

en poche

GESTION

Toutes les normes IAS/IFRS
actuellement applicables

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IFRS

2018
2019

Éric Tort

Les *points clés*
du référentiel comptable
international : les principales
normes IAS / IFRS



Gualino

une marque de

Intenso

en poche

normes comptables internationales ifrs

2018
2019

éric Tort

Sommaire

| | | |
|----|---|----|
| 1 | Instances et processus de normalisation internationale ... | 5 |
| 2 | Cadre conceptuel | 6 |
| | Normes de base | |
| 3 | IAS 1 présentation des états financiers | 7 |
| 4 | IAS 2 stocks | 9 |
| 5 | IAS 7 tableau de flux de trésorerie | 10 |
| 6 | IAS 8 méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs | 11 |
| 7 | IAS 10 événements postérieurs à la date de clôture ... | 12 |
| 8 | IAS 12 impôts sur le résultat | 13 |
| 9 | IAS 16 immobilisations corporelles | 14 |
| 10 | IAS 19 avantages au personnel | 15 |
| 11 | IAS 20 comptabilisation des subventions publiques | 17 |
| 12 | IAS 21 transactions et soldes en monnaie étrangère .. | 18 |
| 13 | IAS 23 coûts d'emprunt | 19 |
| 14 | IAS 24 informations sur les parties liées | 20 |
| 15 | IAS 29 information financière relative aux économies hyperinflationnistes | 21 |
| 16 | IAS 32 présentation des instruments financiers | 22 |
| 17 | IAS 33 résultats par action | 23 |
| 18 | IAS 34 information financière intermédiaire | 24 |
| 19 | IAS 36 dépréciation des actifs | 25 |
| 20 | IAS 37 provisions et passifs (actifs) éventuels | 26 |

| | | |
|-----------------------------------|--|----|
| 21 | IAS 38 immobilisations incorporelles | 27 |
| 22 | IAS 40 immeubles de placement | 28 |
| 23 | IFRS 1 première adoption des normes IFRS | 29 |
| 24 | IFRS 2 paiements fondés sur des actions | 31 |
| 25 | IFRS 5 actifs non courants détenus en vue de leur vente et abandon d'activités..... | 32 |
| 26 | IFRS 7 informations à fournir sur les instruments financiers..... | 33 |
| 27 | IFRS 8 secteurs opérationnels | 34 |
| 28 | IFRS 9 instruments financiers* | 35 |
| 29 | IFRS 13 évaluation à la juste valeur | 36 |
| 30 | IFRS 15 produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients..... | 37 |
| 31 | IFRS 16 contrats de location (2019) | 39 |
| Normes de consolidation ** | | |
| 32 | IAS 28 participations dans des entreprises associées et co-entreprises | 40 |
| 33 | IFRS 3 regroupements d'entreprises | 41 |
| 34 | IFRS 10 états financiers consolidés..... | 43 |
| 35 | IFRS 11 partenariats | 44 |
| 36 | IFRS 12 informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités | 45 |
| Normes « sectorielles » | | |
| 37 | IAS 26 comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite | 46 |
| 38 | IAS 41 agriculture et IFRS 6 prospection et évaluation des ressources minérales..... | 47 |
| 39 | IFRS 4 contrats d'assurance | 48 |

* Ne sont pas reprises ici les dispositions d'IAS 39 maintenues s'agissant de la couverture à la juste valeur contre le risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers.

** Réservé aux états financiers individuels établis en IFRS, IAS 27 n'est pas présenté ici du fait de l'application du PCG dans les comptes individuels en France.

DISTANCE ET PROXIMITÉ DE LA NORMALISATION INTERNATIONALE

DE LA FISCALITÉ LOCALE

L'élaboration des normes IFRS repose sur une instance de normalisation comptable composée de plusieurs entités et sur un processus spécifique (cf. www.ifrs.org). Leur homologation dans l'UE relève d'un mécanisme particulier d'adoption.

LA STRUCTURE ET L'ORGANISATION DE L'IASB

Créé en 2001, l'IASB (*International Accounting Standards Board*) a été précédé par l'IASC (*International Accounting Standards committee*) fondé en 1973.

