



cutting through complexity

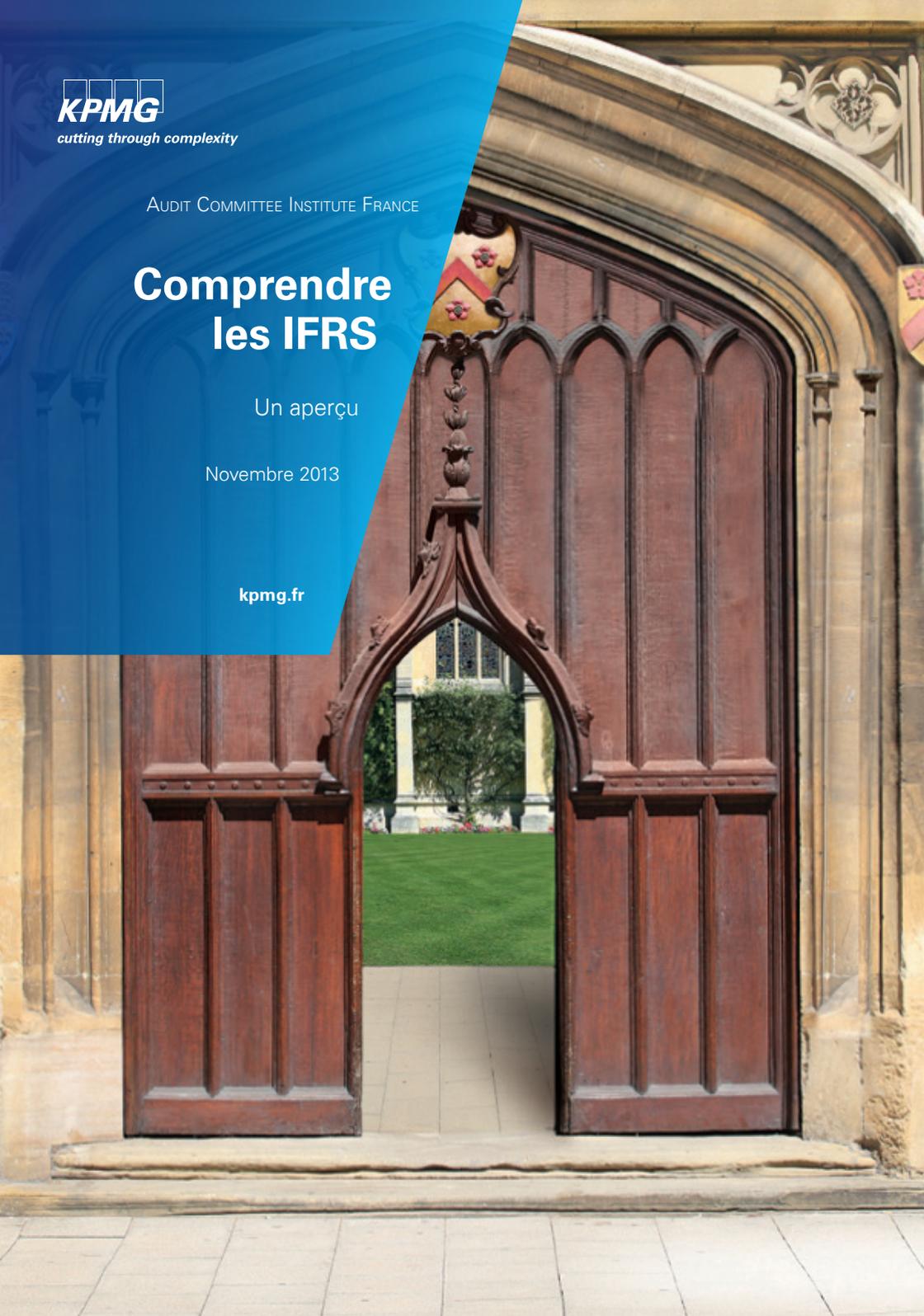
AUDIT COMMITTEE INSTITUTE FRANCE

Comprendre les IFRS

Un aperçu

Novembre 2013

kpmg.fr



avant-propos

L'Audit Committee Institute, sponsorisé par KPMG, est un forum d'échanges dédié aux membres de comité d'audit. Il a été conçu pour apporter aux membres de comité d'audit des informations, outils et techniques les aidant à remplir la mission liée à leur fonction.

L'Audit Committee Institute communique à travers le monde avec les responsables de comité d'audit depuis 1999.

L'Audit Committee Institute France propose à ses membres :

- un site internet (www.audit-committee-institute.fr) conçu pour donner aux membres de comité d'audit un accès permanent aux bonnes pratiques et à des outils conçus pour améliorer le fonctionnement des comités d'audit ;
- des rencontres bi-annuelles permettant aux membres de comité d'audit d'échanger sur des sujets d'actualité avec leurs pairs ;
- des newsletters (Audit Committee News) qui traitent des développements récents sur des problématiques spécifiques aux comités d'audit ainsi que des sujets d'actualité technique et réglementaire ;
- des publications sur le gouvernement d'entreprise telle que l'étude internationale annuelle, « La pratique des comités d'audit en France et dans le monde », publiée chaque année depuis 2006.

LA COHÉRENCE AVANT TOUT

Il y a encore peu, toute référence à l'avenir des IFRS renvoyait uniquement aux quatre grands projets en cours – les instruments financiers, l'assurance, les contrats de location et les produits des activités ordinaires – et à la convergence avec le référentiel comptable appliqué aux États-Unis (US GAAP). Aujourd'hui, cependant, le mot d'ordre, c'est la « cohérence » – tant dans l'application des IFRS que dans leur encadrement par les régulateurs.

Maintenant que les normes IFRS ont été adoptées par plus de 100 pays, formant une plateforme de compatibilité des états financiers, l'enjeu consiste à assurer une plus grande cohérence de l'information.

Même si l'IASB a indiqué son intention de mener cette initiative, chacune des parties prenantes a un rôle à jouer, que ce soient les préparateurs des états financiers, les auditeurs ou encore les régulateurs. Selon nous, la cohérence ne passe pas forcément par une seule et unique réponse à toutes les situations, mais plutôt par une application homogène des principes des normes en tenant compte de tous les faits et circonstances spécifiques. Nous avons hâte de jouer notre rôle dans ce projet.

Cette publication¹, centrée autour de cette cohérence, vise à expliquer les normes et illustrer leur application au moyen d'exemples tirés de l'expérience des experts IFRS du réseau international de KPMG. Avec son guide structuré, elle a pour objectif de permettre notamment aux membres de comités d'audit de comprendre les problématiques clés émanant de ces normes.

Audit Committee Institute
Novembre 2013

¹ **A propos de cette publication**

Cette publication est une traduction en français du document « [Insights into IFRS – An overview](#) » publié en anglais par l'Audit Committee Institute

SOMMAIRE

LA COHÉRENCE AVANT TOUT	1
Structure du document	4
1. Contexte	6
1.1 Introduction	6
1.2 Cadre conceptuel	7
2. Généralités	8
2.1 Forme et contenu des états financiers	8
2.2 Variation des capitaux propres	10
2.3 Tableau des flux de trésorerie	11
2.4 Évaluation de la juste valeur	12
2.5 Consolidation	14
2.6 Regroupements d'entreprises	17
2.7 Écarts de conversion	19
2.8 Méthodes comptables, erreurs et estimations	21
2.9 Événements postérieurs à la date de clôture	22
2.10 Hyperinflation	23
3. État de la situation financière	24
3.1 Généralités	24
3.2 Immobilisations corporelles	25
3.3 Immobilisations incorporelles et goodwill	27
3.4 Immeubles de placement	29
3.5 Participations dans des entreprises associées et méthode de la mise en équivalence	31
3.6 Partenariats	33
3.7 [Non Utilisé]	
3.8 Stocks	34
3.9 Actifs biologiques	35
3.10 Dépréciation des actifs non financiers	36
3.11 [Non Utilisé]	
3.12 Provisions, actifs et passifs éventuels	38
3.13 Impôts sur le résultat	40
4. État du résultat net et des autres éléments du résultat global	42
4.1 Généralités	42
4.2 Produits	44
4.3 Subventions publiques	46
4.4 Avantages du personnel	47
4.5 Paiement fondé sur des actions	49
4.6 Coûts d'emprunt	51

5. Sujets spécifiques	52
5.1 Contrats de location	52
5.2 Secteurs opérationnels	54
5.3 Résultat par action	56
5.4 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	58
5.5 Information relative aux parties liées	60
5.6A Entités d'investissement	61
5.7 Transactions non monétaires	63
5.8 Information financière et autres informations jointes	64
5.9 Information financière intermédiaire	65
5.10 [Non Utilisé]	
5.11 Activités extractives	66
5.12 Accords de concession de service	67
5.13 Transactions sous contrôle commun et création d'une « newco »	69
6. Première application des IFRS	71
6.1 Première application des IFRS	71
7. Instruments financiers	73
7.1 Champ d'application et définitions	73
7.2 Dérivés et dérivés incorporés	74
7.3 Capitaux propres et passifs financiers	75
7.4 Classement des actifs financiers et des passifs financiers	76
7.5 Comptabilisation et décomptabilisation	77
7.6 Évaluation, profits et pertes	78
7.7 Comptabilité de couverture	80
7.8 Présentation et informations à fournir	82
7A Instruments financiers : IFRS 9	84
8. Contrats d'assurance	87
8.1 Contrats d'assurance	87
Annexe I	89
Récapitulatif des textes à venir	89
Annexe II	92
Tableau de référence : textes en vigueur et à venir	92
Restez informés	103

STRUCTURE DU DOCUMENT

Structuré par thème, ce document fournit un aperçu rapide des textes clés des IFRS et permet de s'y repérer facilement.

Cette édition est destinée aux sociétés dont la date de clôture est le 31 décembre 2013. Elle se base sur les IFRS, tels que publiés par l'IASB au 1^{er} août 2013, et comprend les normes et interprétations en vigueur¹ à cette date (textes en vigueur) et les amendements *importants* qui seront en vigueur ultérieurement (textes à venir).

Il se peut que pour certaines normes ou amendements, les dates d'entrée en vigueur selon l'Union européenne diffèrent de celles de l'IASB du fait du processus d'adoption des normes par l'Union européenne. Ainsi, les principales différences, mises en évidence dans cette publication, sont les suivantes :

(*) Exercices ouverts à compter de cette date	Date d'application « IASB » ^(*)	Date d'adoption UE	Date d'application UE ^(*)
IFRS 10 – États financiers consolidés	01/01/13	11/12/12	01/01/14
IFRS 11 – Partenariats	01/01/13	11/12/12	01/01/14
IFRS 12 – Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	01/01/13	11/12/12	01/01/14

¹IAS 26 « Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite » et la « Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME) » ne sont pas traitées.



(*) Exercices ouverts à compter de cette date	Date d'application « IASB » (*)	Date d'adoption UE	Date d'application UE (*)
Amendements consécutifs à IFRS 10, 11, 12 sur IAS 27 – États financiers individuels et IAS 28 – Participations dans les entreprises associées et les coentreprises	01/01/13	11/12/12	01/01/14
Amendements de transition à IFRS 10, 11, 12	01/01/13	04/04/13	01/01/14
Amendements à IFRS 10, 12 et IAS 27 – Entités d'investissement	01/01/14	20/11/13	01/01/14
Amendements à IAS 32 – Présentation – Compensation des actifs et passifs financiers	01/01/14	13/12/12	01/01/14
IFRIC 21 – Droits ou taxes	01/01/14	Q1 2014 ?	?
Amendements à IAS 36 – Informations à fournir sur la valeur recouvrable des actifs non financiers	01/01/14	Q4 2013 ?	?
IFRS 9 – Instruments financiers – Classification et évaluation actifs et passifs financiers du 12/11/09 et amendements du 16/12/11	01/01/15 (**)	Reportée	?
Amendements à IAS 39 – Novation des dérivés et maintien de la comptabilité de couverture	01/01/14	Q4 2013 ?	01/01/14 ?

(**) Décision provisoire de l'IASB de reporter cette date sine die – voir annexe I

Un aperçu des textes à venir est disponible à l'[annexe I](#), à l'exception d'amendements mineurs. L'[annexe II](#) dresse la liste de normes et interprétations en vigueur.



1. CONTEXTE

1.1 Introduction

En vigueur : Constitution de la Fondation IFRS, Guide des procédures de l'IASB et de l'IFRS IC, Préface des normes IFRS, IAS 1

Les normes internationales d'information financière

- L'acronyme « IFRS » désigne un référentiel comptable pour la présentation de l'information financière appliqué principalement par les entités cotées dans plus de 120 pays.
- Les normes et interprétations sont développées et mises à jour par l'IASB et le comité d'interprétation des IFRS – IFRS Interpretation Committee (IFRS IC).
- Les IFRS sont conçues pour les entités à but lucratif.

La conformité aux IFRS

- Toute entité déclarant respecter les IFRS doit se conformer à toutes les normes et interprétations, y compris concernant les informations à fournir en annexe, et doit effectuer une déclaration de conformité aux IFRS de manière explicite et sans réserve par écrit.
- L'objectif primordial des IFRS est de permettre aux états financiers d'illustrer une présentation fidèle (ou une image fidèle).



1.2 Cadre conceptuel

En vigueur : Cadre conceptuel de l'information financière

Objet

- Le cadre conceptuel est un texte de référence :
 - pour l'IASB et l'IFRS IC dans le cadre de l'évolution et de la mise à jour des normes et interprétations,
 - pour la préparation des états financiers lorsque les IFRS ne prévoient pas de dispositions spécifiques.
- Le cadre conceptuel ne prévaut pas sur un quelconque IFRS.

Objectif de l'information financière à usage général

- L'objectif de l'information financière à usage général consiste à fournir des informations financières sur l'entité présentant les états financiers, utiles aux investisseurs, aux prêteurs et autres créanciers actuels ou potentiels, aux fins de leur prise de décision sur l'allocation de ressources à l'entité.

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

- Pour être utile, l'information financière doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter. L'utilité de l'information financière est accrue lorsque celle-ci est comparable, vérifiable, diffusée dans les temps et compréhensible.

Éléments des états financiers

- Le cadre conceptuel fournit une définition des « actifs » et des « passifs ». La définition de « capitaux propres », « produits » et « charges » découle de la définition des actifs et des passifs.

Base de l'évaluation

- Les états financiers sont en général préparés sur la base du coût historique sous réserve de certains ajustements, la juste valeur prenant toutefois de plus en plus d'importance.

Hypothèse de base : Continuité d'exploitation

- Les états financiers sont préparés sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la Direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution que de liquider l'entité ou cesser son activité.



2. GENERALITES

2.1 Forme et contenu des états financiers

En vigueur : IFRS 10, IFRS 11, IAS 1, IAS 27, IAS 28

À venir : Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

Jeu complet d'états financiers

- Un jeu complet d'états financiers comprend :
 - un état de la situation financière,
 - un état du résultat net et des autres éléments du résultat global,
 - un état de variation des capitaux propres,
 - un tableau des flux de trésorerie,
 - les notes annexes, comprenant les méthodes comptables,
 - des informations comparatives,
 - un état de la situation financière à l'ouverture de la période précédente (troisième état de la situation financière) dans certains cas.

Date de clôture

- La date de clôture doit être identique d'un exercice à l'autre, sauf dans le cadre de circonstances exceptionnelles.

Informations comparatives

- Des informations comparatives sont nécessaires au titre de l'exercice précédent seulement. Des informations comparatives supplémentaires peuvent être présentées si elles sont conformes aux IFRS. En revanche, il n'est pas utile de présenter un jeu complet d'états financiers.

Type d'états financiers

- Les IFRS exposent les textes applicables aux états financiers consolidés, individuels et sociaux (le cas échéant, quand la législation locale le permet).



États financiers consolidés

- Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés, sauf exemptions particulières.

États financiers individuels

- Une entité ne détenant pas de filiale mais ayant des participations dans des entreprises associées ou coentreprises prépare des états financiers individuels si ces participations sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, sauf en cas d'exemptions particulières.

États financiers sociaux

- Une entité mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une coentreprise n'ayant pas l'obligation de préparer des états financiers consolidés ou individuels peut, sans aucune obligation, présenter des états financiers sociaux (sous réserve des règles applicables selon la législation locale). Par ailleurs, des états financiers sociaux peuvent être préparés en plus d'états financiers consolidés ou individuels.

Présentation d'informations pro forma

- À notre avis, la présentation d'informations pro forma est acceptable si elle est prévue par les réglementations locales et les règles régissant les marchés financiers, et si l'entité respecte certaines modalités spécifiques.



2.2 Variation des capitaux propres

En vigueur : IAS 1

Informations générales

- L'état de variation des capitaux propres (et les notes annexes à cet état) réconcilie les soldes d'ouverture et de clôture pour chaque élément des capitaux propres.
- Toute variation de capitaux propres attribuable aux propriétaires est présentée dans l'état des variations de capitaux propres séparément des variations de capitaux propres attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle.

Entités ne disposant pas de capitaux propres

- Les entités ne disposant pas de capitaux propres, tels que définis dans les IFRS, peuvent être amenées à adapter la présentation, dans les états financiers, des parts des membres ou autres détenteurs de parts.

