Lors de l'acquisition de la participation, toute différence (positive ou négative) entre le coût de la participation et la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur des actifs identifiables nets de l'entreprise associée est traitée comme un goodwill (cf. IAS 22). Le goodwill lié à une entreprise associée est compris dans la valeur comptable de la participation. Des ajustements appropriés sont apportés à la quote-part de l'investisseur dans les résultats postérieurs à l'acquisition pour tenir compte, par exemple, des amortissements des actifs amortissables, sur la base de leur juste valeur à la date de l'acquisition.

24. ***Lorsqu'il applique la méthode de la mise en équivalence, l'investisseur utilise les derniers états financiers disponibles de l'entreprise associée. Lorsque les dates de reporting de l'investisseur et de l'entreprise associée sont différentes, l'entreprise associée prépare, à l'usage de l'investisseur, des états financiers à la même date que les états financiers de l'investisseur, sauf si cela s'avère impraticable.***

25. ***Quand, conformément au paragraphe 24, les états financiers d'une entreprise associée utilisés pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont établis à des dates de reporting différentes, 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. En aucun cas l'écart entre les dates 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 les dates 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 analogues.***

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 conformément au paragraphe 29, l'investisseur applique les dispositions d'IAS 39 pour déterminer s'il est nécessaire de comptabiliser une perte de valeur additionnelle pour 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.

33. Si l'application d'IAS 39 donne des indications selon lesquelles une participation dans une entreprise associée a pu perdre de la valeur, l'entité applique IAS 36, *Dépréciation d'actifs*. Pour déterminer la valeur d'utilité de la participation, l'entité estime:

(a) sa quote-part dans la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'entreprise détenue, comprenant les flux de trésorerie générés par les activités de l'entreprise détenue et les produits liés à la cession in fine de la participation;

ou

(b) la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus des dividendes à recevoir de la participation et de sa cession in fine.

En retenant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat. Toute perte de valeur de la participation en résultant est affectée selon IAS 36. Ainsi, elle est affectée en premier lieu à tout goodwill restant à amortir (voir paragraphe 23).

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 conformément aux 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;

(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;

(e) la date de reporting des états financiers d'une entreprise associée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour l'application de la méthode de la mise en équivalence et qu'ils sont établis à une date de reporting ou pour une période de reporting différente de celle de l'investisseur, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting et de périodes de reporting différentes;

(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 dans les pertes d'une entreprise associée;

(h) le fait qu'une entreprise associée n'est pas comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence conformément au paragraphe 13;

et

(i) les informations financières résumées des entreprises associés, 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 les abandons d'activités de ces entreprises associées doit également être présentée séparément.***

39. ***L'investisseur doit comptabiliser directement en capitaux propres sa quote-part dans les changements comptabilisés directement dans les capitaux propres de l'entreprise associée, comme stipulé dans IAS 1,* Présentation des états financiers.**

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.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41. ***La présente norme entre en vigueur 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

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 pourcentage d'intérêt*

ANNEXE

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. Dans les normes internationales d'information financière, qui comprennent les normes comptables internationales et les Interprétations, en vigueur en décembre 2003, toute référence à la version actuelle d'IAS 28 *Information financière relative aux participations dans des entreprises associées* est modifiée en IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*.

IAS 31

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 31

Participations dans des coentreprises

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-2
Définitions	3-12
Formes de coentreprises	7
Contrôle conjoint	8
Accord contractuel	9-12
Activités contrôlées conjointement	13-17
Actifs contrôlés conjointement	18-23
Entités contrôlées conjointement	24-47
États financiers d'un coentrepreneur	30-45
Consolidation proportionnelle	30-37
Méthode de la mise en équivalence	38-41
Exceptions à la consolidation proportionnelle et à la méthode de la mise en équivalence	42-45
États financiers individuels d'un coentrepreneur	46-47
Transactions entre un coentrepreneur et une coentreprise	48-50
Présentation dans les états financiers d'un investisseur de sa participation dans une coentreprise	51
Gestionnaires de coentreprises	52-53
Informations à fournir	54-57
Date d'entrée en vigueur	58
Retrait de IAS 31 (révisée en 2000)	59

La présente norme révisée annule et remplace IAS 31 (révisée en 2000), Information financière relative aux participations dans des coentreprises; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

CHAMP D'APPLICATION

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 **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.*

2. *Un coentrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement est exempté des paragraphes 30 (consolidation proportionnelle) et 38 (méthode de la mise en équivalence) s'il remplit les conditions suivantes:*

(a) il existe des indications que la participation est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans les douze mois de l'acquisition, et que la direction recherche activement un acquéreur;

(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 détenue à 100 %, 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 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

(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 il n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Le contrôle conjoint est le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique.