La structure de l'IASB est composée de plusieurs organes : la fondation IFRS, l'IFRS *Interpretations Committee*, l'IFRS *Advisory Council* et le *Board*. Le *Board* est responsable de l'élaboration et de la publication des normes IFRS et de l'approbation des projets d'interprétations (IFRIC) élaborés par l'IFRS *Interpretation Committee*.

Plus récemment mis en place, le forum consultatif des normes comptables (ASAF : *Accounting Standards Advisory Forum*) a pour objectif d'apporter des conseils techniques à l'IASB.

LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DES NORMES IFRS

Il comprend notamment la publication de document pour discussion, puis d'un projet de norme (exposé-sondage ou ED – *exposure draft*) permettant de collecter les commentaires par consultation publique des parties prenantes. L'approbation des normes n'intervient qu'à l'issue de ce processus après le traitement des commentaires, voire des auditions publiques et/ou des tests sur le terrain afin de s'assurer de leur efficacité et de leur faisabilité.

LE MÉCANISME COMMUNAUTAIRE D'ADOPTION

Avant de pouvoir être applicables dans l'UE, les normes IFRS publiées par l'IASB sont soumises au niveau européen à évaluation et approbation. Ce mécanisme communautaire fait intervenir trois organes spécifiques permettant à la Commission européenne (CE) d'approuver les normes IFRS. Il s'agit d'un organe technique d'évaluation (EFRAG), du comité d'examen des avis sur les normes comptables (SARG) et du comité comptable européen (ARC).

LA SITUATION DANS L'UNION EUROPÉENNE ET EN FRANCE

Adopté le 19 juillet 2002, le règlement européen (CE) 1606/2002 a prévu l'obligation d'établir des comptes consolidés en IFRS pour les sociétés cotées européennes depuis le 1^{er} janvier 2005. Ce règlement a laissé, par ailleurs, le choix aux États membres de l'UE d'autoriser, d'obliger ou d'interdire les normes IFRS pour les comptes consolidés des sociétés non cotées et les comptes sociaux des sociétés cotées ou non.

La France a décidé pour sa part d'ouvrir une option en faveur des sociétés non cotées en vue d'établir leurs comptes consolidés en IFRS depuis janvier 2005 (ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004). En revanche, l'application des normes IFRS dans les comptes individuels n'a pas été admise en France.

En 2018, le référentiel comptable international applicable dans l'UE comprend 26 normes IAS et 14 normes IFRS auxquelles s'ajoutent diverses interprétations. À date, le référentiel IFRS pour les PME élaboré par l'IASB n'a pas été adopté au niveau de l'UE. Une nouvelle directive comptable européenne a été publiée fin juin 2013 et transposée en France en 2015.

Le cadre conceptuel définit les concepts fondamentaux à la base de la préparation et de la présentation des états financiers en normes IFRS.

UTILISATEURS, OBJECTIFS ET HYPOTHÈSES DE BASE

Le cadre conceptuel définit les besoins des *principaux utilisateurs des états financiers* tout en précisant que les états financiers élaborés selon les besoins des investisseurs devraient aussi répondre à la plupart des besoins d'information des autres utilisateurs. Ils sont établis selon 2 *hypothèses de base*.

| | |
|----------------------------------|--|
| Comptabilité d'engagement | Enregistrement des transactions intervenues dans l'exercice indépendamment de la réalisation des flux de trésorerie liés. |
| Continuité d'exploitation | Établissement des états financiers en supposant la continuité d'exploitation et la poursuite des activités dans un avenir prévisible sauf éléments contraires. |

CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS FINANCIERS

Afin de rendre utile l'information pour les utilisateurs, les caractéristiques suivantes sont exigées.

| Caractéristiques principales | Commentaires |
|------------------------------|---|
| Intelligibilité | Information compréhensible immédiatement par les utilisateurs (y compris pour des sujets complexes). |
| Pertinence | Capacité d'une information à la prise de décision des utilisateurs (valeur prédictive). |
| Fiabilité | Respect de <i>l'image fidèle et prééminence de la substance sur la forme</i> (juridique) : caractéristiques associées : <i>neutralité, prudence et exhaustivité</i> de l'information. |
| Comparabilité | Dans le temps et dans l'espace face aux besoins d'analyse. |

S'y ajoutent 2 contraintes complémentaires la *célérité* pour l'établissement des états financiers et la prise en compte du *rapport « coût/avantage »* pour l'obtention de l'information.

ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS

Le cadre conceptuel définit les éléments liés à la situation financière et liés à la performance, c'est-à-dire les produits et les charges définis comme des accroissements ou des diminutions d'avantages économiques.

Actif : ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.

Passif : obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources.

Capitaux propres : intérêts résiduels dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

Critères de comptabilisation

Pour être comptabilisé, il doit être probable que tout avantage économique lié à l'élément ira à l'entreprise et que sa valeur peut être évaluée, de façon fiable.

Règles d'évaluation

4 conventions d'évaluation sont indiquées : le coût historique, le coût actuel, la valeur de réalisation et la valeur actuelle issue de la méthode DCF.

Le cadre conceptuel s'achève par des développements visant le concept de capital et de détermination du résultat.

IAS 1 PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

IAS 1 porte sur la présentation des états financiers en référentiel IFRS.

DISPOSITIONS GÉNÉRALES

IAS 1 prescrit un jeu complet d'états financiers comprenant : l'état de situation financière (bilan), l'état de résultat global (les composantes du résultat et les autres éléments), un état des variations des capitaux propres, un tableau de flux de trésorerie et des notes explicatives. IAS 1 prescrit notamment la permanence de la présentation, la non-compensation des éléments sauf obligation ou option et une information comparative.

ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE (BILAN)

IAS 1 rend obligatoire **la distinction entre actifs courants et non-courants** avec possibilité néanmoins d'une présentation par ordre de liquidité si elle améliore la pertinence et la fiabilité de l'information.

Un élément est considéré comme courant s'il entre dans le cadre du cycle normal d'exploitation de l'entreprise ou s'il s'agit d'un actif réalisable ou d'un passif payable dans les 12 mois de la clôture (ex. : créances clients, disponibilités, dettes fournisseurs, découverts). Sur le principe, tous les autres actifs ou passifs doivent être considérés comme non courants (ex. : immobilisations, part à long terme d'une dette bancaire).

ÉTAT DU RÉSULTAT NET ET AUTRES ÉLÉMENTS DU RÉSULTAT GLOBAL

IAS 1 prescrit sa présentation sous forme unique ou de 2 états, l'un détaillant les composantes du résultat (**compte de résultat**) et l'autre analysant les gains et pertes comptabilisés directement en capitaux propres (**autres éléments du résultat global**).

Composantes du résultat

IAS 1 requiert la présentation de toutes les **composantes du « résultat »** à savoir le total des produits diminués des charges avec une classification par **nature ou par fonction (plutôt qu'en annexe) selon la présentation la plus appropriée pour l'entreprise**. Si la classification par fonction est retenue (coût des ventes), des informations supplémentaires sont demandées sur la nature de certaines charges (notamment, les dotations aux amortissements et les frais de personnel).

Autres éléments du résultat global

IAS 1 requiert la présentation des « autres éléments du résultat global », c'est-à-dire les éléments de produits et charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat comme l'imposent ou l'autorisent d'autres normes IFRS (ex. : réévaluation catégorielle selon IAS 16, écarts actuariels, écarts de conversion). Le montant d'impôt relatif à chaque élément du résultat global doit être présenté.

Les éléments recyclables ultérieurement en résultat doivent être présentés distinctement de ceux qui ne le sont pas.

INFORMATIONS À FOURNIR

À défaut de définir un ordre ou un format de présentation particulier des états financiers, IAS 1 prescrit **la liste des informations minimales** à présenter :

| État de situation financière | État de résultat global |
|--|--|
| a) immobilisations corporelles b) immeubles de placement c) immobilisations incorporelles d) actifs financiers (*) e) participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence f) actifs biologiques g) stocks h) clients et autres débiteurs i) trésorerie et équivalents de trésorerie j) actifs et groupe d'actifs détenus en vue de leur vente selon IFRS 5 k) fournisseurs et autres créiteurs l) provisions m) passifs financiers (**) n) passifs et actifs d'impôt exigible o) passifs et actifs d'impôt différé p) passifs inclus dans des groupes classés comme détenus en vue de leur vente selon IFRS 5 q) intérêts minoritaires, présentés au sein des capitaux propres r) capital émis et réserves attribuables aux actionnaires de la société mère. | Compte du résultat (composantes) : a) produits des activités ordinaires (***) b) charges financières (****) c) quote-part dans le résultat des entreprises associées et co-entreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence (***) d) charge d'impôt sur le résultat e) un montant unique représentant le total des activités abandonnées (****) – résultat net (*****) Autres éléments du résultat global : – composantes des autres éléments de résultat global selon leur nature – quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées et co-entreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence – résultat global (*****). |

(*) à l'exclusion des montants indiqués selon e, h et i.