Changements de méthodes comptables et erreurs

- De manière générale, les changements de méthodes comptables et la correction d'erreurs sur les exercices antérieurs sont effectués en ajustant les capitaux propres d'ouverture et en retraitant les informations comparatives, dans la mesure du possible.
- Dans l'état des variations des capitaux propres, l'entité présente séparément,
 - l'ajustement total résultant d'un changement de méthodes comptables,
 - l'ajustement total résultant d'une correction d'erreurs.



2.3 Tableau des flux de trésorerie

En vigueur : IAS 7

Trésorerie et équivalents de trésorerie

- La rubrique « Trésorerie et équivalents de trésorerie » dans le tableau des flux de trésorerie comprend certains placements à court terme et, dans certains cas, les découverts bancaires.

Activités d'exploitation, d'investissement et de financement

- Le tableau des flux de trésorerie présente les flux de trésorerie de l'exercice classés en distinguant les activités d'exploitation, d'investissement et de financement.
- Une entité présente ses flux de trésorerie de la manière la plus appropriée à son activité.
- Une entité choisit sa propre politique de classement des intérêts et dividendes payés ou reçus. La méthode de présentation choisie doit être appliquée de manière permanente d'une période à l'autre.
- Les impôts et taxes versés sont classés en tant qu'activités d'exploitation, à moins qu'ils ne puissent être rattachés à des activités de financement ou d'investissement, auquel cas ils sont classés en tant que tels.

Méthode directe/indirecte

- Les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles peuvent être présentés selon la méthode directe ou la méthode indirecte.

Flux de trésorerie en monnaie étrangère

- Les flux de trésorerie en monnaie étrangère sont convertis selon le taux de change en vigueur à la date des flux de trésorerie (ou sur la base de moyennes, lorsqu'approprié).

Compensation

- De manière générale, tous les flux de trésorerie liés aux activités de financement et d'investissement sont présentés pour leur montant brut. Les flux de trésorerie ne sont compensés que dans le cadre de circonstances particulières.



2.4 Évaluation de la juste valeur

En vigueur : IFRS 13

À venir : Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

Champ d'application

- Les IFRS incluent une nouvelle norme, IFRS 13, qui s'applique lorsqu'une IFRS impose ou permet des évaluations à la juste valeur (ou des évaluations fondées sur la juste valeur) ou la communication d'informations à leur sujet.

Les principes de la juste valeur

- La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation, c'est-à-dire une valeur de sortie.
- Les intervenants du marché sont indépendants les uns des autres, sont bien informés, possèdent une compréhension raisonnable de l'actif ou du passif, et veulent et peuvent effectuer une transaction.
- L'évaluation de la juste valeur suppose que la transaction a lieu sur le marché principal (soit le marché sur lequel on observe le volume et le niveau d'activité les plus élevés) pour l'actif ou le passif ou, à défaut, le marché le plus avantageux.

Approches et techniques d'évaluation

- Il existe trois approches d'évaluation et plusieurs techniques sont possibles pour chaque approche :
 - l'approche par le marché (ex. : un cours coté sur un marché actif),
 - l'approche par le résultat (ex. : les flux de trésorerie actualisés),
 - l'approche par les coûts (ex. : le coût de remplacement).

Données d'entrée utilisées dans les techniques d'évaluation

- Une hiérarchie de la juste valeur est établie, en fonction des données d'entrée des techniques d'évaluation utilisées pour déterminer la juste valeur.
- Une prime ou une décote (par exemple une prime de contrôle) peuvent représenter une donnée d'entrée appropriée à une technique d'évaluation, mais uniquement si elle concorde avec l'unité de comptabilisation.

Hiérarchie de la juste valeur

- Les données d'entrée sont réparties selon trois niveaux (niveau 1, 2 et 3), le plus haut niveau correspondant aux cours non ajustés sur des marchés actifs pour des actifs ou des passifs identiques et le plus bas niveau correspondant aux données d'entrée non observables.



- Des techniques d'évaluation appropriées doivent être utilisées, en maximisant l'utilisation des données d'entrée observables pertinentes et en minimisant le recours à des données d'entrée non observables.

Évaluation de la juste valeur

- D'une manière générale, la juste valeur équivaut au prix de transaction au moment de la comptabilisation initiale.
- Les actifs non financiers sont évalués sur la base de leur utilisation optimale, c'est-à-dire l'utilisation qui maximiserait la valeur de l'actif (ou du groupe d'actifs) pour un intervenant du marché.
- Lorsqu'il n'y a pas de cours de marché pour le transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité elle-même, l'instrument est évalué du point de vue d'un intervenant du marché qui détient l'actif correspondant. À défaut, l'entité doit évaluer la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres au moyen d'une technique d'évaluation, en se plaçant du point de vue d'un intervenant du marché ayant contracté le passif ou ayant émis l'instrument de capitaux propres.
- La juste valeur d'un passif reflète le risque de non-exécution, qui est présumé être le même avant et après le transfert du passif.
- Certains groupes d'actifs et de passifs financiers exposés à des risques de marché ou de crédit se compensant peuvent être évalués sur la base de l'exposition nette au risque.
- En ce qui concerne l'évaluation de la juste valeur des actifs ou passifs ayant un cours acheteur et un cours vendeur, l'entité utilise le prix compris au sein de l'écart acheteur-vendeur qui reflète le mieux la juste valeur dans les circonstances. L'utilisation d'un cours acheteur pour les actifs et d'un cours vendeur pour les passifs est permise.
- La norme fournit des précisions sur l'évaluation de la juste valeur lorsque le volume ou le niveau d'activité a subi une baisse, et lorsque les transactions ne sont pas conclues à des conditions normales.

Informations à fournir

- Un cadre complet d'informations à fournir est prévu, afin d'aider les utilisateurs des états financiers à évaluer les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour évaluer la juste valeur, ainsi que l'effet sur le résultat net ou les autres éléments du résultat global des évaluations récurrentes de la juste valeur, basées sur des données d'entrée non observables clés.



2.5 Consolidation

En vigueur : IFRS 10, IFRS 12

À venir : Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

Entités comprises dans les états financiers consolidés

- Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés, sauf exemptions particulières.
- Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, sociétés d'investissement à capital variable et autres entités similaires doivent également appliquer les dispositions prévues par les normes sur la consolidation, et doivent consolider leurs filiales¹.

Un modèle de contrôle unique

- Un investisseur contrôle une entité lorsqu'il est exposé (qu'il a droit) à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci. La notion de contrôle implique la notion de pouvoir, l'exposition à des rendements variables et l'existence d'un lien entre les deux.
- Le contrôle est évalué sur une base continue.

Étape 1 : Comprendre l'entité

- Le contrôle est généralement évalué au niveau d'une entité juridique. Toutefois, un investisseur peut détenir le contrôle seulement sur certains actifs ou passifs spécifiques de l'entité (appelée un « silo »), auquel cas le contrôle est évalué à ce niveau, lorsque certaines conditions sont remplies.
- La raison d'être et la conception de l'entité ne déterminent pas à elles seules le contrôle que détient l'investisseur sur l'entité, mais constituent des facteurs pouvant aider à juger si l'investisseur détient le contrôle. Dans l'analyse de la raison d'être et de la conception de l'entité, il est tenu compte des risques auxquels, de par sa conception, l'entité est exposée et de ceux qu'elle est destinée à transmettre aux parties participant à la transaction, ainsi que de l'exposition de l'investisseur à une partie ou à la totalité de ces risques.
- Les activités pertinentes de l'entité, soit les activités affectant de manière significative les rendements de l'entité, doivent être identifiées. Puis l'investisseur détermine si les décisions concernant les activités pertinentes sont prises sur la base des droits de vote.

¹Voir toutefois les évolutions à venir à ce sujet en section [5.6A Entités d'investissement](#).



Étape 2 : Le pouvoir détenu sur les activités pertinentes

- Lorsqu'il évalue s'il a le pouvoir sur les activités pertinentes de l'entité, l'investisseur tient seulement compte des droits substantiels relatifs à l'entité.
- Si les droits de vote sont pertinents pour l'évaluation de son pouvoir, l'investisseur prend en compte les droits de vote potentiels substantiels, les droits résultant d'autres accords contractuels et les facteurs indicatifs d'un pouvoir de fait (par exemple, l'investisseur détient une participation majoritaire et les autres détenteurs de droits de vote sont suffisamment dispersés).
- Si les droits de vote ne sont pas pertinents pour l'évaluation du pouvoir, l'investisseur prend en compte les éléments probants justifiant sa capacité pratique à diriger unilatéralement les activités pertinentes (facteur le plus important), les éléments indiquant qu'il a une relation privilégiée avec l'entité, et l'importance de son exposition à la variabilité des rendements.

Étape 3 : Exposition aux rendements variables

- La définition des rendements est large et comprend non seulement les rendements directs, tels que les dividendes, les intérêts et les variations de juste valeur de la participation, mais également les rendements indirects, tels que les économies d'échelle, les économies de coût et toute autre synergie.

Étape 4 : Lien entre pouvoir et rendements

- Lorsque l'investisseur (le décideur) est mandataire, il n'y a pas de lien entre pouvoir et rendements, et son pouvoir décisionnel délégué est considéré être détenu par le mandant.
- Pour déterminer s'il agit pour son propre compte, le décideur examine :
 - les droits substantiels de révocation et autres droits détenus par une ou plusieurs parties,
 - si sa rémunération est conclue à des conditions de concurrence normales,
 - ses autres intérêts économiques,
 - ses relations dans leur ensemble avec les autres parties.
- Un investisseur prend en compte les droits des parties agissant pour son compte lorsqu'il évalue son contrôle sur l'entité.

Les méthodes comptables et exercices comptables des filiales

- L'écart entre la date de clôture de l'entité mère et celle de sa filiale ne doit pas être supérieur à trois mois. Des ajustements sont effectués pour tenir compte des événements et transactions significatifs survenant entre les deux dates.
- Des méthodes comptables uniformes doivent être utilisées au sein du groupe.



Participations ne donnant pas le contrôle

- Les participations ne donnant pas le contrôle « ordinaires » sont évaluées à la juste valeur, ou proportionnellement à leur quote-part dans les actifs nets de l'entreprise acquise, à la date d'acquisition ([voir 2.6](#)). Ces participations sont des participations représentant des droits de propriété actuels qui donnent droit à leur détenteur à une quote-part des actifs nets de l'entité en cas de liquidation. Les « autres » participations ne donnant pas le contrôle sont généralement évaluées à la juste valeur.
- Une filiale subissant des pertes peut générer un solde débiteur des participations ne donnant pas le contrôle.
- Dans l'état de la situation financière, les participations ne donnant pas le contrôle sont classées en capitaux propres mais sont présentées séparément des capitaux propres attribuables aux propriétaires de la société mère.
- Le résultat net et les autres éléments du résultat global de la période sont répartis entre les participations ne donnant pas le contrôle et les propriétaires de la société mère.

Transactions intragroupe

- Les transactions intragroupe sont éliminées entièrement.

Perte du contrôle

- Lors de la perte de contrôle d'une filiale, les actifs et passifs de la filiale et la valeur comptable des participations ne donnant pas le contrôle sont décomptabilisés. La contrepartie reçue et les intérêts conservés éventuels (évalués à la juste valeur) sont comptabilisés. Les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés, conformément aux autres IFRS. Tout bénéfice ou toute perte qui en résulte est comptabilisé en résultat net.

Changement de la quote-part de détention des titres de participation tout en conservant le contrôle

- Tout changement de la quote-part de détention des titres de participation dans une filiale sans perte de contrôle est comptabilisé en tant que transaction au sein des capitaux propres et aucun profit ou perte n'est comptabilisé en résultat net.

Informations à fournir

- Des informations détaillées sur les entités consolidées mais également sur les entités structurées non consolidées sont requises.



2.6 Regroupements d'entreprises

En vigueur : IFRS 3, IFRS 13

Champ d'application

- Les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition, à de rares exceptions près.

Identification d'un regroupement d'entreprises

- Un « regroupement d'entreprises » désigne une transaction ou tout autre événement qui permet à un acquéreur d'obtenir le contrôle d'une ou plusieurs entreprises.
- Une « entreprise » désigne un ensemble d'activités et d'actifs intégrés susceptible d'être exploité et géré afin de fournir un rendement à ses investisseurs sous forme de dividendes, de coûts réduits ou de tout autre avantage économique.

Identification de l'acquéreur

- L'acquéreur d'un regroupement d'entreprises correspond à l'entité qui obtient le contrôle de la ou des entreprises.

Détermination de la date d'acquisition

- La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise.

Transfert de la contrepartie

- La contrepartie transférée par l'acquéreur, généralement évaluée à la juste valeur ([voir 2.4](#)) à la date d'acquisition, peut inclure des actifs transférés, des passifs repris par l'acquéreur auprès des anciens propriétaires de l'entreprise acquise et des titres de capitaux propres émis par l'acquéreur.

Détermination des éléments faisant partie d'un regroupement d'entreprises

- Tout élément ne faisant pas partie de la transaction du regroupement d'entreprises est comptabilisé en dehors de la « comptabilité d'acquisition ».



Actifs identifiables acquis et passifs repris

- Les actifs identifiables acquis et les passifs repris sont comptabilisés séparément du goodwill à la date d'acquisition s'ils répondent à la définition des actifs et passifs et s'ils sont échangés dans le cadre du regroupement d'entreprises. Ils sont évalués à la date d'acquisition à leur juste valeur, à de rares exceptions près.

Évaluation des participations ne donnant pas le contrôle

- L'acquéreur d'un regroupement d'entreprises peut choisir, pour chaque transaction, d'évaluer les participations ne donnant pas le contrôle « ordinaires » à leur juste valeur ([voir 2.4](#)), ou proportionnellement à leur quote-part dans les actifs nets de l'entreprise acquise, à la date d'acquisition.
- Les « autres » participations ne donnant pas le contrôle sont généralement évaluées à la juste valeur ([voir 2.4](#)).

Goodwill ou profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

- Le goodwill est évalué en tant que montant résiduel et comptabilisé en tant qu'actif. Lorsque le montant résiduel représente un déficit (un gain du fait d'une acquisition à des conditions avantageuses), il est comptabilisé en résultat net, après avoir réexaminé les valeurs utilisées dans la comptabilité d'acquisition.

Évaluation et comptabilisation ultérieures

- Les ajustements effectués à la comptabilité d'acquisition pendant la « période d'évaluation » reflètent des informations complémentaires sur les faits et circonstances existants à la date de l'acquisition.
- En règle générale, les éléments comptabilisés dans le cadre de la comptabilité d'acquisition sont évalués et comptabilisés ultérieurement au regroupement d'entreprises, selon les IFRS correspondants.



2.7 Écarts de conversion

En vigueur : IAS 21, IAS 29

Détermination de la monnaie fonctionnelle

- Une entité évalue ses actifs, passifs, produits et charges dans sa monnaie fonctionnelle, qui correspond à la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel elle exerce ses activités.

Conversion des transactions en monnaie étrangère

- Les transactions qui ne sont pas libellées dans la monnaie fonctionnelle de l'entité représentent des transactions en monnaie étrangère ; les écarts de change afférents sont généralement comptabilisés en résultat net.

Conversion des états financiers des activités à l'étranger

- Les états financiers des activités à l'étranger sont convertis comme suit :
 - les actifs et passifs sont convertis au cours de clôture,
 - les produits et charges sont convertis au cours en vigueur ou au cours moyen approprié, et
 - les composantes des capitaux propres sont converties aux cours de change à la date des transactions.
- Les écarts de conversion liés à la conversion des états financiers des activités à l'étranger sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global et accumulés dans une composante séparée des capitaux propres. Les montants attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle sont comptabilisés en tant que tels.

Conversion de la monnaie fonctionnelle en monnaie de présentation

- Une entité peut présenter ses états financiers dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle (monnaie de présentation). Une entité qui convertit ses états financiers dans une monnaie de présentation autre que sa monnaie fonctionnelle utilise la même méthode que celle utilisée lors de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger.



Activités à l'étranger dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste

- Si la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les états financiers sont ajustés pour tenir compte du pouvoir d'achat à la fin de la période actuelle avant d'être convertis dans une monnaie de présentation sur la base du cours de clôture à la date de clôture de l'exercice. Si la monnaie de présentation ne correspond pas à une économie hyperinflationniste, les montants comparatifs ne sont pas retraités.

Vente ou liquidation d'une activité à l'étranger

- Si une entité cède entièrement sa participation dans une activité à l'étranger ou si, à la suite d'une cession partielle, elle perd le contrôle d'une filiale à l'étranger, le contrôle conjoint d'un partenariat ou l'influence notable sur une entreprise associée, les écarts de conversion accumulés comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés en résultat net.
- La cession partielle d'une filiale à l'étranger sans perte de contrôle entraîne le reclassement proportionnel des écarts de conversion accumulés dans les autres éléments du résultat global en participations ne donnant pas le contrôle.
- La cession partielle d'un partenariat ou d'une entreprise associée sans perte de contrôle conjoint ou d'influence notable entraîne un reclassement proportionnel des écarts de conversion accumulés des autres éléments du résultat global en résultat net.

Conversion de convenance

- Une entité peut présenter des informations financières complémentaires dans une monnaie autre que sa monnaie de présentation, à condition de fournir certaines informations en annexes.