IAS 31

Une coentreprise est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

La consolidation 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 présente 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 sont appliqués 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.

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 consolidés 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 de toute consolidation en vertu du paragraphe 10 d'IAS 27, de l'application de la méthode de la mise en équivalence en vertu du paragraphe 13(c) 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 coentreprise 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 conjoint

8. Le contrôle conjoint 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 conformément à 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.

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. L'accord identifie les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de la coentreprise et qui nécessitent le consentement de tous les coentrepreneurs et les décisions qui nécessitent le consentement d'une majorité spécifiée des coentrepreneurs.

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 CONJOINTEMENT

13. L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et autres ressources des coentrepreneurs, plutôt que la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité, ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur utilise ses propres immobilisations corporelles et ses propres stocks. Il assume également ses propres charges et ses propres passifs et lève 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 conformément à 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.

ACTIFS CONTRÔLÉS CONJOINTEMENT

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 conjointement, 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 conjointement 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 dans les actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs;

(b) tout passif qu'il encourt;

(c) sa quote-part dans 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 conjointement est classée en tant qu'immobilisation corporelle.

(b) tout passif qu'il encourt, par exemple ceux qu'il a encouru 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.

(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 CONJOINTEMENT

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 conjoint 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. A titre d'exemple, les coentrepreneurs peuvent, pour des raisons fiscales ou autres, transférer un actif contrôlé conjointement, 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.

28. Une entité contrôlée conjointement tient sa propre comptabilité et prépare et présente des états financiers de la même manière que les autres entités, conformément 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 le bilan du coentrepreneur inclut sa quote-part des actifs contrôlés conjointement et sa quote-part des passifs dont il est conjointement responsable. Le compte de résultat 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.

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 et des passifs en déduisant d'autres passifs ou actifs ou des produits et des charges en déduisant d'autres charges ou produits, à moins qu'un droit de compenser existe et que la compensation 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. ***A titre d'alternative à 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.

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 remplissent la condition visée au paragraphe 2(a) doivent être classifiées en actifs détenus à des fins de transaction, et comptabilisées conformément à IAS 39.***

43. Lorsque, conformément aux paragraphes 2(a) et 42, une participation dans une entité contrôlée conjointement qui était auparavant comptabilisée conformément à IAS 39 n'est pas cédée dans les douze mois, elle doit être comptabilisée selon la méthode de la consolidation proportionnelle ou selon la méthode de la mise en équivalence à compter de la date de l'acquisition (voir IAS 22 *Regroupement d'entreprises*). Les états financiers des périodes ultérieures à l'acquisition doivent être retraités.

44. Exceptionnellement, un coentrepreneur peut avoir trouvé un acheteur pour une participation décrite au paragraphe 2(a) mais n'avoir pas réalisé la vente dans un délai de douze mois suivant l'acquisition du fait de la nécessité d'obtenir l'approbation d'autorités de réglementation ou d'autres autorités. Le coentrepreneur n'est pas tenu d'appliquer la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence à une participation dans une entité contrôlée conjointement si la vente est en cours à la date de clôture, et s'il n'y a aucune raison de croire que celle-ci ne sera pas achevée peu après la date de clôture du bilan.

45. ***A compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une filiale d'un coentrepreneur, le coentrepreneur comptabilise sa participation selon IAS 27. A compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une entité associée d'un coentrepreneur, le coentrepreneur comptabilise sa participation selon IAS 28.***

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 conformément aux 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 (*). 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 jusqu'à ce qu'il revende 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***

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 conformément à 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 conformément à IAS 39 ou, s'il exerce une influence notable dans la coentreprise, conformément à 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.**

(*) Voir également SIC 13, *Entités contrôlées conjointement – apports non monétaires par des coentrepreneurs.*

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 dans chacun des passifs éventuels encourus conjointement avec d'autres coentrepreneurs;

(b) sa quote-part des passifs éventuels des coentreprises elles-mêmes, pour lesquelles 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 l'intégration 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 courant, 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.***

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

58. ***La présente norme entre en vigueur 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 annuelle ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.***

RETRAIT DE 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).

ANNEXE

Modifications d'autres positions officielles

Les modifications figurant dans la présente annexe doivent être appliquées aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente norme pour une période annuelle antérieure, ces modifications doivent être appliquées à cette période annuelle antérieure.