(**) à l'exclusion des montants indiqués selon k et l.

(***) y compris les pertes et profits résultant principalement des décomptabilisations et reclassements d'actifs financiers.

(****) y compris les plus ou moins-values résultant de la cession des actifs correspondants ou de leur évaluation à la JV diminuée des frais de cession.

(*****) à éclater entre résultat net et global attribuable aux intérêts minoritaires et celui attribuable aux actionnaires de la société mère.

Des rubriques complémentaires peuvent être produites sous réserve d'être nécessaires ou pertinentes.

IFRS 5 impose la présentation séparée au bilan des actifs classés comme détenus en vue de leur vente.

ÉTAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Il doit comprendre :

- le résultat global de l'exercice avec une distinction entre la part revenant au groupe et les intérêts minoritaires ;
- l'impact des retraitements rétrospectifs (changement de méthode et corrections d'erreur) selon IAS 8 ;
- le rapprochement entre les valeurs comptables d'ouverture et de clôture pour chaque composante en détaillant les éléments à l'origine de la variation dans le résultat net, les autres éléments du résultat global et les transactions avec les actionnaires de la société consolidante (contributions, distributions).

TABLEAU DE FLUX DE TRÉSORERIE

IAS 1 renvoie à IAS 7 s'agissant du tableau de flux de trésorerie.

NOTES ANNEXES

Elles doivent comprendre des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables utilisées, les informations exigées par les IFRS et non présentes par ailleurs et des informations supplémentaires nécessaires à leur compréhension (ex. : incertitudes relatives aux estimations opérées). Sur la forme, les informations figurant dans les notes annexes doivent être cross-référencées à celles des postes correspondant des différents états (état de situation financière, état de résultat global, etc.).

IAS 2 traite de l'évaluation et de la comptabilisation des stocks.

DÉFINITIONS

Selon IAS 2, les stocks sont définis comme des actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, en cours de production pour une telle vente ou sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production de biens ou de services.

L'évaluation des stocks doit être faite sur la base du montant le plus faible entre le coût et la valeur nette de réalisation définie (prix de vente net).

COMPOSANTES DU COÛT DES STOCKS

La norme distingue les composantes inhérentes :

| À l'acquisition | À la transformation |
|--|---|
| Prix d'achat, droits de douane, taxes autres que récupérables (ex. : TVA), frais de transport et manutention sous déduction des remises et rabais. | Coûts directs (ex. : MOD) et frais généraux de production des stocks de produits finis : charges variables type MOI et frais fixes selon la capacité normale de fabrication (amortissement, entretien, frais de gestion de l'unité industrielle, etc.). |

D'autres coûts sont incorporables dans la mesure « où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ». En général, restent ainsi non incorporables les pertes anormales sur stocks, les frais de stockage, les frais généraux administratifs et les frais commerciaux. La sous-activité constitue une charge de l'exercice au cours duquel elle se produit.

Pour les activités de négoce, la norme autorise la « méthode dite du prix de détail », c'est-à-dire des prix de vente corrigés d'un pourcentage approprié de marge brute dès lors qu'il s'agit de pratiques usuelles aboutissant à des valorisations proches de celles du coût.

MÉTHODES DE DÉTERMINATION DES COÛTS

IAS 2 réserve un traitement spécifique pour les éléments habituellement non fongibles et les biens ou services affectés à des projets spécifiques pour lesquels il y a lieu de procéder à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Pour les autres stocks, IAS 2 prescrit, au choix, l'utilisation de la méthode du FIFO (premier entré – premier sorti) ou celle du coût moyen pondéré (CMP).

DÉPRÉCIATION DES STOCKS

Afin de tenir compte des cas d'irrécouvrabilité des stocks, IAS 2 impose de déprécier les stocks à leur valeur nette de réalisation, c'est-à-dire au montant espéré par l'entreprise de la cession du stock dans le cours normal de l'activité. La reprise de provision se justifie par la disparition des circonstances l'ayant générée à l'origine ou par une augmentation notable de la valeur nette de réalisation.