2.8 Méthodes comptables, erreurs et estimations

En vigueur : IAS 1, IAS 8

Choix des méthodes comptables

- 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.
- Lorsque les IFRS ne couvrent pas un certain sujet, la Direction utilise son jugement tout en respectant la hiérarchie de la littérature comptable prévue par les IFRS.
- Sauf autorisation spécifique prévue par les IFRS, les méthodes comptables adoptées par une entité sont appliquées de manière cohérente et permanente à tous les éléments similaires.

Changements de méthodes comptables et correction d'erreurs sur exercices antérieurs

- Les méthodes comptables sont modifiées suite à une nouvelle norme, un amendement, ou de façon volontaire, si la nouvelle méthode fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.
- De manière générale, les changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs sur exercices antérieurs sont comptabilisés en ajustant les capitaux propres d'ouverture et en retraitant les informations comparatives, à moins qu'il soit impraticable de le faire.

Changements d'estimations comptables

- Les changements d'estimations comptables sont comptabilisés de manière prospective.
- Lorsqu'il est difficile de déterminer si un changement résulte d'un changement de méthode comptable ou d'estimation, ce changement doit être traité comme un changement d'estimation.

Changement de classement ou de présentation

- Si le classement ou la présentation d'éléments dans les états financiers sont modifiés, les informations comparatives sont retraitées, à moins qu'il soit impraticable de le faire.

Incertitudes relatives aux estimations et jugements comptables clés

- Les jugements ayant un impact significatif sur les états financiers et les sources principales d'incertitude relatives aux estimations doivent faire l'objet d'une information en annexe.



2.9 Événements postérieurs à la date de clôture

En vigueur : IAS 1, IAS 10

Événements donnant lieu à des ajustements

- Les états financiers sont ajustés pour refléter des événements survenant entre la date de clôture et la date de publication des états financiers, si ces événements contribuent à confirmer des conditions qui existaient à la date de clôture.

Événements ne donnant pas lieu à des ajustements

- Les états financiers ne sont pas ajustés au titre d'événements résultant de conditions survenant après la date de clôture, sauf lorsque l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée.

Identification des événements

- Il est nécessaire d'identifier les causes sous-jacentes d'un événement et la date à laquelle ce dernier survient pour déterminer s'il s'agit d'un événement justifiant ou non un ajustement.

Classement en éléments courants ou non courants

- Le classement des passifs en courants ou non courants se base sur les circonstances existant à la date de clôture.

Résultat par action

- Le résultat par action est retraité pour inclure l'effet sur le nombre d'actions de certaines transactions en actions survenant après la date de clôture.

Continuité d'exploitation

- Si la Direction estime que la continuité d'exploitation de l'entité est remise en cause entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers, les états financiers ne sont pas préparés sur une base de continuité d'exploitation.



2.10 Hyperinflation

En vigueur : IAS 21, IAS 29, IFRIC 7

Exigences générales

- Si la monnaie fonctionnelle d'une entité correspond à une économie hyperinflationniste, ses états financiers sont ajustés pour exprimer tous les éléments dans l'unité de mesure ayant cours à la fin de la période de présentation de l'information financière.

Indicateurs d'une hyperinflation

- Déterminer s'il y a hyperinflation et donc qu'un retraitement soit nécessaire est affaire de jugement. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays.

Le retraitement des états financiers en quatre étapes

- *Étape 1* : Retraiter l'état de la situation financière à l'ouverture de la période en appliquant à tous les éléments le changement de l'indice des prix au cours de la période actuelle.
- *Étape 2* : Retraiter l'état de la situation financière à la clôture de la période en ajustant les éléments non monétaires au pouvoir d'achat actuel.
- *Étape 3* : Retraiter le compte de résultat et les autres éléments du résultat global.
- *Étape 4* : Calculer le gain ou la perte sur la position monétaire nette.

Économie cessant d'être hyperinflationniste

- Si la monnaie fonctionnelle d'une entité cesse d'être hyperinflationniste, les montants reportés dans les derniers états financiers retraités de l'hyperinflation sont utilisés comme base des valeurs comptables dans les états financiers ultérieurs.

Informations complémentaires relatives au coût historique

- Si une entité présente des états financiers retraités de l'hyperinflation, à notre avis il n'est pas approprié de présenter des informations financières complémentaires préparées sur la base du coût historique.



3. ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE

3.1 Généralités

En vigueur : IAS 1

À venir : Amendements à IAS 32

Format de l'état de la situation financière

- Les IFRS imposent la présentation de certains éléments dans l'état de la situation financière, mais sans format particulier.
- D'une manière générale, l'état de la situation financière d'une entité présente les actifs et passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants. Toutefois, une entité peut présenter ses actifs et passifs par ordre de liquidité si cela permet une information fiable et plus pertinente.

Éléments courants ou non courants

- Un actif est classé en tant qu'actif courant si on s'attend à ce qu'il soit réalisé dans le cycle d'exploitation normal ou dans les 12 mois suivant la clôture, s'il est détenu à des fins de transaction ou s'il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie.
- Un passif est classé en tant que passif courant si on s'attend à ce qu'il soit réglé dans le cycle d'exploitation normal ou dans les 12 mois suivant la clôture, s'il est détenu à des fins de transaction, ou si aucun droit inconditionnel ne permet de différer le règlement du passif pour au moins 12 mois après la clôture.
- Un passif payable sur demande, en raison d'un manquement à certaines dispositions, est classé comme courant même si le prêteur a accepté, entre la date de clôture et la date de publication des états financiers, de ne pas exiger son paiement.
- Les actifs et passifs faisant partie du besoin en fond de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal sont classés comme courants même si leur règlement est censé intervenir plus de 12 mois après la date de clôture.

Compensation

- Les actifs financiers et passifs financiers sont compensés si certaines conditions sont remplies. De manière similaire, les soldes d'impôts sur le résultat sont compensés dans certaines conditions. Les autres actifs non financiers et passifs non financiers ne peuvent pas être compensés.



3.2 Immobilisations corporelles

En vigueur : IFRS 13, IAS 16, IFRIC 1, IFRIC 18

Comptabilisation initiale

- Les immobilisations corporelles sont initialement comptabilisées au coût.
- Les coûts comprennent toutes les dépenses directement attribuables au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue.
- Les coûts comprennent l'estimation des coûts relatifs à son démantèlement et à son enlèvement ainsi qu'à la remise en état du site.

Évaluation ultérieure

- Les dépenses ultérieures sont immobilisées uniquement lorsqu'il est probable qu'elles généreront des avantages économiques futurs.
- Les variations ultérieures d'obligations au titre du démantèlement ou de la remise en état sont généralement ajoutées ou déduites du coût de l'actif à laquelle elles correspondent.

Amortissement

- Les immobilisations corporelles sont amorties sur leur durée d'utilité estimée.
- Les estimations de durée d'utilité et de valeur résiduelle ainsi que le mode d'amortissement, sont revus au minimum à chaque date de clôture. Tout changement est comptabilisé de façon prospective en tant que changement d'estimation.

Comptabilisation des composants

- Lorsqu'une immobilisation corporelle comprend des composants individuels pour lesquels des modes d'amortissement et des taux différents sont appropriés, chaque composant est amorti séparément.

Réévaluations

- Les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées à la juste valeur si celle-ci peut être évaluée de façon fiable. Tous les éléments d'une même classe sont évalués en même temps et les réévaluations sont tenues à jour.
- Lorsque le modèle de la réévaluation est choisi, les changements de juste valeur sont généralement comptabilisés dans les autres éléments du résultat global.



Sorties et cessions

- Le profit ou la perte sur cession correspond à la différence entre le produit net perçu et la valeur comptable de l'actif.
- Les indemnités compensant une perte sur cession ou une perte de valeur d'une immobilisation corporelle sont comptabilisées en résultat net lorsqu'elles sont exigibles.



3.3 Immobilisations incorporelles et goodwill

En vigueur : IFRS 3, IFRS 13, IAS 38, IFRIC 12, SIC-32

Définitions

- Une immobilisation « incorporelle » est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.
- Une immobilisation incorporelle est identifiable si elle est séparable ou résulte de droits contractuels ou légaux.

Comptabilisation et évaluation initiales

- D'une manière générale, les immobilisations incorporelles sont initialement évaluées au coût.
- L'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle dépend de son origine : acquise de manière isolée ou dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ou générée en interne.
- Le goodwill n'est comptabilisé que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et évalué en tant que valeur résiduelle.
- Les dépenses internes de développement sont immobilisées si certaines conditions sont remplies. Ces conditions d'immobilisation sont appliquées à toutes les immobilisations incorporelles développées en interne.
- Les dépenses internes de recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.
- Les dépenses relatives à du goodwill généré en interne, aux listes de clients, à une phase de démarrage, à la formation, aux activités de publicité et de promotion, à une relocalisation ou à une réorganisation sont comptabilisées en charges.

Durée d'utilité indéterminée

- Le goodwill et les autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ne sont pas amortis, mais sujets à un test de dépréciation au moins une fois par an.

Durée d'utilité déterminée

- Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée sont amorties sur leur durée d'utilité estimée.

Dépenses ultérieures

- Les dépenses ultérieures relatives aux immobilisations incorporelles sont immobilisées seulement si ces dernières répondent à la définition des immobilisations incorporelles et si les critères de comptabilisation sont respectés.



Réévaluations

- Les immobilisations incorporelles peuvent être réévaluées à la juste valeur seulement si un marché actif existe.

Sorties et cessions

- Le profit ou la perte sur cession correspond à la différence entre le produit net perçu et la valeur comptable de l'actif.



3.4 Immeubles de placement

En vigueur : IFRS 13, IAS 16, IAS 17, IAS 40

Champ d'application

- Un « immeuble de placement » est un bien immobilier (terrain ou construction) détenu pour en retirer des loyers, pour réaliser une plus-value en capital ou les deux.
- Un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple peut être classé en immeuble de placement si :
 - le bien immobilier répond au reste de la définition d'un immeuble de placement, et
 - le preneur évalue tous ses immeubles de placement à la juste valeur.
- Une partie d'un bien immobilier à double usage est classée en immeuble de placement, seulement si cette partie pourrait être vendue ou louée dans le cadre d'un contrat de location-financement. Autrement, le bien immobilier est classé en totalité en immobilisation corporelle, sauf si la partie du bien immobilier utilisée pour l'usage de l'entité n'est pas significative.
- Si un bailleur propose des services annexes, le bien immobilier est classé en immeuble de placement si ces services représentent une partie peu significative de l'accord global.

Comptabilisation et évaluation

- Les immeubles de placement sont initialement comptabilisés au coût.
- Après la comptabilisation initiale, tout immeuble de placement est évalué soit :
 - selon le modèle de la juste valeur ([voir 2.4](#)) sous réserve de certaines exceptions limitées, ou
 - selon le modèle du coût.
- Lorsque le modèle de la juste valeur est choisi, les variations de juste valeur sont comptabilisées en résultat net.
- Les dépenses ultérieures sont immobilisées uniquement lorsqu'il est probable qu'elles généreront des avantages économiques futurs.



Reclassement

- Les transferts d'immeubles de placement à immobilisations corporelles ou inversement sont possibles seulement en cas de changement de l'utilisation du bien immobilier.
- L'intention de vendre un immeuble de placement sans réaménagement ne justifie pas le reclassement d'un immeuble de placement en stock ; le bien immobilier continue à être classé en immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit cédé, sauf s'il est classé comme étant détenu en vue de la vente.

Informations à fournir

- Les informations à fournir relatives à la juste valeur de l'ensemble des immeubles de placement sont requises, quel que soit le modèle d'évaluation choisi.



3.5 Participations dans des entreprises associées et méthode de la mise en équivalence

En vigueur : IAS 28

À venir : IFRS 9, Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

Identification d'une entreprise associée

- La définition d'une entreprise associée se base sur le concept d'influence notable, qui implique le pouvoir de prendre part aux politiques financières et opérationnelles d'une entité.
- Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité a une influence notable si elle détient au moins 20 % des droits de vote d'une autre entité.
- Les droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables sont pris en compte dans l'évaluation de l'influence notable.

Exceptions à l'application de la méthode de la mise en équivalence

- En général, les entreprises associées et coentreprises sont consolidées selon la méthode de la mise en équivalence dans les états financiers.
- Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, sociétés d'investissement à capital variable et autres entités similaires peuvent choisir de comptabiliser leurs participations dans des entreprises associées et coentreprises à la juste valeur par le biais du compte de résultat.
- La méthode de la mise en équivalence ne s'applique pas à une entité acquise dans l'optique d'être cédée ultérieurement si les conditions de classification comme détenue en vue de la vente sont remplies.

Application de la méthode de mise en équivalence

- En appliquant la méthode de la mise en équivalence, les méthodes comptables de l'entreprise associée ou de la coentreprise doivent être conformes à celles de l'investisseur.
- La date de clôture de l'entreprise mise en équivalence ne doit pas différer de plus de trois mois de celle de l'investisseur et doit être identique d'un exercice sur l'autre. Des ajustements sont effectués pour rendre compte des événements et transactions significatifs survenant entre les deux dates.



- Si l'entreprise mise en équivalence subit des pertes, la valeur comptable des participations de l'investisseur est au maximum ramenée à zéro. Toute perte supplémentaire n'est comptabilisée au passif de l'investisseur que dans la limite de son obligation à financer les pertes ou de ses paiements effectués au nom de l'entreprise mise en équivalence.
- Les profits et pertes latents relatifs aux transactions avec les entreprises mises en équivalence sont éliminés à concurrence de la quote-part d'intérêt de l'investisseur dans l'entreprise mise en équivalence.
- À notre avis, lorsqu'un investisseur apporte une participation dans une filiale en échange d'une participation dans une entreprise mise en équivalence, l'investisseur peut choisir de comptabiliser les profits et pertes en totalité (c'est-à-dire sans élimination) ou d'éliminer les profits et pertes à concurrence de sa quote-part d'intérêt dans l'entreprise mise en équivalence.

Changements de statut des entreprises mises en équivalence

- Lors de la perte d'influence notable ou de contrôle conjoint, toute participation conservée est réévaluée à la juste valeur et l'impact de cette réévaluation est pris en compte dans le calcul des profits et pertes liés à la transaction comptabilisés en résultat net. Les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés en résultat net ou transférés en capitaux propres, conformément aux autres IFRS.
- Si une entreprise associée devient une coentreprise ou inversement, la méthode de la mise en équivalence continue de s'appliquer et la quote-part d'intérêt conservée n'est pas réévaluée.



3.6 Partenariats

En vigueur : IFRS 11, IFRS 12

Identification des partenariats

- Un partenariat est une activité/entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint. Il existe deux types de partenariats : les activités conjointes et les coentreprises.

Classement des partenariats

- Dans le cas d'une activité conjointe, l'accord contractuel confère aux parties au partenariat des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs au partenariat.
- Dans le cas d'une coentreprise, l'accord contractuel confère aux parties au partenariat des droits sur l'actif net relatif au partenariat.
- Un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct est une activité conjointe.
- Un partenariat structuré sous forme de véhicule distinct peut être une activité conjointe ou une coentreprise. Le classement dépend de la forme juridique du véhicule, des accords contractuels et des « autres faits et circonstances ».

Comptabilisation des partenariats

- Un coentrepreneur doit comptabiliser ses intérêts dans une coentreprise de manière identique à celle utilisée dans le cadre d'une participation dans une entreprise associée, c'est-à-dire selon la méthode de la mise en équivalence ([voir 3.5](#)).
- Un coparticipant comptabilise les actifs, passifs et transactions relatifs à son implication dans une activité conjointe, y compris sa quote-part dans ceux générés conjointement. Ces actifs, passifs et transactions sont comptabilisés conformément aux IFRS correspondantes.
- Une partie impliquée dans une coentreprise, mais qui n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise sa participation, conformément à IAS 39, ou IAS 28 si elle exerce une influence notable.
- Une partie impliquée dans une activité conjointe, mais qui n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise les actifs, passifs et transactions, y compris sa quote-part dans ceux générés conjointement, si elle a des droits sur les actifs et des obligations relatives aux passifs de l'activité conjointe.



3.8 Stocks

En vigueur : IAS 2

Définition

- Les stocks sont des actifs :
 - détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité (produits finis),
 - en cours de production pour une telle vente (en cours),
 - sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services (matières premières et consommables).

Évaluation

- Généralement, les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.
- Le « coût » comprend toute dépense directe, engagée pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, dont les frais généraux attribuables.
- Le coût des stocks est généralement déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. La méthode du dernier entré - premier sorti (DEPS) est interdite.
- Les autres techniques d'évaluation du coût, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées si leur résultat est proche du coût réel.
- Les stocks sont dépréciés à la valeur nette de réalisation lorsque celle-ci est inférieure au coût.
- Si la valeur nette de réalisation d'un élément ayant été déprécié augmente ultérieurement, la dépréciation est reprise.

Comptabilisation en charges

- Le coût des stocks est comptabilisé en charges lorsque le stock est vendu.



3.9 Actifs biologiques

En vigueur : IFRS 13, IAS 41

Champ d'application

- Les animaux ou plantes vivants entrent dans le champ d'application de la norme traitant des actifs biologiques, s'ils sont sujets à un processus de gestion de transformation biologique.