A1. SIC 13, *Entités contrôlées conjointement – apports non monétaires par des coentrepreneurs* est amendée comme décrit ci-dessous.

La référence est amendée pour se lire comme suit:

Référence: IAS 31, *Participations dans des coentreprises*

Le paragraphe 1 est amendé comme suit:

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 de profit ou de perte relative à la transaction doit refléter la substance de la transaction ». De plus, IAS 31.24 dit que «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»).

…

A2. Dans les normes internationales d'information financière, qui comprennent les normes comptables internationales et les Interprétations, en vigueur en décembre 2003, toute référence à la version actuelle d'IAS 31 *Information financière relative aux participations dans des coentreprises* est amendé par IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.

IAS 33

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 33

Résultat par action

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-4
Définitions	5-8
Évaluation	9-63
Résultat de base par action	9-29
Résultat	12-18
Actions	19-29
Résultat dilué par action	30-63
Résultat	33-35
Actions	36-40
Actions ordinaires potentielles dilutives	41-63
Options, bons de souscription d'actions et leurs équivalents	45-48
Instruments convertibles	49-51
Actions dont l'émission est conditionnelle	52-57
Contrats qui peuvent être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie	58-61
Option acquises	62
Options de vente émises	63
Ajustements rétrospectifs	64-65
Présentation	66-69
Informations à fournir	70-73
Date d'entrée en vigueur	74
Retrait d'autres positions officielles	75-76

La présente norme révisée annule et remplace IAS 33 (1997), *Résultat par action* ; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 une 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 doit être appliquée par les entités dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées et par les entités qui sont dans un processus d'émission d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles sur des marchés organisés.***

3. ***Une entité qui indique son résultat par action doit le calculer et fournir des informations sur ce résultat par action conformément à la présente norme.***

4. ***Lorsqu'une entité présente à la fois des états financiers consolidés et des états financiers individuels conformément à 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 au compte de résultat individuel. Une entité ne doit pas présenter ces informations portant sur le résultat par action dans ses états financiers consolidés.***

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 entreprise ou d'autres actifs sont remplies.

IAS 33

8. Sauf mention contraire, les termes définis dans IAS 32, *Instruments financiers: Informations à fournir et présentation* et utilisés dans la présente norme ont la signification précisée au paragraphe 11 de 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 attribuables 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, *Présentation des états financiers*).

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.

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 d'après 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 d'actions ordinaires en circulation au cours de la période est le nombre d'actions ordinaires en circulation en début de 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;

(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.

IAS 33

22. Les actions ordinaires émises en règlement partiel du prix d'achat lors d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition sont incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à compter de la date de l'acquisition. En effet, l'acquéreur incorpore le résultat des opérations de l'entité acquise dans son compte de résultat, à compter de cette date. Les actions ordinaires émises lors d'un regroupement d'entreprises qui est une mise en commun d'intérêts sont incluses dans le calcul du nombre moyen pondéré d'actions pour toutes les périodes présentées. En effet, les états financiers de l'entité regroupée sont établis comme si elle avait toujours existé. Par conséquent, le nombre d'actions ordinaires pris en compte pour le calcul du résultat de base par action dans un regroupement d'entreprises qui est une mise en commun d'intérêts, est le total du nombre moyen pondéré d'actions des entités regroupées, ajusté en équivalent actions de l'entité dont les actions sont en circulation après le regroupement.

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 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. Les actions ordinaires en circulation qui peuvent être restituées (susceptibles d'être rappelées) ne sont pas traitées comme en circulation et sont exclues du calcul du résultat de base par action jusqu'à la date à laquelle elles ne sont plus susceptibles d'être rappelées.

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 par 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 droitsau profit des actionnaires existants;

(c) un fractionnement d'actions;

et

(d) un fractionnement inversé d'actions (regroupement d'actions).

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.

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 33(a) 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 33(a) à (c) ainsi que des impôts liés. Les dépenses associées aux actions ordinaires potentielles comprennent les coûts et remises de transaction comptabilisés conformément à la méthode de l'intérêt effectif (voir le paragraphe 9 de 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.

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 qu'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 aurait 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 anti-dilutives. Le résultat des activités ordinaires poursuivies attribuables à l'entité mère est ajusté conformément au paragraphe 12 et exclut les éléments relatifs aux activités non poursuivies.

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 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 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 anti-dilutives. 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.

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 conditionnelles à l'acquisition des droits. Elles sont traitées comme en circulation à la date d'octroi. Les options sur actions accordées aux salariés basées sur la performance sont traitées comme des actions dont l'émission est conditionnelle parce que leur émission est conditionnée à la satisfaction de conditions spécifiques en plus de l'écoulement d'un délai.