INFORMATIONS À FOURNIR

IAS 2 impose une liste d'informations à fournir telles que, par exemple, les méthodes d'évaluation utilisées, une ventilation par catégorie, la valeur de certains stocks (nantis, évalués à la valeur nette de réalisation, à la juste valeur nette de frais de cession) ou encore les montants des dépréciations et des reprises de l'exercice.

IAS 7 TABLEAU DE FLUX DE TRÉSORERIE

IAS 7 traite de l'établissement et de la présentation du tableau de flux de trésorerie.

PRÉSENTATION DES FLUX EN TROIS ACTIVITÉS

La présentation requise par IAS 7 impose un classement des flux de trésorerie en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

| Activités opérationnelles | Activités d'investissement | Activités de financement |
|---|--|--|
| Activités génératrices de produits de l'entreprise hors activités d'investissement et de financement. | Acquisitions et sorties d'actifs à long terme et autres placements non compris dans les équivalents de trésorerie. | Variations du montant et de la composition des capitaux propres et des emprunts. |

La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue. Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme, très liquides, facilement convertibles en trésorerie et soumis à un risque négligeable de changement de valeur. Par exemple, les placements à échéance inférieure ou égale à 3 mois et les concours bancaires « momentanés » sont présumés être des équivalents de trésorerie.

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

UTILISATION DE LA MÉTHODE DIRECTE OU INDIRECTE

IAS 7 laisse également le choix de la **méthode directe ou indirecte** pour la présentation des flux opérationnels de trésorerie, tout en encourageant les entreprises à utiliser la méthode directe.

| Méthode directe | Méthode indirecte |
|--|--|
| Présentation des principales catégories d'entrées et sorties de trésorerie liées aux activités opérationnelles à partir des enregistrements comptables ou en retraitant les charges et produits des variations de besoin en fonds de roulement, des transactions sans effet sur la trésorerie (ex. : amortissement) ou liées aux flux d'investissement et financement. | Détermination des flux de trésorerie opérationnels à partir du résultat corrigé des retraitements précités : variation de besoin en fonds de roulement, éléments sans effet sur la trésorerie et liés aux activités d'investissement et financement. |

IAS 7 précise le classement de quelques éléments spécifiques tels que :

- les intérêts et les dividendes versés → flux opérationnels ou financiers/ou reçus → flux opérationnels ou d'investissement ;
- les impôts sur le résultat → flux opérationnels sauf possibilité de les rattacher spécifiquement aux autres flux ;
- les acquisitions et cessions de filiales → séparément en flux d'investissement.

INFORMATIONS À FOURNIR

IAS 7 prescrit la mention d'informations en notes annexes telles que : les transactions de financement et d'investissement sans effet sur la trésorerie (ex. : biens pris en location financière), les composantes de la trésorerie et des équivalents avec rapprochement entre tableau de flux de trésorerie et état de situation financière, les soldes de trésorerie indisponibles. IAS 7 encourage la mention d'informations complémentaires sous forme chiffrée et narrative (ex. : facilités de crédit non utilisées).

IAS 8 MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

IAS 8 traite des modalités de changement de méthodes comptables, de changement d'estimations comptables et des corrections d'erreurs.

DÉFINITIONS

- Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif résultant d'informations nouvelles.
- Une erreur est une omission ou une inexactitude résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables (erreurs de calcul, négligences, ou mauvaises interprétations de faits et fraudes).

IAS 8 distingue les changements de méthode comptable, d'estimation comptable et les corrections d'erreur.

Changements de méthode comptable

Le changement de méthode comptable se justifie soit par l'application d'une nouvelle norme soit par l'atteinte d'informations plus pertinentes.

Changements d'estimation comptable

Du fait de diverses incertitudes, l'entité est conduite à procéder sur la base de jugements à des estimations « raisonnables » en matière notamment de créances douteuses, d'évaluation des stocks et des actifs, etc. Or, cette estimation initiale est susceptible d'être révisée en cas de changements de circonstances ou suite à de nouvelles informations.

Corrections d'erreur

Il s'agit des erreurs significatives commises en matière de comptabilisation, d'évaluation ou de présentation des états financiers.