Évaluation

- Les actifs biologiques sont évalués à la juste valeur ([voir 2.4](#)) diminuée des coûts de la vente, sauf s'il est impossible d'évaluer la juste valeur de manière fiable, auquel cas ils sont évalués au coût.
- Les profits et pertes liés aux variations de juste valeur diminuée des coûts de la vente sont comptabilisés en résultat net.

Produit agricole

- Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. Ensuite, la norme concernant les stocks s'applique en général ([voir 3.8](#)).



3.10 Dépréciation des actifs non financiers

En vigueur : IFRS 13, IAS 36, IFRIC 10

À venir : Amendements à IAS 36 - Information à fournir relative à la valeur recouvrable des actifs non financiers

Champ d'application

- IAS 36 couvre la dépréciation d'une variété d'actifs non financiers, dont :
 - les immobilisations corporelles,
 - les immobilisations incorporelles et le goodwill,
 - les immeubles de placement et actifs biologiques comptabilisés au coût diminué de l'amortissement cumulé, et
 - les participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises.

Identification du niveau auquel les actifs sont soumis à des tests de dépréciation

- Dans la mesure du possible, un test de dépréciation est réalisé au niveau de chaque actif individuel. Autrement, les actifs font l'objet de tests de dépréciation au sein d'unités génératrices de trésorerie (UGT). Le goodwill est toujours soumis à un test de dépréciation au niveau d'une UGT ou d'un groupe d'UGT.
- Une UGT est le plus petit groupe d'actifs qui génère des entrées de trésorerie résultant de leur utilisation continue, largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.
- Le goodwill est affecté aux UGT ou groupes d'UGT susceptibles de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises ayant généré le goodwill en question. Cette affectation se base sur le niveau auquel le goodwill fait l'objet d'un suivi pour les besoins de gestion interne, avec pour limite la taille des secteurs opérationnels de l'entité.

Quand faut-il effectuer un test de dépréciation ?

- Les tests de dépréciation sont requis lorsqu'il existe un indice de perte de valeur.
- Un test de dépréciation annuel est requis pour le goodwill et les immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service, ou qui ont une durée d'utilité indéterminée. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'un exercice, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année.



Évaluation d'une perte de valeur

- Une perte de valeur est comptabilisée si la valeur comptable d'un actif ou d'une UGT est supérieure à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur ([voir 2.4](#)) diminuée des coûts de la sortie et sa valeur d'utilité.
- L'estimation des flux de trésorerie futurs utilisés pour calculer la valeur d'utilité est spécifique à l'entité, et n'est pas nécessairement identique à celle des intervenants du marché. Le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité reflète l'évaluation du marché des risques spécifiques à l'actif ou à l'UGT, ainsi que la valeur temps de l'argent.

Comptabilisation d'une perte de valeur

- Une perte de valeur au niveau d'une UGT est tout d'abord affectée à tout goodwill, puis aux autres actifs de l'UGT entrant dans le champ d'application d'IAS 36, au prorata de leur valeur comptable.
- Une perte de valeur est généralement comptabilisée en résultat.

Reprise d'une perte de valeur

- Toute reprise d'une perte de valeur, autre que la perte de valeur d'un goodwill, est comptabilisée.
- La reprise d'une perte de valeur est généralement comptabilisée en résultat.



3.12 Provisions, actifs et passifs éventuels

En vigueur : IAS 37, IFRIC 1, IFRIC 5, IFRIC 6

À venir : IFRIC 21

Définitions

- Une provision est un passif (soit une obligation actuelle résultant d'un événement passé qui devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources) dont l'échéance ou le montant est incertain.
- Un passif éventuel est une obligation actuelle dont la probabilité de sortie de ressources ou le montant des sorties de ressources est incertain, ou une obligation potentielle dont l'existence est incertaine.
- Un actif éventuel est un actif potentiel dont l'existence est incertaine.

Comptabilisation

- Une provision est comptabilisée dans le cas d'une obligation juridique ou implicite si une sortie de ressources est probable et si le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Dans ce contexte, le terme « probable » signifie plus probable qu'improbable.
- Une obligation implicite survient lorsque les actions d'une entité créent chez les tiers une attente fondée qu'elle acceptera et s'acquittera de certaines responsabilités.
- Une provision ne doit pas être comptabilisée au titre de pertes opérationnelles futures.
- Une provision pour restructuration n'est comptabilisée que lorsque le Groupe a préparé un plan formalisé et détaillé de restructuration et que ses principales caractéristiques ont été communiquées aux personnes concernées.
- Une provision ne peut pas être comptabilisée au titre de la réparation ou la maintenance de ses propres actifs ou d'une autoassurance avant qu'une obligation ne soit contractée.
- Une provision est comptabilisée au titre d'un contrat déficitaire.
- Les passifs éventuels ne sont comptabilisés que s'ils correspondent à des obligations actuelles dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (il existe une incertitude sur la sortie de ressources mais pas sur l'existence d'une obligation). Autrement, des détails sur les passifs éventuels sont fournis dans les notes aux états financiers, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources est faible.
- Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans l'état de la situation financière. Si une entrée d'avantages économiques est probable, des détails sont fournis dans les notes aux états financiers.



Évaluation des provisions

- Une provision est évaluée à hauteur de la meilleure estimation de la dépense à engager.
- Une provision est actualisée si l'effet de l'actualisation est significatif.

Remboursements

- Un droit à remboursement est comptabilisé en tant qu'actif distinct lorsque son recouvrement est quasiment certain, plafonné au montant de la provision correspondante.



3.13 Impôts sur le résultat

En vigueur : IAS 12, SIC-25

Champ d'application

- Les impôts sur le résultat sont les impôts basés sur les bénéfices imposables, ainsi que les impôts payables par une filiale, une entreprise associée ou un partenariat sur les distributions aux investisseurs.

Impôt exigible

- L'impôt exigible est le montant d'impôt sur le résultat payable (recouvrable) au titre du bénéfice (perte) imposable d'une période.

Impôt différé

- L'impôt différé est le montant d'impôt sur le résultat payable (recouvrable) lors de périodes futures résultant de transactions ou d'événements passés.
- Un impôt différé est comptabilisé au titre des effets fiscaux futurs estimés des différences temporelles, des pertes fiscales non utilisées et reportées, et des crédits d'impôt non utilisés et reportés.
- Un passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé s'il résulte de la comptabilisation initiale du goodwill.
- Un actif ou passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé :
 - s'il résulte de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif lors d'une transaction autre qu'un regroupement d'entreprises, et
 - si au moment de la transaction, il n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).
- Un impôt différé n'est pas comptabilisé au titre des différences temporelles relatives aux participations dans des filiales, entreprises associées ou partenariats si certaines conditions sont remplies.
- Un actif d'impôt différé est comptabilisé dans la mesure où il est probable qu'il soit réalisé.



Évaluation

- L'impôt exigible et différé est évalué sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière.
- L'évaluation de l'impôt différé doit refléter la façon dont on s'attend à régler le passif ou recouvrer l'actif correspondant. Il existe une présomption réfutable que la valeur comptable d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur sera recouvrée par voie de vente.
- L'impôt différé n'est pas actualisé.

Classement et présentation

- La charge (le produit) d'impôt total comptabilisé pour une période correspond à la somme de l'impôt exigible et de la variation des actifs et passifs d'impôt différé sur la période, exception faite de l'impôt comptabilisé hors résultat net (en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres) ou résultant d'un regroupement d'entreprises.
- L'impôt sur le résultat relatif aux éléments comptabilisés hors résultat net est également comptabilisé hors résultat net.
- L'impôt différé est classé en non courant dans l'état de la situation financière établi en distinguant éléments courants et non courants.
- Une entité compense les actifs et passifs d'impôt exigible seulement s'il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et si l'entité a l'intention soit de régler le montant net soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.
- Une entité compense les actifs et passifs d'impôt différé seulement s'il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et s'ils concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale sur la même entité imposable ou sur des entités imposables différentes, mais qui ont l'intention de régler les actifs et les passifs d'impôt exigible sur la base de leur montant net ou de réaliser les actifs et de régler les passifs d'impôt simultanément.



4. ÉTAT DU RESULTAT NET ET DES AUTRES ÉLÉMENTS DU RESULTAT GLOBAL

4.1 Généralités

En vigueur : IAS 1

À venir : IFRS 9

Format de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global

- Les composantes du résultat net et les autres éléments du résultat global sont présentés :
 - soit en un seul état, mais en séparant le résultat net des autres éléments du résultat global,
 - soit en deux états : tout d'abord, le compte de résultat présentant les composantes du résultat net, suivi de l'état des autres éléments du résultat global (commençant par le résultat net et présentant les composantes des autres éléments du résultat global).
- Les IFRS imposent la présentation de certains éléments dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, mais sans format particulier.

Utilisation du terme « exceptionnel » ou « inhabituel »

- À notre avis, le terme « exceptionnel » ou « inhabituel » devrait être utilisé avec parcimonie et ne devrait être appliqué qu'aux éléments justifiant une attention particulière.

Éléments « extraordinaires »

- La présentation d'éléments de produits ou charges considérés comme « extraordinaires », y compris en annexe, est interdite.

Mesures alternatives

- La présentation de mesures alternatives du bénéfice (ex. : EBITDA) dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global n'est pas interdite. Toutefois, certaines autorités de réglementation peuvent imposer davantage de restrictions.



Compensation

- Les éléments de produits et de charges ne sont pas compensés, sauf si d'autres IFRS l'imposent ou le permettent, ou si les montants concernent des transactions ou événements similaires non significatifs.

Autres éléments du résultat global

- Les autres éléments du résultat global comprennent les éléments de produits et de charges qui ne sont pas comptabilisés en résultat net.
- Les autres éléments du résultat global sont regroupés de manière à distinguer les éléments susceptibles d'être reclassés ultérieurement en résultat net et les éléments qui ne le seront pas.
- Les reclassements des autres éléments du résultat global en résultat net sont présentés soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes en annexe.



4.2 Produits

En vigueur : IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, SIC-31

Généralités

- Les produits des activités ordinaires ne sont comptabilisés que lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable.
- La comptabilisation des produits ne nécessite pas une contrepartie en trésorerie. En revanche, lorsque la nature et la valeur des biens ou services échangés sont similaires, la transaction ne génère pas de produit.
- Lorsqu'un accord comprend plus qu'une composante, il peut s'avérer nécessaire de comptabiliser les produits attribuables à chaque composante de manière distincte.
- Lorsque deux ou plusieurs transactions sont liées entre elles et que leur incidence commerciale ne peut être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout, elles sont considérées comme faisant partie d'un seul et même accord.

Évaluation

- Les produits sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue, en prenant en compte les remises commerciales et rabais pour quantités.
- Si la transaction inclut un élément financier, les produits sont évalués en actualisant l'ensemble des entrées de trésorerie futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite.

Vente de biens

- Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsque :
 - l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens, et
 - l'entité ne détient plus le contrôle des biens ou n'est plus impliquée dans la gestion des biens.

Contrats de construction

- Les contrats de construction sont comptabilisés selon la méthode à l'avancement.
- La méthode à l'achèvement n'est pas autorisée.



Contrats de service

- Les produits des activités ordinaires provenant des contrats de service sont comptabilisés sur la période pendant laquelle le service est rendu, généralement selon la méthode à l'avancement.

Présentation en brut/en net

- Les produits des activités ordinaires comprennent les entrées brutes d'avantages économiques reçus par l'entité pour son propre compte.
- Dans une relation de mandataire, les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas comptabilisés en produits des activités ordinaires par l'agent.



4.3 Subventions publiques

En vigueur : IAS 20, IAS 41, SIC-10

Définition

- Les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange de certaines conditions à remplir.

Comptabilisation et évaluation

- Les subventions publiques sans condition d'attribution, liées aux actifs biologiques évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sont comptabilisées en résultat net, dès lors que l'entité est en droit de les recevoir ; les subventions publiques avec condition pour de tels actifs sont comptabilisées en résultat net lorsque les conditions sont remplies.
- Les subventions publiques liées à l'acquisition d'un actif, autre qu'un actif biologique évalué à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sont comptabilisées en résultat net au fur et à mesure que l'actif en question est amorti.
- Les autres subventions publiques sont comptabilisées en résultat net lorsque l'entité comptabilise en charges les coûts compensés par la subvention publique.
- Lorsqu'une subvention publique se présente sous la forme d'un actif non monétaire, l'actif et la subvention sont tous deux comptabilisés soit à la juste valeur de l'actif non monétaire, soit pour un montant symbolique.
- Les prêts transformables en subventions ou prêts à faible taux d'intérêt d'une autorité publique peuvent comprendre des composantes nécessitant d'être traitées comme des subventions publiques.

Présentation et informations à fournir

- Les subventions publiques liées à des actifs sont présentées soit en produits différés, soit déduites de la valeur comptable de l'actif auquel elles sont liées.
- Les autres subventions sont présentées soit séparément dans l'état du résultat net soit en déduction des charges auxquelles elles sont liées.



4.4 Avantages du personnel

En vigueur : IAS 19, IFRIC 14

Généralités

- Les IFRS comprennent une norme spécifiant les dispositions comptables relatives à différents types d'avantages du personnel, notamment :
 - les avantages accordés en échange de services rendus, tels que les pensions, les sommes forfaitaires versées à la retraite, les absences rémunérées et les accords d'intéressement, et
 - les indemnités de cessation d'emploi.
- Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en 2 catégories :
 - les régimes à cotisations définies, dans le cadre desquels une entité verse des cotisations définies à un fonds et n'aura aucune autre obligation, et
 - les régimes à prestations définies, correspondant à tous les autres régimes.
- Les passifs et les dépenses liés aux avantages du personnel accordés en échange de services sont généralement comptabilisés dans la période où ces derniers sont rendus.
- Les coûts des avantages du personnel sont comptabilisés en résultat net ou en autres éléments du résultat global, à moins que d'autres IFRS permettent ou nécessitent leur incorporation à l'actif.

Régimes d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies

- Afin de comptabiliser ses régimes d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies, une entité :
 - détermine, au moyen d'une méthode d'évaluation actuarielle, la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies,
 - déduit, le cas échéant, la juste valeur des actifs du régime,
 - prend en compte, le cas échéant, l'effet de plafonnement de l'actif net, et
 - détermine le coût des services et les intérêts nets (à comptabiliser en résultat net) ainsi que les réévaluations du passif (de l'actif) net (à comptabiliser en autres éléments du résultat global).



Régimes multi-employeurs

- Si les informations sur un régime multi-employeurs à prestations définies sont insuffisantes pour permettre la comptabilisation de ce dernier en tant que régime à prestations définies, il est alors comptabilisé comme un régime à cotisations définies et des informations supplémentaires doivent être fournies dans les notes.
- Si une entité comptabilise comme un régime à cotisations définies un régime multi-employeurs à prestations définies et qu'il existe un accord déterminant, selon le cas, comment l'excédent du régime serait distribué ou comment le déficit serait financé, alors un actif ou un passif résultant de cet accord contractuel est comptabilisé.

Régimes de groupe

- Si un accord contractuel ou une politique déclarée prévoit l'allocation du coût net des prestations définies au sein d'un groupe, alors les différentes entités du groupe comptabilisent le coût qui leur est alloué.
- En l'absence d'un tel accord ou d'une telle politique, le coût net des prestations définies est comptabilisé dans les états financiers individuels de l'entité qui, dans le groupe, est légalement l'employeur promoteur du régime, tandis que les autres entités du groupe participant au régime comptabilisent un coût égal à leur cotisation exigible pour la période.

Autres avantages du personnel

- Les avantages du personnel à court terme, c'est-à-dire ceux dont le règlement intégral est attendu dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice où les membres du personnel ont rendu les services correspondants, sont comptabilisés en charges lorsque ces services sont engagés, à l'exception des indemnités de cessation d'emploi.
- La charge des avantages du personnel à long terme, évaluée sur une base actualisée, est généralement comptabilisée au fur et à mesure des services rendus.

Indemnités de cessation d'emploi

- Une indemnité de cessation d'emploi est comptabilisée au plus tôt entre :
 - la date où l'entité comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application de la norme sur les provisions et prévoyant le paiement de telles indemnités, et
 - la date où elle ne peut plus retirer son offre d'indemnités.



4.5 Paiement fondé sur des actions

En vigueur : IFRS 2

À venir : IFRS 9

Principes de base

- Les biens ou services reçus dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions sont évalués à la juste valeur.
- Les transactions avec des employés dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres sont généralement évaluées sur la base de la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués en date d'attribution.
- Les transactions avec des parties autres que les membres du personnel dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres sont généralement évaluées sur la base de la juste valeur des biens ou services reçus.

Transactions avec des employés dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres

- Dans le cadre de transactions dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres, l'entité comptabilise un coût et une augmentation de capitaux propres en contrepartie. Le coût doit être comptabilisé en charges, sauf s'il remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif.
- L'estimation initiale du nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue est ajustée à chaque période de présentation de l'information financière, en fonction du nombre définitif d'instruments de capitaux propres acquis, sauf si les différences résultent de conditions de marché.

Transactions avec des employés dont le paiement est réglé en trésorerie

- Dans le cadre de transactions dont le paiement est réglé en trésorerie, l'entité comptabilise un coût et un passif correspondant. Le coût doit être comptabilisé en charges, sauf s'il remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif.
- Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Ces réévaluations sont comptabilisées en résultat net.