Instruments convertibles

49. L'effet dilutif des instruments convertibles doit être reflété dans les résultats dilués par action conformément aux 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 en cours 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 basé sur le nombre d'actions qui seraient à émettre si la date de clôture 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 base 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 basée sur une moyenne des cours de 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 basé 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.

IAS 33

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 conformément aux dispositions relatives aux actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle aux paragraphes 52 à 56.

(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 les 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 qui peuvent 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.

60. ***Pour les contrats qui peuvent 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 retenu 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.

Option 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 antidilutif. 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 date de clôture 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. De plus, le résultat par action, de base et dilué, doit être ajusté pour toutes les périodes présentées pour tenir compte:***

(a) des effets d'erreurs et d'ajustements résultant des changements de méthodes comptables, comptabilisées à titre rétrospectif;

et

(b) des effets d'un regroupement d'entreprises qui est une mise en commun d'intérêts.

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 en circulation.

PRÉSENTATION

66. ***Une entité doit présenter au compte de résultat 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 la 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 le compte de résultat 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 du compte de résultat.

68. ***Une entité qui publie un abandon d'activité doit indiquer le résultat de base et le résultat dilué par action pour l'activité abandonnée soit dans le compte de résultat, soit dans les notes annexes aux états financiers.***

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) 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 date de clôture 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 70(d):

(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 date de clôture;

(c) le rachat d'actions ordinaires en circulation;

(d) la conversion ou l'exercice des actions ordinaires potentielles, en circulation à la date de clôture, en actions ordinaires;

(e) l'émission d'options, de bons de souscription 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 date de clôture 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 IAS 32).

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 au compte de résultat 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 aux états financiers. 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 du compte de résultat, elle doit fournir un rapprochement de la composante utilisée avec un poste présenté dans le compte de résultat.***

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.***

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 qui peuvent être réglés en actions*

ANNEXE A

Commentaires relatifs à l'application

La présente annexe fait partie intégrante de la présente norme.

Résultat attribuable à l'entité mère

A1. Aux fins du calcul du résultat par action basé 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 intérêts minoritaires.

Émission de droits

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 27(b), 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:

(Juste valeur par action immédiatement avant l'exercice du droit)/(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 unités monétaires (*), une perte liée à des abandons d'activités attribuables à l'entité mère de 7 200 unités monétaires, une perte attribuable à l'entité mère de 2 400 unités monétaires, 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 unités monétaires pour les activités poursuivies, (3,60) unités monétaires 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 unités monétaires est dilutif, dans 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) unités monétaires par action pour la perte découlant des abandons d'activités et (1,00) unité monétaire par action pour la perte].

(*) Dans les présents commentaires, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

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 offert d'après 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 a en circulation 120 options de vente émises sur ses actions ordinaires à un prix d'exercice de 35 unités monétaires. Le cours moyen de marché de l'action ordinaire pour la période s'élève à 28 unités monétaires. Pour calculer le résultat dilué par action, l'entité suppose avoir émis 150 actions à 28 unités monétaires par action au début de la période pour satisfaire à son obligation de vente de 4 200 unités monétaires 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, ou 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 permet 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 de 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) 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 la mère) ajusté comme il sera nécessaire, conformément au 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 conformément à 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 la 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) 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 à 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.

ANNEXE B

Cette annexe n'est pas applicable au français.

IAS 40

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 40

Immeubles de placement

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	1
Champ d'application	2-4
Définitions	5-15
Comptabilisation	16-19
Évaluation lors de la comptabilisation	20-29
Évaluation après comptabilisation	30-56
Méthode comptable	30-32
Modèle de la juste valeur	33-55
Incapacité à déterminer de façon fiable la juste valeur	53-55
Modèle du coût	56
Transferts	57-65
Sorties	66-73
Informations à fournir	74-79
Modèle de la juste valeur et modèle du coût	74-79
Modèle de la juste valeur	76-78
Modèle du coût	79
Dispositions transitoires	80-84
Modèle de la juste valeur	80-82
Modèle du coût	83-84
Date d'entrée en vigueur	85
Retrait de IAS 40 (2000)	86

La présente norme révisée annule et remplace IAS 40 (révisée en 2000), *Immeubles de placement*; elle doit être appliquée pour les périodes annuelles ouverts à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

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 doit être appliquée 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*);

   (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 au bilan.

   Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de toute autre contrepartie accordée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

   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

   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.

IAS 40

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 répondrait autrement 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 au 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.