Traitement comptable

| | |
|--|---|
| Changement de méthode comptable | Traitement rétrospectif par ajustement du solde d'ouverture (capitaux propres) ainsi que de l'information comparative (*). Application prospective à partir de la période la plus ancienne en cas d'impossibilité pratique. |
| Corrections d'erreur | |
| Changement d'estimation comptable | Traitement prospectif, c'est-à-dire en affectant soit le résultat de la période en cours seulement, soit le résultat de la période en cours et ceux des périodes ultérieures. |

(*) Cas particuliers des nouvelles normes : application des dispositions transitoires.

L'application rétrospective conduit à appliquer une nouvelle méthode comptable comme si elle avait été toujours appliquée. L'application prospective consiste à comptabiliser l'effet du changement uniquement aux périodes en cours et futures.

INFORMATIONS À FOURNIR

En cas de changement de méthode comptable, l'entité doit fournir le nom de la norme concernée avec mention de la nature du changement.

En matière de changement volontaire de méthodes comptables, d'estimation comptable ou de corrections d'erreur, il y a lieu de mentionner la nature, le montant des ajustements opérés et les raisons du changement.

ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

Face à des événements postérieurs à la clôture, IAS 10 indique les situations dans lesquelles une entité doit ajuster ses états financiers et celles dans lesquelles elle doit fournir une mention en notes annexes.

DÉFINITIONS

Selon IAS 10, les événements post-clôture sont les événements favorables et défavorables intervenant entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers.

MISE EN ŒUVRE

La norme IAS 10 distingue les événements confirmant des situations existant à la clôture donnant lieu à ajustements et ceux résultant de situations apparues postérieurement à clôture nécessitant une simple mention en notes annexes.

Événements post-clôture donnant lieu à ajustements

Il convient d'ajuster les états financiers dans le cas d'événements postérieurs traduisant une obligation actuelle confirmée par des événements futurs (post-clôture) comme par exemple la réception d'informations post-clôture indiquant la dépréciation d'un actif existant à la date de clôture.

Événements post-clôture ne donnant pas lieu à ajustements

À défaut d'ajustement des états financiers, IAS 10 prescrit une simple mention en notes annexes s'agissant des événements post-clôture résultant d'obligation future comme par exemple la baisse de la valeur de placements entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers.

Continuité d'exploitation

Selon IAS 10, une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation en situation post-clôture de probabilité ou d'intention de liquidation ou de cessation d'activité.

INFORMATIONS À FOURNIR

Hormis la date d'approbation des états financiers, l'entité doit mettre à jour les informations à fournir sur des situations à la date de clôture au vu de nouvelles informations post-clôture.

S'agissant des événements post-clôture ne donnant pas lieu à ajustements, l'entité doit indiquer la nature de l'événement et une estimation de son impact financier (cf. les exemples donnés par la norme).

IAS 12

IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

IAS 12 porte sur la comptabilisation et la présentation des impôts sur le résultat.

DÉFINITIONS ET PRINCIPES GÉNÉRAUX

IAS 12 définit les actifs et passifs d'impôts différés (ID) respectivement comme des impôts recouvrables ou payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles déductibles ou imposables selon une « **approche bilan** » (différences entre la valeur comptable et la base fiscale des actifs ou passifs inscrits au bilan).

Selon la **conception «étendue»**, la comptabilisation des impôts différés passifs (IDP) est prescrite pour toutes les différences temporelles imposables (celles que soient leur nature et leur échéance) à l'exception de cas limités (ex. : aucun IDP lors de la comptabilisation d'un **goodwill**).

Il s'agit des différences temporaires taxables liées au décalage de prise en compte des charges et produits dans les résultats comptable et fiscal mais aussi de celles issues de regroupements d'entreprise et d'évaluation à la juste valeur.

| | |
|---|--|
| Regroupement d'entreprises | Affectation des écarts d'évaluation générant des différences temporelles → constatation d'un ID par la contrepartie du <i>goodwill</i> . |
| Réévaluation ou évaluation à la juste valeur | Enregistrement d'un IDP sauf prise en compte de cet ajustement dans le résultat imposable de l'exercice. |

Selon la même conception, il y a lieu de comptabiliser les impôts différés actifs (IDA) au titre des différences temporelles déductibles sauf exceptions s'ils sont compensables avec des IDP existant ayant une échéance proche ou s'il y a une probabilité d'imputation sur des résultats futurs. Ainsi, un IDA relatif à des déficits fiscaux et crédits d'impôt pourra être reconnu dès lors que son imputation sur des résultats futurs est probable.