Transactions avec des employés avec choix du règlement

- Les transactions dont les conditions laissent le choix du règlement aux employés – en instruments de capitaux propres ou en trésorerie – sont comptabilisées en tant qu'instruments financiers composés. Ainsi, l'entité comptabilise une composante « dette » et une composante « capitaux propres » séparément.



- La classification des transactions dont les conditions laissent le choix du règlement à l'entité – en instruments de capitaux propres ou en trésorerie – dépend de sa capacité à et de son intention de régler la transaction en actions.

Modifications et annulations de transactions avec des employés

- La modification d'un paiement fondé sur des actions entraîne la comptabilisation de toute juste valeur incrémentale. Les diminutions de juste valeur sont ignorées. Le remplacement d'un paiement fondé sur des actions par un autre paiement de même type est comptabilisé comme une modification.
- L'annulation simple d'un paiement fondé sur des actions entraîne la comptabilisation accélérée de toute charge non comptabilisée.

Accords intragroupe liés à des paiements fondés sur des actions

- Une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, en vertu de laquelle l'entité qui reçoit les biens et services (« l'entité réceptrice »), l'entité de référence et l'entité qui effectue le paiement font partie du même groupe du point de vue de l'entité mère ultime, est un accord intragroupe de paiement fondé sur des actions, et est comptabilisé en tant que tel par l'entité réceptrice, ainsi que par l'entité qui effectue le paiement.
- Un paiement fondé sur des actions réglé par un actionnaire extérieur au groupe entre également dans le champ d'application de la norme relative aux paiements fondés sur des actions du point de vue de l'entité réceptrice, si l'entité de référence appartient au même groupe que cette dernière.
- Une entité recevant des biens ou services dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, mais qui n'a pas l'obligation de régler la transaction, comptabilise celle-ci en tant que transaction réglée en instruments de capitaux propres.
- Une entité effectuant le règlement d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions comptabilise celle-ci comme étant réglée en instruments de capitaux propres, si l'entité est dans l'obligation de la régler avec ses propres instruments de capitaux propres. Dans le cas contraire, elle la comptabilise en tant que transaction réglée en trésorerie.

Paiements fondés sur des actions avec des parties autres que les membres du personnel

- Les biens sont comptabilisés lorsqu'ils sont reçus et les services le sont au cours de la période où ils sont rendus.



4.6 Coûts d'emprunt

En vigueur : IAS 23

Généralités

- Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un « actif qualifié » font généralement partie du coût de cet actif.

Actifs qualifiés

- Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Coûts d'emprunt incorporables au coût d'un actif

- Les coûts d'emprunt peuvent inclure les charges d'intérêts calculées à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif, certaines charges financières et certaines différences de change.
- Les coûts d'emprunt sont diminués de tout produit obtenu du placement temporaire des fonds empruntés.

Période de capitalisation des coûts

- La date de commencement de l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de l'actif est la date à laquelle l'entité remplit toutes les conditions suivantes :
 - elle engage des dépenses pour l'actif,
 - elle engage des coûts d'emprunt, et
 - elle entreprend des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue.
- L'entité doit mettre fin à l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de l'actif lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.



5. SUJETS SPECIFIQUES

5.1 Contrats de location

En vigueur : IAS 17, IFRIC 4, SIC-15, SIC-27

Définition

- Un accord dont l'exécution dépend, à son commencement, de l'utilisation d'un ou de plusieurs actifs spécifiques, et qui confère un droit d'utiliser cet ou ces actifs, est un contrat de location ou contient un contrat de location.

Classement des contrats de location

- Un contrat de location est classé soit en contrat de location-financement, soit en contrat de location simple.
- Les contrats ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif sont classés en tant que contrats de location-financement. Les autres contrats de location sont classés en tant que contrats de location simple.
- Le classement d'un contrat de location s'effectue au commencement du contrat et n'est révisé qu'en cas de modification du contrat.

Comptabilisation des contrats de location

- Dans le cas d'un contrat de location-financement, le bailleur décomptabilise l'actif loué et comptabilise une créance au titre du contrat de location-financement, et le preneur comptabilise l'actif loué et un passif pour les paiements futurs au titre du contrat de location.
- Dans le cas d'un contrat de location simple, les deux parties traitent le contrat de location comme un contrat non (entièrement) exécuté. Le bailleur et le preneur comptabilisent les paiements au titre du contrat de location en produits ou charges sur la durée du contrat de location. Le bailleur comptabilise l'actif loué dans l'état de sa situation financière, contrairement au preneur.
- Un preneur peut classer un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple en immeuble de placement ([voir 3.4](#)). Dans ce cas, le preneur comptabilise le contrat de location comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement, évalue l'immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur et comptabilise un passif pour les paiements futurs au titre du contrat de location.



- Le bailleur et le preneur comptabilisent les avantages accordés au preneur dans le cadre d'un contrat de location simple en réduction des produits ou charges de loyers sur la durée du contrat de location.
- La location d'un terrain avec des constructions constitue deux contrats de location : un contrat de location du terrain et un contrat de location des constructions ; les deux contrats de location peuvent être classés de manière différente.
- Afin de déterminer si la location du terrain relève d'un contrat de location simple ou de location-financement, un facteur important à prendre en considération est qu'un terrain a, en principe, une durée de vie économique indéterminée.
- La comptabilisation immédiate du profit en cas de cession-bail d'un actif dépend de la qualification du bail en contrat de location simple ou en contrat de location-financement, et dans le cas d'un contrat de location simple, de l'appréciation des modalités de cession (à la juste valeur ou non).
- Une série de transactions liées sous la forme juridique d'un contrat de location est comptabilisée sur la base de la substance des arrangements contractuels ; la substance peut signifier que la série de transactions ne consiste pas en un contrat de location.
- Des règles spécifiques pour la comptabilisation des produits s'appliquent au bailleur fabricant ou distributeur dans le cadre d'un contrat de location-financement.



5.2 Secteurs opérationnels

En vigueur : IFRS 8

Champ d'application

- Une entité présente une information sectorielle si ses instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé, si elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières (ou d'une autre autorité de réglementation) aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché organisé.

Approche de la direction

- Une information sectorielle est fournie sur les composantes de l'entité que pilote la direction dans le cadre de la prise de décisions opérationnelles. Elle repose ainsi sur « l'approche de la direction ».
- Ces composantes (secteurs opérationnels) sont identifiées sur la base de rapports internes régulièrement revus par le principal décideur opérationnel de l'entité afin d'allouer les ressources aux secteurs et d'évaluer leur performance.

Regroupement de secteurs opérationnels

- Le regroupement de secteurs opérationnels n'est autorisé que dans le cas de secteurs ayant des caractéristiques économiques similaires et remplissant d'autres critères spécifiques.

Détermination des secteurs à présenter

- Les secteurs à présenter sont identifiés sur la base de seuils quantitatifs portant sur les produits, le résultat net et les actifs.

Présentation de l'information sectorielle

- Les montants divulgués pour chaque secteur à présenter correspondent aux indicateurs communiqués au principal décideur opérationnel, qui ne sont pas forcément établis sur la base des méthodes comptables appliquées pour évaluer les montants comptabilisés dans les états financiers.
- Pour cette raison, une explication des évaluations du résultat net sectoriel, des actifs sectoriels et de passifs sectoriels présentés en tant qu'indicateurs communiqués au principal décideur opérationnel pour chaque secteur à présenter doit être fournie.



- Une réconciliation entre la somme des montants par secteur à présenter et les montants des états financiers est fournie avec une description de tous les éléments de rapprochement significatifs.
- Les informations à fournir générales et pour l'ensemble de l'entité comprennent des informations sur les produits et services, les zones géographiques – notamment le pays où est situé le siège social et les pays étrangers dont l'entité tire des produits d'activités ordinaires significatifs – les principaux clients et les facteurs servant à identifier les secteurs à présenter de l'entité. Ces informations sont nécessaires, même si l'entité a un seul secteur à présenter.

Informations comparatives

- Les informations comparatives sont généralement retraitées dans le cas d'un changement dans les secteurs à présenter.



5.3 Résultat par action

En vigueur : IAS 33

Champ d'application

- Une entité présente son résultat de base par action et son résultat dilué par action si ses actions ordinaires ou ses actions ordinaires potentielles sont négociées sur un marché organisé, ou si elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières, aux fins d'émettre des actions ordinaires sur un marché organisé.

Résultat de base par action

- Le résultat de base par action est calculé en divisant le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période.

Résultat dilué par action

- Pour le calcul du résultat dilué par action, une entité doit ajuster le résultat net attribuable aux actionnaires ordinaires ainsi que le nombre moyen pondéré d'actions en circulation, des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.
- Les actions ordinaires potentielles sont considérées comme dilutives uniquement si elles diminuent le bénéfice par action ou augmentent la perte par action des activités poursuivies. Lorsqu'on détermine l'effet dilutif des actions ordinaires potentielles, on considère séparément et non globalement chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles.
- Les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle sont incluses dans le calcul du résultat de base par action, à partir de la date à laquelle toutes les conditions sont réunies et, si elles ne sont pas réunies, dans le calcul du résultat dilué par action, 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.
- Lorsqu'un contrat peut être réglé en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix de l'entité émettrice, il est présumé que le contrat sera réglé en actions ordinaires, et le nombre correspondant d'actions ordinaires potentielles est inclus dans le résultat dilué par action si leur effet est dilutif.
- Pour les contrats pouvant être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix du porteur, la méthode de règlement la plus dilutive (entre le règlement en trésorerie et le règlement en actions) est retenue pour le calcul du résultat dilué par action.
- Pour le résultat dilué par action, les actions ordinaires potentielles dilutives sont déterminées indépendamment pour chaque période présentée.



Ajustement rétrospectif

- Si le nombre d'actions ordinaires en circulation varie sans toutefois entraîner d'évolution des ressources, le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation utilisé dans le calcul du résultat par action, de base et dilué, doit être ajusté de façon rétrospective pour toutes les périodes présentées.

Présentation et informations à fournir

- Une entité doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action des activités poursuivies ainsi que de l'ensemble des activités dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global avec la même importance pour toutes les périodes présentées, pour chaque catégorie d'actions ordinaires assortie d'un droit différent à une quote-part du bénéfice pour la période.
- L'entité présente séparément le résultat par action, de base et dilué, des activités abandonnées, soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes aux états financiers.
- Des informations sur le résultat de base par action et le résultat dilué par action basés sur des mesures alternatives du bénéfice peuvent être fournies dans les notes aux états financiers.



5.4 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

En vigueur : IFRS 5, IFRS 13, IFRIC 17

Actifs détenus en vue de la vente : classement

- Les actifs non courants et certains groupes d'actifs et de passifs (ou groupes destinés à être cédés) sont classés comme détenus en vue de la vente si leur valeur comptable est recouvrée principalement par le biais d'une vente.

Actifs détenus en vue de la vente : évaluation et présentation

- Les actifs classés comme détenus en vue de la vente ne sont pas amortis.
- Les actifs non courants (ou un groupe destiné à être cédé) classés comme détenus en vue de la vente sont généralement évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente, et sont présentés dans une rubrique distincte dans l'état de la situation financière.
- L'état de la situation financière comparatif n'est pas retraité lorsqu'un actif non courant (ou groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue de la vente durant la dernière période de présentation.

Actifs détenus en vue d'une distribution :

- Les exigences de classement, de présentation et d'évaluation qui s'appliquent aux éléments classés comme détenus en vue de la vente sont également applicables aux actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue d'une distribution aux propriétaires.

Activités abandonnées : classement

- Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente.
- Les activités abandonnées concernent uniquement des activités représentant une ligne d'activité ou une zone géographique principale et distincte ou des filiales acquises exclusivement en vue de la revente.



Activités abandonnées : présentation

- Les activités abandonnées font l'objet d'une présentation séparée dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.
- L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global comparatif est retraité afin de présenter séparément les activités abandonnées de la dernière période présentée.



5.5 Information relative aux parties liées

En vigueur : IAS 24

Identification des parties liées

- Les « relations entre parties liées » incluent celles qui impliquent l'existence d'un contrôle (direct ou indirect), d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable.
- Les principaux dirigeants et leurs proches comptent également parmi les parties liées à une entité.

Comptabilisation et évaluation

- Il n'y a pas de règle particulière pour comptabiliser et évaluer les transactions entre parties liées.

Informations à fournir

- Une information sur les relations entre une entité mère et ses filiales doit être fournie même s'il n'y a pas eu de transaction entre elles.
- Il n'est pas nécessaire de fournir des informations dans les états financiers consolidés sur les transactions intra-groupes éliminées lors de la préparation des états financiers.
- Des informations exhaustives sur les transactions entre parties liées sont requises pour chaque catégorie de relation entre parties liées.
- Les informations sur la rémunération des principaux dirigeants sont fournies en cumul et par catégorie de rémunération.
- Dans certains cas, les entités liées à une autorité publique peuvent fournir des informations moins détaillées sur les transactions entre parties liées.



5.6A Entités d'investissement

À venir : Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

L'amendement *Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27* n'est pas encore en vigueur. Ses dispositions entreront en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014.

Généralités

- Une entité d'investissement qualifiée *doit* comptabiliser ses investissements dans des entités qu'elle contrôle, des entreprises associées et des coentreprises à la juste valeur ([voir 2.4](#)) par le biais du compte de résultat.
- Par exception, une entité d'investissement doit consolider une filiale qui fournit à l'entité elle-même ou à d'autres parties des services ou des activités liés à l'investissement.

Entités d'investissement qualifiées

- Pour être considérée comme une entité d'investissement, une entité doit présenter trois éléments essentiels et une ou plusieurs caractéristiques types.
- Les éléments essentiels sont les suivants :
 - l'entité obtient des fonds d'un ou plusieurs investisseurs dans l'objectif de leur fournir des services de gestion d'investissements,
 - elle déclare à ses investisseurs qu'elle a pour objet d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de plus-values en capital et/ou de revenus d'investissement, et
 - elle évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.
- Les caractéristiques types sont les suivantes :
 - l'entité détient plus d'un investissement,
 - l'entité a plus d'un investisseur,
 - l'entité a des investisseurs qui ne sont pas des parties qui lui sont liées, et/ou
 - l'entité détient des droits de propriété sous forme de titres de capitaux propres ou d'instruments similaires.



Sociétés mères d'entités d'investissement

- L'exemption de consolidation est obligatoire pour la société mère d'une entité d'investissement qui elle-même se qualifie en tant que telle.
- L'exemption de consolidation ne s'étend pas aux états financiers consolidés de la société mère d'une entité d'investissement si elle n'est pas elle-même une entité d'investissement : elle doit dans ce cas consolider toutes ses filiales.

Informations à fournir

- Une entité d'investissement publie des données quantitatives sur son exposition aux risques liés à ses filiales non consolidées.
- Lorsqu'une entité d'investissement ne présente pas de caractéristique type, elle publie les jugements et hypothèses significatives ayant servi à établir qu'elle se qualifie en tant que telle.



5.7 Transactions non monétaires

En vigueur : IAS 16, IAS 18, IAS 38, IAS 40, IFRIC 18, SIC-31

Définition

- Une transaction non monétaire est un échange d'actifs, de passifs ou de services (non monétaires) contre d'autres actifs, passifs ou services (non monétaires) sans contrepartie monétaire ou moyennant une contrepartie monétaire négligeable.

Échanges d'actifs détenus en vue de leur utilisation

- Les échanges d'actifs détenus en vue de leur utilisation sont évalués sur la base de la juste valeur ([voir 2.4](#)) et entraînent la comptabilisation de profits ou pertes, à moins que l'opération d'échange ne manque de substance commerciale.
- Les actifs échangés détenus en vue de leur utilisation sont comptabilisés sur la base du coût historique si l'échange est dépourvu de substance commerciale ou si la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable.

Échange de biens ou de services

- Une opération de troc est considérée comme une transaction générant des produits des activités ordinaires sauf si les biens et services échangés sont de nature ou de valeur similaires ou si l'opération n'entre pas dans le cadre des activités ordinaires de l'entité.

Actifs obtenus par donation

- Les actifs obtenus par donation peuvent être comptabilisés de manière similaire à des subventions publiques sauf si le transfert correspond à un apport en capital.

Transferts d'actifs provenant de clients

- Les immobilisations corporelles provenant de clients et servant à leur donner accès à des sources de biens ou de services sont comptabilisées comme des actifs si elles satisfont à la définition d'un actif et aux critères de comptabilisation des immobilisations corporelles.



5.8 Information financière et autres informations jointes

En vigueur : IAS 1, IFRS Practice Statement - Management Commentary

Informations générales

- Afin de déterminer les informations à présenter en sus de celles exigées par les IFRS, une entité doit prendre en compte les exigences légales ou réglementaires qui lui sont applicables.
- Les informations financières et non financières en plus de celles requises par les IFRS sont généralement présentées séparément des états financiers en tant qu'informations jointes, mais peuvent, le cas échéant, être présentées dans les états financiers.

Types d'informations financières et non financières

- Le document « IFRS Practice Statement - Management Commentary » propose un cadre général non obligatoire pour la présentation des commentaires de la direction.

Informations sur le gouvernement d'entreprise

- Bien qu'elles ne soient pas exigées par les IFRS, des informations sur le gouvernement d'entreprise peuvent être requises par les dispositions légales ou réglementaires locales.