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 de marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu;

   (d) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement. IAS 16 s'applique à ce type de bien immobilier jusqu'à l'achèvement de la construction ou de l'aménagement, moment auquel le bien immobilier devient alors un immeuble de placement auquel s'applique la présente norme. Cependant, la présente norme s'applique aux immeubles de placement existants en cours de réaménagement et qui continueront dans le futur à être utilisés en tant qu'immeubles de placement (voir paragraphe 58).

   (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. A 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. A une extrémité du spectre, le propriétaire peut être en substance dans la situation d'un investisseur passif. A 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 des paragraphes 7 à 13. Le paragraphe 75(c) impose à l'entité de donner une information sur ces critères lorsque la classification est difficile.

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, lorsque, et uniquement lorsque:***

(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, droits de mutation et autres coûts de transaction.

22. Le coût d'un immeuble de placement construit par l'entité pour elle-même est son coût à la date d'achèvement de la construction ou de l'aménagement. Jusqu'à cette date, l'entité applique IAS 16. A compter de cette date, le bien immobilier devient un immeuble de placement et la présente norme s'applique (voir paragraphes 57(e) et 65).

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) 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 de 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 actualisée des paiements minimaux. 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 minimum 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. Un ou plusieurs immeubles de placement peuvent être acquis 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 autres 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) la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités de l'entité affectée par l'opération varie 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.

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. ***Sous réserve de l'exception notée au paragraphe 34, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 35 à 57, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 56, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.***

31. IAS 8, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*, dispose que l'on ne doit procéder à un changement délibéré de méthode comptable que si ce changement permet une présentation plus appropriée des transactions, des autres événements et conditions dans les états financiers de l'entité. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.

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.

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.***

IAS 40

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 date de clôture.***

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).

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 actualisée des paiements minimaux au titre de la location, conformément au paragraphe 20 de 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 date de clôture. 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 ou 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. A 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 de 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) les prix récents 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.

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 suite à l'achèvement des travaux de construction ou d'aménagement ou 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).

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. Au contraire, 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 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.

IAS 40

50. Dans la détermination de la juste valeur d'un immeuble de placement, une entité ne comptabilise pas deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou des passifs distincts. Par exemple:

(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) 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.

(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 a obtenir la juste valeur de l'immeuble de placement à des fins comptables.

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 actualisée de ses paiements relatifs à un immeuble de placement (autres que les paiements relatifs à des passifs comptabilisés) excède la valeur actualisée 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

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 l'achèvement de sa construction ou de son aménagement, ou 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). Dans ces cas, une entité doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût de 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.***

54. Dans les cas exceptionnels où l'entité est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe précédent, 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. 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.

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 tous ses immeubles de placement conformément aux dispositions de IAS 16 pour ce modèle, c'est-à-dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.***

TRANSFERTS

57. ***Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués lorsque, et uniquement lorsque, il y a changement d'utilisation mis en évidence par:***

(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;

(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;

(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;

ou

(e) la fin de la construction ou de l'aménagement, pour un transfert de la catégorie immeubles en cours de construction ou d'aménagement (couvert par IAS 16) vers la catégorie immeubles de placement.

58. Le paragraphe 57(b) impose à une entité de transférer un bien immobilier de la catégorie immeubles de placement à la catégorie stocks lorsque, et uniquement lorsque, 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 du bilan) 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 traite 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. Autrement dit:

(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 imputée sur l'écart de réévaluation.

(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 dans le 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.

(ii) tout solde de l'augmentation est porté directement au crédit des capitaux propres dans l'écart de réévaluation. 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 le compte de résultat.

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 dans le 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 dans le résultat.***

SORTIES

66. ***Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé du bilan) 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 de IAS 18 pour la comptabilisation du produit de la vente des biens, et prend en considération les commentaires correspondants de l'Annexe à 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 s'avérer 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 de IAS 17 en cas de cession-bail) dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.***

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 comptabilisés 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) la compensation provenant de tiers pour un immeuble de placement qui a été déprécié, perdu ou détruit est comptabilisée dans le résultat lorsque la compensation devient acquise;

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 comptabilités comme immeubles de placement et dans quelle 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;

(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;

IAS 40

(f) les montants comptabilisés dans le résultat au titre:

(i) des produits locatifs des immeuble 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.

(g) l'existence et les montants des restrictions relatif 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 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.

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 ajoutés*** 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 de 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 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;

(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 autrement) la juste valeur de ses 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.

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 relatifs 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.***

RETRAIT DE IAS 40 (2000)

86. La présente norme annule et remplace IAS 40, *Immeubles de placement* (émise en 2000).