MODALITÉS D'ÉVALUATION

Par application du **report variable**, leur évaluation doit être réalisée sur la base des derniers taux d'impôt en vigueur à la clôture et en utilisant ceux applicables aux exercices concernés, c'est-à-dire au cours desquels les différences temporelles se résorberont. IAS 12 interdit l'actualisation mais impose la révision annuelle des IDA en fonction de leur probabilité d'imputation.

COMPTABILISATION

Qu'ils soient exigibles ou différés, les impôts doivent être comptabilisés dans le résultat sauf s'ils concernent des éléments inscrits directement en capitaux propres (ex. : réévaluation catégorielle d'IAS 16, changement de méthode comptable). La **règle de la symétrie** implique une cohérence de traitement comptable entre l'impôt relatif à une transaction et la transaction elle-même. Les effets des changements de taux d'impôt concernant des éléments antérieurs sont ainsi enregistrés en capitaux propres.

PRÉSENTATION ET INFORMATION

La présentation au bilan doit être faite séparément des autres actifs et passifs en distinguant les impôts exigibles et différés après compensation par entité fiscale. La preuve d'impôt (rapprochement entre impôt théorique et impôt comptabilisé) doit être fournie en annexe.

IAS 16 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

IAS 16 traite de la comptabilisation des immobilisations corporelles (hors immeubles de placement visés par IAS 40).

COÛT D'ENTRÉE

La comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle est fonction de son origine.

| Origine | Coût d'entrée |
|---|--|
| Immobilisation acquise | <i>Prix d'acquisition net</i> majoré des frais d'acquisition et frais directs de mise en service et des coûts éventuels de démantèlement/remise en état. |
| Immobilisation produite | <i>Coût de production</i> sans possibilité d'incorporer une quote-part de frais administratifs ou généraux. |
| Immobilisation acquise par échange | <i>Juste valeur</i> avec constatation du gain ou de la perte (à défaut, VNC de l'actif). |

En cas de paiement différé significatif, le coût est limité à un montant correspondant au paiement comptant avec enregistrement de la différence en charge financière. **Les dépenses ultérieures** doivent être comptabilisées à l'actif si elles conduisent à un accroissement des avantages économiques associés ou à défaut en charge de l'exercice (ex. : dépenses d'entretien courant).

ÉVALUATION ULTÉRIEURE À LA CLÔTURE

Elle est faite au choix entre **la méthode du coût amorti** et **la méthode de la réévaluation**, en respectant la permanence des méthodes.

La méthode du coût amorti

Elle consiste à pratiquer un amortissement de l'actif sur sa durée d'utilité et sur la base de son coût d'entrée sauf en présence d'une valeur résiduelle significative. La **durée d'utilité** correspond à la durée d'utilisation propre à l'entreprise. La base amortissable est égale au **coût diminué de l'éventuelle valeur résiduelle** du bien en fin de durée d'utilité. Les modes d'amortissement sont **le linéaire, le dégressif et la « méthode des unités d'œuvre »** (procédé de répartition en fonction de l'utilisation de l'actif). Le plan d'amortissement doit être **révisé** à chaque clôture et corrigé, de manière prospective, si nécessaire. Consistant à amortir séparément chaque élément d'un actif, l'approche par composant sera appropriée en cas de durées d'utilité différentes. Elle est obligatoire pour les composants ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'actif.

La méthode de la réévaluation

Elle est basée en principe sur la **juste valeur** déterminée selon une évaluation à dire d'expert ou, à une estimation de celle-ci (approche par le résultat ou coût de remplacement amorti) en cas d'insuffisance ou d'absence d'indications du marché. Elle doit être réalisée pour toute la **catégorie** (ex. : terrains, machines) et avec une **régularité suffisante** permettant d'intégrer les variations de juste valeur. La contrepartie est portée, pour son montant net d'impôts, **en autres éléments du résultat global** (écart de réévaluation). Ce dernier fait l'objet d'une **reprise ultérieure en résultat** au rythme des sur-amortissements pratiqués s'agissant des actifs amortissables.

INFORMATIONS À FOURNIR

Des informations sont à fournir en annexe concernant notamment les méthodes d'évaluation et d'amortissement, les engagements et les réévaluations.