5.9 Information financière intermédiaire

En vigueur : IAS 34, IFRIC 10

Champ d'application et base de préparation

- Les états financiers intermédiaires contiennent un jeu d'états financiers complets ou résumés pour une période plus courte qu'un exercice annuel.

Forme et contenu

- Les états financiers intermédiaires résumés contiennent au minimum :
 - un état résumé de la situation financière,
 - un état résumé du résultat net et des autres éléments du résultat global,
 - un tableau résumé des flux de trésorerie,
 - un état résumé de variation des capitaux propres, et
 - une sélection de notes explicatives.

Comptabilisation et évaluation

- Les éléments, autres que les impôts sur le résultat, sont généralement comptabilisés et évalués comme si la période intermédiaire était une période isolée.
- La charge d'impôt sur le résultat pour une période intermédiaire se base sur le taux d'impôt annuel moyen attendu.

Méthodes comptables

- De manière générale, les méthodes comptables appliquées aux états financiers intermédiaires sont identiques à celles appliquées pour les états financiers annuels suivants.



5.11 Activités extractives

En vigueur : IFRS 6, IFRIC 20

Champ d'application

- Les entités identifient et comptabilisent de manière distincte les dépenses préalables à la prospection, les dépenses de prospection et d'évaluation et les dépenses de développement.
- Il n'y a pas de dispositions spécifiques au secteur d'activité concernant la comptabilisation ou l'évaluation des dépenses préalables à la prospection ou des dépenses de développement. Les dépenses préalables à la prospection sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.

Dépenses de prospection et d'évaluation

- Chaque type de dépense de prospection et d'évaluation peut être comptabilisé en charges lorsque la dépense est engagée ou portée à l'actif, conformément aux méthodes comptables choisies par l'entité.
- Les dépenses de prospection et d'évaluation portées à l'actif sont classées en immobilisations corporelles ou incorporelles, en fonction de leur nature.

Frais de découverte

- Les frais de découverte engagés au cours de la phase d'exploitation d'une mine et améliorant l'accès au minerai à extraire sont portés à l'actif si certains critères sont réunis.

Dépréciation

- La norme fournit certaines latitudes par rapport aux règles habituelles appliquées afin de déterminer si les actifs de prospection et d'évaluation font l'objet d'indices de perte de valeur.
- Le test de recouvrabilité des actifs de prospection et d'évaluation peut combiner plusieurs UGT, tant que la taille de cet ensemble ne dépasse pas celle d'un secteur opérationnel ([voir 5.2](#)).



5.12 Accords de concession de service

En vigueur : IFRIC 12, SIC-29

Champ d'application

- Les IFRS fournissent des dispositions particulières sur la comptabilisation d'accords de concession de services de type « public-privé » par les entités du secteur privé (les concessionnaires).
- L'interprétation s'applique uniquement aux accords de concession de service dans le cadre desquels le secteur public (le concédant) contrôle ou réglemente les services que le concessionnaire doit fournir et leur tarif ainsi que tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure.

Les droits du concessionnaire sur l'infrastructure

- Une infrastructure de service public entrant dans le champ d'application de l'interprétation n'est pas comptabilisée en tant qu'immobilisation corporelle du concessionnaire si l'infrastructure appartient au concédant ou si le concessionnaire la construit ou l'acquiert auprès d'un tiers aux fins de l'accord de services.

Éléments fournis par le concédant

- Si le concédant fournit d'autres éléments au concessionnaire que ce dernier peut conserver ou vendre selon son choix, alors le concessionnaire comptabilise ces éléments en actifs, avec un passif correspondant aux obligations non remplies.

Comptabilisation des produits provenant de services de construction ou d'amélioration

- Le concessionnaire comptabilise et évalue les produits liés à la fourniture de services de construction ou d'amélioration en application des dispositions relatives aux contrats de construction et les produits des autres services en conformité avec la norme générale sur les produits ([voir 4.2](#)).

Comptabilisation de la contrepartie à recevoir pour les services de construction ou d'amélioration

- Le concessionnaire comptabilise la contrepartie à recevoir de la part du concédant pour des services de construction ou d'amélioration – notamment d'amélioration d'infrastructures existantes – en actif financier et/ou immobilisation incorporelle.
- Le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie (ou tout autre actif financier) quelque soit l'utilisation de l'infrastructure par ses usagers.



- Le concessionnaire comptabilise un actif incorporel dans la mesure où il dispose d'un droit de facturer l'utilisation de l'infrastructure aux usagers.

Comptabilisation ultérieure des actifs financiers et incorporels

- Tout actif financier est comptabilisé selon les normes sur les instruments financiers applicables ([voir section 7](#)). Toute immobilisation incorporelle est comptabilisée selon la norme sur les immobilisations incorporelles ([voir 3.3](#)). Il n'existe aucune exemption à ces dispositions pour les concessionnaires.

Obligations de maintenance et services d'amélioration

- Le concessionnaire comptabilise et évalue ses obligations contractuelles de maintenance et rétablissement des infrastructures selon la norme relative aux provisions ([voir 3.12](#)), à l'exception de tout élément de construction ou d'amélioration qui est comptabilisé selon les dispositions relatives aux contrats de construction ([voir 4.2](#)).

Coûts d'emprunt

- Le concessionnaire porte à l'actif les coûts d'emprunt attribuables à l'accord et engagés au cours de la période pendant laquelle il offre ses services de construction ou d'amélioration dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel à recevoir un actif incorporel. Dans le cas contraire, le concessionnaire comptabilise en charges les coûts d'emprunt lorsqu'ils sont engagés.



5.13 Transactions sous contrôle commun et création d'une « newco »

En vigueur : Le sujet n'y est pas traité explicitement, mais IFRS 3, IFRS 10 et IFRIC 17 sont applicables

Transactions sous contrôle commun

- À notre avis, l'acquéreur a le choix de comptabiliser une transaction sous contrôle commun soit à la valeur comptable soit selon la méthode de l'acquisition dans ses états financiers consolidés.
- À notre avis, le cédant dans le cadre d'une transaction sous contrôle commun correspondant à une scission a le choix entre une comptabilisation à la valeur comptable et une comptabilisation à la juste valeur dans ses états financiers consolidés. Dans le cadre d'autres cessions, à notre avis, il convient de faire preuve de jugement afin de déterminer le montant approprié de la contrepartie transférée pour le calcul des profits et pertes résultant de la cession.
- À notre avis, une entité a généralement le choix de comptabiliser une transaction sous contrôle commun à la valeur comptable, à la juste valeur ou sur la base du montant échangé dans ses états financiers sociaux (si applicable) lorsque les participations dans les filiales sont comptabilisées au coût.
- Les transactions sous contrôle commun sont comptabilisées selon la même méthode comptable dans la mesure où la substance des transactions est similaire.
- Si une nouvelle société mère est créée au sein d'un groupe et que certains critères sont satisfaits, le coût des filiales acquises comptabilisé dans les états financiers sociaux de la nouvelle société mère est déterminé en fonction de sa quote-part dans les capitaux propres des filiales acquises.

Création d'une « newco »

- La création d'une nouvelle entité (« newco ») vise généralement soit à mettre en place un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, soit à procéder à une restructuration entre entités sous contrôle commun.
- Lorsqu'il s'agit d'un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, il convient en général d'appliquer la méthode de l'acquisition.



- Lorsqu'il s'agit d'une restructuration entre entités sous contrôle commun, à notre avis, il est tout d'abord nécessaire de déterminer s'il y a eu regroupement d'entreprises. Si tel est le cas, le même choix de méthodes comptables que pour les transactions sous contrôle commun dans les états financiers consolidés est possible.
- Si une « newco » est utilisée dans le cadre d'un appel public à l'épargne conditionnel, à notre avis la transaction peut être analysée soit comme une création de « newco » en vue d'un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, soit comme une création de « newco » en vue d'une restructuration entre entités sous contrôle commun.



6. PREMIERE APPLICATION DES IFRS

6.1 Première application des IFRS

En vigueur : IFRS 1

À venir : IFRS 9

Exigences générales

- Les IFRS prévoient des dispositions transitoires spécifiques et des exemptions possibles lors de leur première application.
- Une entité prépare un état de la situation financière d'ouverture à la date de transition aux IFRS, comme point de départ de sa comptabilité selon les IFRS.
- La date de transition est le début de la première période comparative présentée selon les IFRS.
- L'entité doit présenter, conjointement à l'état de la situation financière d'ouverture, au moins un an de comparatif.
- Les dispositions transitoires et exemptions lors de la première application des IFRS sont applicables aux états financiers annuels et intermédiaires.

Choix des méthodes comptables

- Le choix des méthodes comptables se base sur les IFRS en vigueur à la fin de la première période d'application des IFRS.
- De manière générale, ces méthodes comptables sont appliquées de façon rétrospective lors de la préparation de la situation financière d'ouverture et pour toutes les périodes présentées dans les premiers états financiers.

Exceptions obligatoires

- La norme interdit l'application rétrospective de changements de méthode comptable dans certains cas – généralement quand cela nécessiterait des connaissances a posteriori.



Exemptions optionnelles

- Il est possible d'utiliser un certain nombre d'exemptions aux dispositions générales requérant l'application rétrospective des méthodes comptables selon les IFRS.

Présentation et informations à fournir

- Les informations détaillées à fournir lors de la première application des IFRS comprennent le rapprochement des capitaux propres et du résultat net présentés selon le référentiel comptable antérieur avec ceux présentés selon les IFRS.



7. INSTRUMENTS FINANCIERS

7.1 Champ d'application et définitions

En vigueur : IFRS 7, IAS 32, IAS 39

À venir : IFRS 9, Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

Champ d'application

- Les normes concernant les instruments financiers s'appliquent généralement à tous les instruments financiers. Elles s'appliquent également à un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net en trésorerie (ou qui est facilement convertible en trésorerie), sauf si le contrat est conclu et maintenu en vue de la livraison de l'élément non financier selon les besoins de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation (« exemption pour usage propre »).
- Les instruments financiers ne relevant pas du champ d'application de ces normes sont notamment certains engagements de prêt et contrats de garantie financière ainsi que des instruments financiers relevant du champ d'application d'autres normes spécifiques, tels que les intérêts détenus dans des filiales, des coentreprises ou des entreprises associées, les contrats d'assurance et les avantages du personnel.

Définition

- Un instrument financier est tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre entité.
- Les instruments financiers comprennent un large éventail d'actifs et de passifs financiers : des instruments financiers non dérivés (tels que la trésorerie, les créances, les emprunts, les participations dans d'autres entités) et les instruments financiers dérivés (tels que les options, les contrats à terme de gré à gré ou normalisés, et les swaps de taux d'intérêt et de devises).



7.2 Dérivés et dérivés incorporés

En vigueur : IAS 39, IFRIC 9

À venir : IFRS 9

Dérivés

- Un dérivé est un instrument financier ou autre contrat entrant dans le champ d'application de la norme sur les instruments financiers, dont la valeur varie en fonction de la variation d'un sous-jacent (autre qu'une variable non financière spécifique à l'une des parties au contrat), qui ne requiert qu'un investissement net initial inférieur à celui qui serait nécessaire pour d'autres types d'instruments réagissant de façon similaire aux variations du sous-jacent, et dont le règlement a lieu à une date future.

Dérivés incorporés

- Un dérivé incorporé est une composante d'un contrat hybride qui a pour effet de faire varier les flux de trésorerie de l'instrument hybride d'une manière similaire à un dérivé autonome.
- Un instrument hybride comprend également un contrat hôte non dérivé correspondant à un contrat financier ou non financier.
- Un dérivé incorporé n'est pas comptabilisé séparément du contrat hôte s'il lui est étroitement lié, si un instrument autonome comportant les mêmes conditions que le dérivé incorporé ne répondrait pas à la définition d'un dérivé, ou si le contrat hybride est évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat. Dans les autres cas, un dérivé incorporé est comptabilisé séparément du contrat hôte en tant que dérivé.



7.3 Capitaux propres et passifs financiers

En vigueur : IAS 32, IAS 39, IFRIC 2, IFRIC 17, IFRIC 19

À venir : IFRS 9

Classement

- Un instrument (ou ses différentes composantes) est classé lors de sa comptabilisation initiale, en tant que passif financier, actif financier ou instrument de capitaux propres selon la substance de l'accord contractuel et selon les définitions d'un passif financier, d'un actif financier et d'un instrument de capitaux propres.
- Lorsqu'un instrument financier présente à la fois une composante capitaux propres et une composante passif, celles-ci sont comptabilisées séparément.

Comptabilisation et évaluation

- Les profits ou pertes sur des transactions en instruments de capitaux propres de l'entité sont directement comptabilisés en capitaux propres.

Reclassement des instruments entre passifs et capitaux propres

- Le classement d'un instrument s'effectue lors de la comptabilisation initiale et n'est généralement pas revu à la suite de changements de circonstances ultérieurs. Néanmoins, un reclassement entre capitaux propres et passifs, ou inversement, peut être nécessaire dans certains cas.

Actions propres

- Les actions propres sont présentées en déduction des capitaux propres.

Coûts d'une transaction au sein des capitaux propres

- Les coûts accessoires directement attribuables à l'émission ou au rachat d'instruments de capitaux propres sont comptabilisés directement en capitaux propres.

Présentation des capitaux propres

- Les participations ne donnant pas le contrôle sont classées en capitaux propres, mais séparément des capitaux propres attribuables aux propriétaires de la société mère.

Dividendes

- Les dividendes et autres distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres, en leur capacité de propriétaires, sont comptabilisés directement en capitaux propres.



7.4 Classement des actifs financiers et des passifs financiers

En vigueur : IAS 39

À venir : IFRS 9

Classement

- Les actifs financiers sont classés selon quatre catégories : actifs à la juste valeur par le biais du compte de résultat, prêts et créances, actifs détenus jusqu'à leur échéance et actifs disponibles à la vente. Les passifs financiers sont classés soit en tant que passifs à la juste valeur par le biais du compte de résultat, soit en autres passifs. La catégorie détermine le mode de comptabilisation et d'évaluation (à la juste valeur ou non) des instruments après leur comptabilisation initiale.
- Les actifs financiers et passifs financiers classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat se décomposent en deux sous-catégories : ceux détenus à des fins de transaction (incluant les dérivés) et ceux désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultat lors de la comptabilisation initiale.

Reclassement d'actifs financiers

- Les instruments ne peuvent pas être reclassés en instruments à la juste valeur par le biais du compte de résultat après leur comptabilisation initiale.
- Une entité peut reclasser un actif financier non dérivé hors de la catégorie des actifs détenus à des fins de transaction dans certaines circonstances, s'il n'est plus détenu en vue de la vente ou d'un rachat à court terme.
- Une entité peut également reclasser un actif financier non dérivé de la catégorie des actifs disponibles à la vente, à celle des prêts et créances si certaines conditions sont remplies.
- D'autres reclassements des actifs financiers non dérivés sont possibles ou requis si certains critères sont remplis.
- Le reclassement ou la vente d'actifs détenus jusqu'à leur échéance peut entraîner le reclassement d'autres actifs détenus jusqu'à leur échéance en actifs disponibles à la vente.



7.5 Comptabilisation et décomptabilisation

En vigueur : IAS 39

À venir : IFRS 9

Comptabilisation initiale

- Les actifs financiers et les passifs financiers incluant les instruments dérivés sont comptabilisés dans l'état de la situation financière lorsque l'entité devient partie au contrat. Cependant, l'achat et la vente d'actifs financiers normalisés sont comptabilisés soit à la date de la transaction, soit à la date du règlement.

Décomptabilisation d'actifs financiers

- Un actif financier n'est décomptabilisé que lorsque les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier expirent ou lorsque l'actif financier est transféré et le transfert remplit certaines conditions spécifiques.
- Une entité ne décomptabilise pas un actif financier transféré lorsqu'elle conserve pratiquement tous les risques et avantages inhérents à sa propriété.
- Une entité continue de comptabiliser un actif financier transféré à hauteur de son implication continue dans l'actif financier si elle a conservé le contrôle de celui-ci et qu'elle n'a ni conservé ni transféré la majorité des risques et avantages inhérents à sa propriété.

Décomptabilisation de passifs financiers

- Un passif financier est décomptabilisé lorsqu'il est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation est acquittée, annulée ou arrivée à expiration, ou quand ses conditions sont substantiellement modifiées.



7.6 Évaluation, profits et pertes

En vigueur : IFRS 13, IAS 18, IAS 21, IAS 39

À venir : IFRS 9

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

- Lors de leur comptabilisation initiale, les actifs financiers et les passifs financiers sont généralement évalués à la juste valeur ([voir 2.4](#)) ajustée des coûts de transaction directement attribuables si les instruments ne sont pas classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Évaluation ultérieure

- Les actifs financiers sont par la suite évalués à la juste valeur, à l'exception des prêts et créances et des actifs détenus jusqu'à leur échéance (qui sont évalués au coût amorti) et des placements dans des instruments de capitaux propres non cotés (qui sont évalués à leur coût dans les rares cas où leur juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable).
- Les variations de juste valeur des actifs financiers disponibles à la vente sont comptabilisées dans les autres éléments du résultat global, hormis les écarts de change sur actifs monétaires disponibles à la vente ainsi que les pertes de valeur qui sont comptabilisés en résultat net. Lors de la décomptabilisation des actifs disponibles à la vente, le cumul des profits et pertes comptabilisé dans les autres éléments du résultat est reclassé en résultat net.
- Les passifs financiers, autres que ceux qui sont classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat, sont généralement évalués au coût amorti ultérieurement à leur comptabilisation initiale.
- Les variations de juste valeur des actifs et passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat sont comptabilisées en résultat net.
- Tous les dérivés (y compris les dérivés incorporés séparés) sont évalués à la juste valeur.

Coût amorti

- Le produit d'intérêt et la charge d'intérêt sont calculés au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif. Le taux d'intérêt effectif est déterminé lors de la comptabilisation initiale selon les estimations de flux de trésorerie, basées sur tous les termes contractuels de l'instrument financier mais sans tenir compte des pertes de crédit futures attendues. En ce qui concerne les instruments à taux variable, le taux d'intérêt effectif est actualisé afin de refléter l'évolution des taux d'intérêt du marché. Les autres changements d'estimations de flux de trésorerie sont généralement comptabilisés en résultat net.



Dépréciation d'actifs financiers

- Une entité doit apprécier s'il existe une indication objective de dépréciation de ses actifs financiers non évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat. En cas d'indication objective de dépréciation, toute perte de valeur est comptabilisée en résultat net.
- Une indication objective de dépréciation résulte d'un événement générateur de pertes intervenu ultérieurement à la comptabilisation initiale et ayant un impact sur les flux de trésorerie futurs estimés de l'actif.
- Pour un placement dans un instrument de capitaux propres, une baisse importante ou prolongée de la juste valeur en deçà de son coût est une indication objective de dépréciation. Les pertes de valeur sur les instruments de capitaux propres ne peuvent pas être reprises.
- Une entité apprécie en premier lieu si des indications objectives de dépréciation existent individuellement pour des actifs financiers individuellement significatifs. Un test de dépréciation collectif est réalisé pour les actifs qui n'ont pas été dépréciés sur une base individuelle.



7.7 Comptabilité de couverture

En vigueur : IAS 39, IFRIC 16

À venir : IFRS 9, Novation de dérivés et maintien de la comptabilité de couverture – Amendements à IAS 39

Introduction

- La comptabilité de couverture permet à une entité d'évaluer ses actifs, passifs et engagement fermes de manière sélective sur une base différente de celle spécifiée dans les IFRS ou de différer la comptabilisation en résultat net des profits et pertes résultant de dérivés.
- La comptabilité de couverture est volontaire, mais elle est uniquement autorisée si l'entité répond à de strictes exigences en matière de documentation et d'efficacité.

Modèles de comptabilité de couverture

- Il existe trois modèles de comptabilité de couverture :
 - la couverture de juste valeur pour l'exposition aux variations de la juste valeur,
 - la couverture de flux de trésorerie pour l'exposition aux variations de flux de trésorerie, et
 - la couverture d'investissements nets pour l'exposition au risque de change sur les investissements nets dans des activités à l'étranger.

Éléments couverts qualifiés

- Les éléments couverts qualifiés peuvent être :
 - des actifs ou des passifs comptabilisés,
 - des engagements fermes non comptabilisés,
 - des transactions prévues hautement probables,
 - des investissements nets dans des activités à l'étranger.

Instruments de couverture qualifiés

- D'une manière générale, seuls les instruments dérivés conclus avec une tierce partie peuvent être qualifiés d'instruments de couverture.
- Cependant, pour les couvertures de risques de change seulement, des instruments financiers non dérivés peuvent être qualifiés d'instrument de couverture.



Risques couverts qualifiés

- Le risque couvert doit affecter potentiellement le résultat net.

Test d'efficacité

- Les tests d'efficacité sont réalisés à la fois sur une base prospective et rétrospective. Afin qu'une couverture soit hautement efficace, les variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert doivent être compensées par des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'instrument de couverture, dans un intervalle compris entre 80 et 125 pour cent.

Arrêt de la comptabilité de couverture

- La comptabilité de couverture doit être interrompue de manière prospective si :
 - la transaction couverte n'est plus hautement probable,
 - l'instrument de couverture arrive à maturité, est vendu, résilié ou exercé,
 - l'élément couvert est vendu, réglé ou sorti de toute autre façon,
 - la couverture n'est plus hautement efficace, ou
 - l'entité annule la désignation.



7.8 Présentation et informations à fournir

En vigueur : IFRS 7, IFRS 13, IAS 1, IAS 32

À venir : IFRS 9, Compensation des actifs/passifs financiers – Amendements à IAS 32

Compensation

- Un actif financier et un passif financier doivent être compensés si et seulement si une entité :
 - a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés, et
 - a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Informations générales à fournir

- Une entité est tenue de fournir des informations de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer à la fois :
 - l'importance des instruments financiers au regard de la situation financière et de la performance financière de l'entité,
 - la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers, ainsi que la façon dont l'entité gère ces risques.

Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières

- Les informations spécifiques à fournir concernent notamment :
 - les valeurs comptables et les justes valeurs,
 - les éléments désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultat,
 - le reclassement d'actifs financiers entre différentes catégories,
 - la compensation d'actifs et passifs financiers et l'effet de conventions-cadres de compensation,
 - les méthodes comptables,
 - les manquements à des conditions de contrats d'emprunt.



Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers

- Des informations quantitatives et qualitatives relatives aux risques doivent être fournies.
- Les informations qualitatives décrivent les objectifs, politiques et processus de la Direction dans le cadre de la gestion des risques relatifs aux instruments financiers.
- Les informations quantitatives sur l'exposition aux risques relatifs aux instruments financiers se basent sur les informations fournies en interne aux principaux dirigeants. Néanmoins, certaines informations relatives à l'exposition de l'entité aux risques de crédit, de liquidité et de marché liés aux instruments financiers ainsi qu'aux transferts d'actifs financiers sont requises, que ces informations soient fournies à la direction ou non.



7A Instruments financiers : IFRS 9

À venir : IFRS 9, Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27

IFRS 9 *Instruments financiers* n'est pas encore en vigueur. Sa date d'entrée en vigueur obligatoire est actuellement fixée au 1er janvier 2015. L'IASB a cependant pris la décision provisoire de reporter temporairement la date d'entrée en vigueur obligatoire d'IFRS 9. Une nouvelle date d'entrée en vigueur sera fixée une fois que les exigences en matière de dépréciation, classement et évaluation seront finalisées.

Champ d'application

- IFRS 9 annule et remplace IAS 39. La version d'IFRS 9 publiée en octobre 2010 comprend actuellement des indications relatives au classement, à l'évaluation, à la comptabilisation et à la décomptabilisation des actifs financiers et des passifs financiers.
- Les chapitres concernant la dépréciation des actifs financiers et la comptabilité de couverture ne sont pas encore finalisés. En outre, l'IASB étudie également un projet d'amendements limités aux dispositions sur le classement et l'évaluation des actifs financiers.

Classement d'actifs financiers

- Les actifs financiers sont évalués selon deux catégories principales : le coût amorti et la juste valeur.
- Les catégories d'IAS 39 des actifs détenus jusqu'à leur échéance, des prêts et créances, et des actifs disponibles à la vente sont éliminées.
- Un actif financier doit être évalué au coût amorti si les deux conditions suivantes sont réunies :
 - la détention de l'actif s'inscrit dans un modèle économique dont l'objectif est de détenir des actifs afin de recevoir les flux de trésorerie contractuels,
 - les conditions contractuelles de l'actif financier donnent lieu, à des dates spécifiées, à des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts.
- Tous les autres actifs financiers sont évalués à la juste valeur.
- L'entité peut désigner un actif financier satisfaisant aux critères du coût amorti comme étant évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat si cette désignation élimine ou réduit sensiblement une incohérence dans la comptabilisation.



Classement des passifs financiers

- Les exigences de classement des passifs financiers selon IFRS 9 sont identiques à celles d'IAS 39.
- L'entité a le choix irrévocable de classer les passifs financiers satisfaisant aux critères du coût amorti à la juste valeur par le biais du compte de résultat de façon similaire à la désignation optionnelle à la juste valeur selon IAS 39.

Dérivés incorporés

- Les dérivés incorporés dont le contrat hôte est un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 ne sont pas séparés ; les instruments financiers hybrides sont considérés dans leur ensemble pour être classés selon IFRS 9.
- Les dérivés incorporés dont le contrat hôte n'est pas un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 (par exemple, des passifs financiers et des contrats hôtes non financiers) sont analysés afin de déterminer s'ils doivent être séparés de leur contrat hôte conformément aux dispositions d'IAS 39.

Reclassement

- Le classement d'un actif ou d'un passif financier est déterminé lors de la comptabilisation initiale.
- Des reclassements d'actifs financiers sont effectués seulement en cas de changement de modèle économique de l'entité influençant de manière significative ses opérations. De tels changements devraient être très peu fréquents.
- Aucun autre reclassement n'est permis.

Évaluation

- Si un actif financier est évalué à la juste valeur après sa comptabilisation initiale, toutes les variations de juste valeur sont généralement comptabilisées en résultat net.
- Lors de la comptabilisation initiale d'un placement dans des instruments de capitaux propres non détenus à des fins de transaction, une entité peut faire le choix irrévocable, pour chaque investissement, de présenter dans les autres éléments du résultat global les variations futures de sa juste valeur et ce, sans reclassement ultérieur des variations de la juste valeur en résultat net ou comptabilisation de pertes de valeur en résultat net. Dans ces cas, les produits de dividendes sont comptabilisés en résultat net.



- Aucune exemption ne permet d'évaluer les instruments de capitaux propres non cotés et dérivés associés, au coût. Cependant, la norme fournit des indications sur les circonstances limitées dans lesquelles le coût de ces instruments peut s'avérer être une approximation appropriée de la juste valeur.
- En ce qui concerne les passifs financiers désignés comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat, les variations de la juste valeur doivent généralement être décomposées entre : les effets des variations du risque de crédit associé à ce passif à présenter dans les autres éléments du résultat global, et le reliquat à présenter en résultat net. Le montant présenté dans les autres éléments du résultat global n'est par la suite jamais reclassé en résultat net.



8. CONTRATS D'ASSURANCE

8.1 Contrats d'assurance

En vigueur : IFRS 4

À venir : IFRS 9

L'IASB travaille à une nouvelle norme sur la comptabilité des contrats d'assurance. Le 20 juin 2013, l'IASB a publié un exposé-sondage révisé, ouvert à commentaires.

Champ d'application

- Un contrat d'assurance est un contrat qui transfère un risque d'assurance significatif. Le risque d'assurance est significatif si, et seulement si un événement assuré peut obliger un assureur à payer des prestations complémentaires significatives dans tout type de scénario, à l'exclusion des scénarios qui manquent de substance commerciale.
- Un instrument financier ne répondant pas à la définition d'un contrat d'assurance (y compris les investissements détenus pour couvrir les passifs d'assurance) est comptabilisé selon les exigences de comptabilisation et d'évaluation générales relatives aux instruments financiers.
- Les instruments financiers contenant un élément de participation discrétionnaire entrent dans le champ d'application de la norme sur les contrats d'assurance (IFRS 4). Ainsi, les méthodes comptables actuelles selon cette norme s'y appliquent, bien qu'ils soient également soumis aux exigences en matière d'informations à fournir relatives aux instruments financiers.



Comptabilisation et évaluation

- En général, une entité qui émet des contrats d'assurance doit conserver les mêmes méthodes comptables concernant ses contrats d'assurance, sauf lorsqu'IFRS 4 exige ou permet un changement de méthodes comptables.
- Les changements de méthodes comptables pour les contrats d'assurance sont permis seulement si la nouvelle méthode, ou un ensemble de nouvelles méthodes, permettent de fournir des informations plus pertinentes et/ou fiables.
- La comptabilisation de provisions pour catastrophe et égalisation est interdite pour les contrats d'assurance qui ne sont pas encore souscrits à la fin de la période de présentation de l'information financière.
- Un test de suffisance du passif est requis afin de s'assurer que l'évaluation des passifs d'assurance de l'entité prend en compte tous les flux de trésorerie contractuels, sur la base d'estimations actuelles.
- La « comptabilité reflet » pour les passifs d'assurance est autorisée par cohérence avec le traitement des plus-values ou moins-values réalisées sur les actifs.

Contrats d'assurance acquis lors d'un regroupement d'entreprises

- La présentation détaillée de la juste valeur des contrats d'assurance acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises ou d'un transfert de portefeuille est autorisée.

Présentation et informations à fournir

- De nombreuses informations doivent être fournies concernant les termes, conditions et risques liés aux contrats d'assurance, selon le même principe que pour les informations à fournir sur les actifs et passifs financiers.



ANNEXE I

Récapitulatif des textes à venir

Cette annexe résume les principaux textes à venir publiés par l'IASB au 1er août 2013 qui sont en vigueur pour les exercices ouverts après le 1^{er} janvier 2013 selon l'IASB¹.

Nouvelles normes ou interprétations

Nouveaux textes sur les instruments financiers

Norme	Date d'entrée en vigueur	Aperçu	Chapitres concernés
IFRS 9 <i>Instruments financiers</i>	IASB : 1er janvier 2015 ² UE : date d'approbation par l'UE inconnue	7A	3.5, 4.1, 4.5, 6.1, 7.1, 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.6, 7.7, 7.8, 8.1

IFRS 9 remplace IAS 39 actuellement en vigueur en ce qui concerne le classement et l'évaluation des actifs et passifs financiers. IFRS 9 intègre également, sans modification significative, les dispositions d'IAS 39 sur la comptabilisation et la décomptabilisation d'actifs financiers et de passifs financiers.

IFRS 9 modifie les exigences d'IAS 1 et IFRS 7 en termes de présentation et d'informations à fournir pour les instruments financiers.

Nouvelle interprétation concernant les droits ou taxes prélevés par une autorité publique

Interprétation	Date d'entrée en vigueur	Chapitres concernés
IFRIC 21 <i>Droits ou taxes</i>	IASB : 1er janvier 2014 UE : inconnue (approbation attendue au premier trimestre 2014)	3.12

¹ Tel que mis en évidence dans la section « Structure du document » en début de publication, ces dates peuvent différer des dates d'entrée en vigueur selon l'Union européenne.

² En juillet 2013, l'IASB a provisoirement décidé de reporter la date d'application obligatoire d'IFRS 9 tout en permettant une application anticipée, isolée des dispositions sur le risque de crédit propre. L'IASB continue toutefois d'avancer sur les phases « classification et évaluation » et « dépréciation » du projet ainsi que sur le nouveau modèle général de couverture et la macro-couverture.



IFRIC 21 fournit des indications sur la comptabilisation d'un passif au titre des droits ou taxes imposés par une autorité publique. IFRIC 21 précise que le fait générateur de l'obligation est l'activité qui entraîne le paiement de la taxe telle qu'identifiée par la législation. Les impôts sur le résultat entrant dans le champ d'application d'IAS 12 ainsi que les amendes et les pénalités ne relèvent pas du champ d'application d'IFRIC 21.

Amendements aux normes et interprétations

Exemption de consolidation des filiales des entités d'investissement

Amendement	Date d'entrée en vigueur	Aperçu	Chapitres concernés
<i>Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27</i>	IASB : 1 ^{er} janvier 2014 UE : a priori, 1 ^{er} janvier 2014 (approbation attendue au quatrième trimestre 2013)	5.6A	2.1, 2.4, 2.5, 3.5, 5.4, 7.1, 7A

Selon les amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27, les entités d'investissements telles que définies dans IFRS 10 doivent comptabiliser leurs investissements dans des filiales à la juste valeur par le biais du compte de résultat selon IAS 39 ([voir 7.4 à 7.6](#)). En outre, pour qu'une entité se qualifie d'entité d'investissement ; elle doit également comptabiliser ses investissements dans des entreprises associées et coentreprises à la juste valeur par le biais du compte de résultat selon IAS 39. En ce qui concerne les organismes de capital-risque et les entités similaires qui ne répondent pas aux critères des entités d'investissement, l'exemption de mise en équivalence reste un choix de méthode comptable.

Compensation des actifs financiers et des passifs financiers

Amendement	Date d'entrée en vigueur	Chapitres concernés
<i>Compensation des actifs et passifs financiers – Amendements à IAS 32</i>	IASB et UE : 1 ^{er} janvier 2014	3.1, 7.8

Ces amendements résolvent les incohérences identifiées par l'IASB dans l'application de certains critères de compensation, en apportant des indications supplémentaires sur l'application d'IAS 32. Les amendements à IAS 32 clarifient la signification de « a actuellement un droit juridiquement exécutoire de compenser » et dans quelle mesure certains modes de règlement brut peuvent répondre au critère de règlement net.



Informations à fournir sur les tests de dépréciation

Amendement	Date d'entrée en vigueur	Chapitres concernés
<i>Informations à fournir sur la valeur recouvrable des actifs non financiers – Amendements à IAS 36</i>	IASB : 1er janvier 2014 UE : a priori 1er janvier 2014 (approbation attendue au quatrième trimestre 2013)	3.10

Les amendements à IAS 36 suppriment l'obligation pour une entité de fournir la valeur recouvrable de chaque UGT à laquelle ont été alloués un goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée significatifs. De telles informations ne sont à fournir que lorsqu'une perte de valeur a été comptabilisée ou reprise.

Novation de dérivés

Amendement	Date d'entrée en vigueur	Chapitres concernés
<i>Novation de dérivés et maintien de la comptabilité de couverture – Amendements à IAS 39</i>	IASB : 1 ^{er} janvier 2014 UE : a priori 1 ^{er} janvier 2014 (approbation attendue au quatrième trimestre 2013)	7.7

Les amendements à IAS 39 introduisent des allègements aux conditions d'arrêt de la comptabilité de couverture dans le cas de novation d'instruments de couverture répondant aux critères suivants :

- la novation est imposée par une loi ou un règlement ou découle de l'introduction d'une loi ou d'un règlement ;
- une chambre de compensation remplace la contrepartie d'origine et devient une nouvelle contrepartie pour chaque partie initiale ; et
- les modifications contractuelles de l'instrument sont limitées à celles nécessaires au remplacement de la contrepartie – par exemple des modifications des termes des garanties.

Une application anticipée des amendements est autorisée. Bien que les amendements s'appliquent de façon rétrospective, si une entité a arrêté sa comptabilité de couverture en raison d'une novation avant leur entrée en vigueur, elle ne pourra la remettre en place par la suite.



ANNEXE II

Tableau de référence : textes en vigueur et à venir

Cette annexe comprend une liste des normes et interprétations, ainsi que leurs dernières révisions et leurs amendements, publiés par l'IASB au 1er août 2013 qui sont en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013 selon l'IASB¹.

Cette liste indique les principaux chapitres dans lesquels sont abordés ces textes. Elle présente également les textes à venir publiés au 1er août 2013 qui sont en vigueur pour les exercices ouverts après le 1^{er} janvier 2013.

Elle n'inclut pas les révisions et amendements aux normes entrés en vigueur avant le 1^{er} janvier 2013 ainsi que les amendements mineurs de normes et les interprétations découlant de la publication d'un nouvel IFRS ou d'un amendement à une norme existante.

Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRS 1 <i>Première application des Normes internationales d'information financière</i>	6.1	<i>Prêts publics</i> – amendements à IFRS 1 Publication : mars 2012 <i>Entrée en vigueur :</i> 1 ^{er} janvier 2013 <i>Améliorations annuelles (2009-2011) des IFRS</i> Publication : mai 2012 <i>Entrée en vigueur :</i> 1 ^{er} janvier 2013	-
IFRS 2 <i>Paiement fondé sur des actions</i>	4.5	-	-
IFRS 3 <i>Regroupements d'entreprises</i>	2.4, 2.6, 3.3, 5.13	<i>IFRS 13 Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 <i>Entrée en vigueur :</i> 1 ^{er} janvier 2013	-

¹Tel que mis en évidence dans la section « Structure du document » en début de publication, ces dates peuvent différer des dates d'entrée en vigueur selon l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRS 4 <i>Contrats d'assurance</i>	8.1	-	-
IFRS 5 <i>Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées</i>	5.4	-	-
IFRS 6 <i>Prospection et évaluation de ressources minérales</i>	5.11	-	-
IFRS 7 <i>Instruments financiers : Informations à fournir</i>	7.1, 7.8	<i>Informations à fournir – Compensation des actifs/passifs financiers – Amendements à IFRS 7</i> Publication : décembre 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	IFRS 9 <i>Instruments financiers</i> Publication : octobre 2010 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2015 ¹ <i>Date d'entrée en vigueur obligatoire d'IFRS 9 et information transitoire – Amendements à IFRS 9 et IFRS 7</i> Publication : décembre 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2015 ¹
IFRS 8 <i>Secteurs opérationnels</i>	5.2	-	-

¹Date reportée selon décision provisoire de l'IASB (cf. annexe I). Non approuvé(e) par l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRS 9 <i>Instruments financiers</i>	7A	-	<i>Date d'entrée en vigueur obligatoire d'IFRS 9 et information transitoire – Amendements à IFRS 9 et IFRS 7</i> <i>Publication</i> : décembre 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2015 ¹
IFRS 10 <i>États financiers consolidés</i>	2.1, 2.5, 5.6A, 5.13	<i>Publication</i> : mai 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013 selon l'IASB, 1 ^{er} janvier 2014 selon l'UE	<i>Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27</i> <i>Publication</i> : octobre 2012 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2014
<i>Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27</i>	5.6A	-	<i>Publication</i> : octobre 2012 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2014
IFRS 11 <i>Partenariats</i>	3.6	<i>Publication</i> : mai 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013 selon l'IASB, 1 ^{er} janvier 2014 selon l'UE	-
IFRS 12 <i>Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités</i>	2.5, 3.6, 5.6A	<i>Publication</i> : mai 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013 selon l'IASB, 1 ^{er} janvier 2014 selon l'UE	<i>Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27</i> <i>Publication</i> : octobre 2012 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2014

¹Date reportée selon décision provisoire de l'IASB (cf. annexe I). Non approuvé(e) par l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i>	2.4, 2.6, 3.2, 3.3, 3.4, 3.9, 3.10, 5.4, 5.6A, 7.6, 7.8	<i>Publication</i> : mai 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013	-
IAS 1 <i>Présentation des états financiers</i>	1.1, 2.1, 2.2, 2.8, 2.9, 3.1, 4.1, 5.8, 7.8	<i>Présentation des autres éléments du résultat global – amendements à IAS 1</i> <i>Publication</i> : juin 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} juillet 2012 <i>Améliorations annuelles (2009-2011) des IFRS</i> <i>Publication</i> : mai 2012 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013	-
IAS 2 <i>Stocks</i>	3.8	-	-
IAS 7 <i>Etat des flux de trésorerie</i>	2.3	-	-
IAS 8 <i>Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</i>	2.8	-	-
IAS 10 <i>Événements postérieurs à la période de reporting</i>	2.9	-	-
IAS 11 <i>Contrats de construction</i>	4.2	-	-



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IAS 12 <i>Impôts sur le résultat</i>	3.13	-	IFRIC 21 <i>Droits ou taxes</i> Publication : mai 2013 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2014 ¹
IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>	2.4, 3.2, 3.4, 5.7	IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013 Améliorations annuelles (2009-2011) des IFRS Publication : mai 2012 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	-
IAS 17 <i>Contrats de location</i>	3.4, 5.1	-	-
IAS 18 <i>Produits des activités ordinaires</i>	4.2, 5.7, 7.6	-	-
IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>	4.4	IAS 19 révisée Publication : juin 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	-
IAS 20 <i>Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</i>	4.3	-	-
IAS 21 <i>Effets des variations des cours des monnaies étrangères</i>	2.7, 2.10, 7.6	-	-
IAS 23 <i>Coûts d'emprunt</i>	4.6	-	-

¹ Selon l'IASB. Non encore approuvé(e) par l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IAS 24 <i>Information relative aux parties liées</i>	5.5	-	-
IAS 26 <i>Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite</i>	Le sujet n'est pas traité dans cette publication ; voir la section « Structure du document »		
IAS 27 <i>États financiers individuels</i>	2.1, 5.13	<i>Publication</i> : mai 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1er janvier 2013 selon l'IASB, 1 ^{er} janvier 2014 selon l'UE	<i>Entités d'investissement – Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 27</i> <i>Publication</i> : octobre 2012 <i>Entrée en vigueur</i> : 1er janvier 2014
IAS 28 <i>Participations dans des entreprises associées et des coentreprises</i>	2.1, 3.5	<i>Publication</i> : mai 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1er janvier 2013 selon l'IASB, 1 ^{er} janvier 2014 selon l'UE	-
IAS 29 <i>Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>	2.7, 2.10	-	-
IAS 32 <i>Instruments financiers : Présentation</i>	7.1, 7.3, 7.8	<i>Améliorations annuelles (2009-2011) des IFRS</i> <i>Publication</i> : mai 2012 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013	<i>Compensation des actifs/passifs financiers – amendements à IAS 32</i> <i>Publication</i> : décembre 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2014



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IAS 33 <i>Résultat par action</i>	5.3	-	-
IAS 34 <i>Information financière intermédiaire</i>	5.9	<i>Améliorations annuelles (2009-2011) des IFRS</i> Publication : mai 2012 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	-
IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i>	2.4, 3.10	IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	<i>Information à fournir sur la valeur recouvrable des actifs non financiers – Amendements à IAS 36</i> Publication : mai 2013 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2014 ¹
IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>	3.12	-	IFRIC 21 <i>Droits ou taxes</i> Publication : mai 2013 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2014
IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i>	2.4, 3.3, 5.7	IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	-

¹Selon l'IASB. Non encore approuvé(e) par l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IAS 39 <i>Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation</i>	2.4, 7.1–7.7	IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	IFRS 9 <i>Instruments financiers</i> Publication : octobre 2010 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2015 ¹ <i>Novation de dérivés et maintien de la comptabilité de couverture – Amendements à IAS 39</i> Publication : juin 2013 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2014 ²
IAS 40 <i>Immeubles de placement</i>	2.4, 3.4, 5.7	IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	-
IAS 41 <i>Agriculture</i>	2.4, 3.9, 4.3	IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Publication : mai 2011 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2013	-
IFRIC 1 <i>Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, ou à la remise en état et similaires</i>	3.2, 3.12	-	-
IFRIC 2 <i>Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires</i>	7.3	-	-

¹Date reportée selon décision provisoire de l'IASB (cf. annexe I). Non approuvé(e) par l'Union européenne.

²Selon l'IASB. Non encore approuvé(e) par l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRIC 4 <i>Déterminer si un accord contient un contrat de location</i>	5.1	-	-
IFRIC 5 <i>Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement</i>	3.12	-	-
IFRIC 6 <i>Passifs découlant de la participation à un marché spécifique – Déchets d'équipements électriques et électroniques</i>	3.12	-	-
IFRIC 7 <i>Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>	2.10	-	-
IFRIC 9 <i>Réexamen de dérivés incorporés</i>	7.2	-	IFRS 9 <i>Instruments financiers</i> Publication : octobre 2010 Entrée en vigueur : 1 ^{er} janvier 2015 ¹
IFRIC 10 <i>Information financière intermédiaire et pertes de valeur (dépréciation)</i>	3.10, 5.9	-	-
IFRIC 12 <i>Accords de concession de services</i>	3.3, 5.12	-	-

¹ Date reportée selon décision provisoire de l'IASB (cf. [annexe I](#)). Non approuvé(e) par l'Union européenne.



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRIC 13 <i>Programmes de fidélisation de la clientèle</i>	4.2	-	-
IFRIC 14 <i>IAS 19 - Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction</i>	4.4	-	-
IFRIC 15 <i>Contrats pour la construction d'un bien immobilier</i>	4.2	-	-
IFRIC 16 <i>Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger</i>	7.7	-	-
IFRIC 17 <i>Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires</i>	5.4, 5.13, 7.3	-	-
IFRIC 18 <i>Transferts d'actifs provenant de clients</i>	3.2, 4.2, 5.7	-	-
IFRIC 19 <i>Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres</i>	7.3	-	-
IFRIC 20 <i>Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert</i>	5.11	<i>Publication</i> : octobre 2011 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2013	-



Norme	Section(s) concernée(s)	Derniers amendements ou révisions en vigueur	Textes à venir
IFRS 21 <i>Droits ou taxes</i>	3.12	-	<i>Publication</i> : mai 2013 <i>Entrée en vigueur</i> : 1 ^{er} janvier 2014 ¹
SIC-7 <i>Introduction de l'euro</i>	Aucun	-	-
SIC-10 <i>Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles</i>	4.3	-	-
SIC-15 <i>Avantages dans les contrats de location simple</i>	5.1	-	-
SIC-25 <i>Impôt sur le résultat – Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires</i>	3.13	-	-
SIC-27 <i>Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location</i>	5.1	-	-
SIC-29 <i>Accords de concession de services : Informations à fournir</i>	5.12	-	-
SIC-31 <i>Produits des activités ordinaires – Opérations de troc portant sur des services de publicité</i>	4.2, 5.7	-	-
SIC-32 <i>Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites web</i>	3.3	-	-

¹Selon l'IASB. Non encore approuvé(e) par l'Union européenne.



RESTEZ INFORMES

Restez informés des dernières évolutions des IFRS et découvrez nos publications sur www.kpmg.com/ifrs. Que vous soyez néophyte dans le domaine ou déjà utilisateur des IFRS, vous trouverez des résumés faciles à assimiler des évolutions les plus récentes, des explications détaillées d'exigences complexes, ainsi que des outils pratiques tels que des états financiers illustrés et des check-lists. Pour obtenir une perspective plus orientée sur votre pays, suivez les liens vers les ressources IFRS disponibles sur les sites des membres de KPMG dans le monde.

Toutes ces publications concernent les personnes impliquées dans la présentation de l'information financière externe selon les IFRS. Les publications IFRS en bref et la présente publication constituent des sources d'informations concises pour les comités d'audit et les conseils d'administration.

Vos besoins	Séries de publications	Objet
Notes d'information	In the Headlines (version française : IFRS en bref)	Fournit un résumé des principaux changements en termes de comptabilité, d'audit et de gouvernance, ainsi que de leur impact sur les entités.
	IFRS Newsletters	Met en avant les récentes discussions de l'IASB et du FASB concernant les projets relatifs aux instruments financiers, à l'assurance, aux contrats de location et aux produits. Comprend une vue d'ensemble du projet, une analyse de l'impact éventuel des décisions, le statut actuel du projet et un calendrier anticipé de mise en œuvre.
	The Balancing Items	Se concentre sur des amendements aux IFRS au champ d'application restreint.
	New on the Horizon	Étudie les dispositions des documents de consultation publiés par l'IASB, le FASB et l'IFRS IC, tels que les exposés-sondages, et présente le point de vue de KPMG. Également disponible pour certains secteurs spécifiques.
	First Impressions	Étudie les nouvelles normes et amendements publiés et met en évidence leurs implications pratiques. Également disponible pour certains



Vos besoins	Séries de publications	Objet
		secteurs spécifiques.
Problèmes d'application	Insights into IFRS	Détaille l'application pratique des IFRS et présente les conclusions de KPMG sur de nombreux sujets posant des problèmes d'interprétation.
	IFRS Practice Issues	Traite des problèmes d'application pratiques qu'une entité peut rencontrer lors de l'application des IFRS. Également disponible pour certains secteurs spécifiques.
	IFRS Handbooks	Comprend des indications approfondies sur l'interprétation des IFRS ainsi que des exemples illustratifs afin de démontrer ou clarifier leur application pratique.
Information intermédiaire et annuelle	États financiers - Notes illustratives	Présente un exemple de format d'états financiers annuels et intermédiaires d'une entreprise multinationale fictive préparés selon les IFRS. Disponible pour l'ensemble de l'exercice et la période intermédiaire, ainsi que pour certains secteurs.
	États financiers - Liste des documents à fournir	Identifie les informations à fournir selon les exigences en vigueur dans le cadre d'états financiers annuels et intermédiaires.
Comparaison du référentiel comptable	Comparaison des IFRS au référentiel comptable appliqué aux États-Unis	Met en avant les différences significatives entre les IFRS et le référentiel comptable appliqué aux États-Unis (US GAAP). La version « Overview » présente un aperçu des principales différences pour les comités d'audit et les conseils d'administration.



Publications spécifiques à un secteur	IFRS Sector Newsletters	Présente de manière régulière les évolutions comptables et réglementaires affectant directement des secteurs spécifiques.
	Application of IFRS	Illustre la manière dont les entités rendent compte des problèmes spécifiques à leur secteur et les documentent dans leurs états financiers.
	Impact of IFRS	Constitue un aperçu des principales questions comptables liées aux IFRS dans des secteurs spécifiques et présente les principaux impacts de la transition aux IFRS pour une entité opérationnelle dans ces secteurs.

Vous trouverez sur le site de KPMG la section de recherche [Accounting Research Online](#), qui vous permettra de profiter de l'accès à une large gamme de conseils et de documents sur la comptabilité, l'audit et le reporting financier. Ce service Internet disponible sur abonnement est un outil utile à toute personne souhaitant rester informée dans l'environnement actuel en constante évolution. Enregistrez-vous dès aujourd'hui sur aro.kpmg.com pour bénéficier de 15 jours d'essai gratuits.





Contacts

Jean-Marc Discours

Associé

Responsable de l'Audit Committee Institute France

Tél. : 01 55 68 68 83

E-mail : jdiscours@kpmg.fr

Patrick-Hubert Petit

Associé

Président de l'Audit Committee Institute France

Tél. : 01 55 68 70 80

E-mail : ppetit@kpmg.fr

Site : www.audit-committee-institute.fr

E-mail : fr-auditcommittee@kpmg.com

Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. Elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG S.A. est une société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes à directoire et conseil de surveillance au capital social de 5 497 100 euros. 775 726 417 RCS Nanterre. Siège social : Immeuble Le Palatin, 3 cours du Triangle, 92939 Paris La Défense Cedex. KPMG S.A. est membre du réseau KPMG constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative (« KPMG International »), une entité de droit suisse. KPMG International ne propose pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2013 KPMG S.A., société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, membre français du réseau KPMG constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative (KPMG International), une entité de droit suisse. Tous droits réservés. Le nom KPMG, le logo et « cutting through complexity » sont des marques déposées ou des marques de KPMG International. Imprimé en France. Décembre 2013. Conception / Réalisation : KPMG (Markets) - Studio KPMG - Xerox General Services. Crédit photos : Shutterstock.com.