IAS 19

AVANTAGES AU PERSONNEL

IAS 19 traite de l'évaluation, de la comptabilisation et de la présentation des avantages au personnel hors ceux relevant d'IFRS 2.

DÉFINITIONS

IAS 19 définit 4 types d'avantages au personnel : les avantages à court terme des salariés en activité, les avantages postérieurs à l'emploi, les autres avantages à long terme, les indemnités de fin de contrat de travail. Pour la 2^e catégorie citée, IAS 19 distingue les régimes à cotisations définies de ceux à prestations définies. Le 1^{er} régime est celui par lequel l'entreprise verse des cotisations définies à une entité distincte en charge de servir les avantages postérieurs à l'emploi. De fait, les engagements juridiques ou « implicites » de l'entreprise sont limités aux cotisations versées. *A contrario*, dans les régimes à prestations définies, l'entreprise s'engage à assurer les prestations convenues à son personnel en activité ou retraité assumant ainsi les risques actuariels et de placement.

LES AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI

Les avantages postérieurs à l'emploi désignent les avantages du personnel payables postérieurement à la cession de l'emploi en dehors des indemnités de fin de contrat. Il s'agit notamment des pensions et autres prestations de retraite, assurance-vie et assistance médicale postérieures à l'emploi.

| | |
|---------------------------------------|---|
| Régimes à cotisations définies | Comptabilisation des cotisations payables en contrepartie des services rendus par le salarié sans actualisation sauf en cas de paiement intervenant plus de 12 mois après la clôture. |
| Régime à prestations définies | Comptabilisation de l'obligation juridique et implicite résultant des usages de l'entreprise compte tenu des risques actuariels et de placement assumés par l'entreprise. |

Les régimes à prestations définis

L'évaluation de la valeur actualisée de l'obligation résulte de l'utilisation de la **méthode des unités de crédit projetées (UCP)** selon laquelle chaque période de service ouvre une unité supplémentaire de droits à prestations. L'obligation finale résulte de l'évaluation séparée de ces unités avec mise en œuvre d'hypothèses actuarielles. IAS 19 reconnaît ici une **méthode rétrospective** avec salaire de fin de carrière. La détermination des droits est réalisée sur la base des services rendus (passés et non futurs) à la date de clôture, à savoir : leur affectation aux périodes de services passés selon la formule de calcul du régime de prestations applicable ou plus exceptionnellement par linéarisation au prorata des années de service (régime à prestations fortement progressives).

Engagement (E) =

Droits acquis (D) × Probabilité de versement (P) × Actualisation (A)

(D) quantité de droits acquis à la clôture multipliée par le salaire estimé de fin de carrière. (P) probabilité liée à la mortalité et au turn-over. (A) cf. ci-après, le taux d'actualisation à retenir.

■ Les hypothèses actuarielles

Elles doivent être objectives et mutuellement compatibles, quelle que soit leur nature, c'est-à-dire, financières (taux d'actualisation, niveau de progression des salaires, etc.) comme démographiques (turnover, mortalité, etc.). Le taux d'actualisation doit être arrêté sur la base d'un taux de marché de clôture (obligations d'entreprises de 1re catégorie ou, à défaut, obligations d'état).

Pour déterminer le montant net du passif à comptabiliser, la démarche consiste à déterminer la valeur actualisée de l'obligation brute au titre des prestations définies et à déduire la juste valeur des éventuels actifs de couverture (fonds dédiés aux versements des prestations). Le compte de résultat doit présenter séparément le coût des services, le coût financier et le rendement des éventuels actifs.

Les écarts actuariels doivent être enregistrés hors du résultat net, c'est-à-dire directement dans les autres éléments du résultat global.

■ LES AVANTAGES À COURT TERME

Désignant les avantages dus intégralement dans les 12 mois suivant la clôture, ils comprennent les salaires, les rémunérations, les cotisations, les congés payés, la maladie, l'intéressement, les primes et les avantages non monétaires consentis aux salariés en activité. Ils sont comptabilisés immédiatement en contrepartie des services rendus.

■ LES AUTRES AVANTAGES À LONG TERME

Concernant les autres avantages à long terme (absences rémunérées de longue durée, jubilés, rémunérations différées à plus de 12 mois), IAS 19 impose la comptabilisation immédiate des écarts actuariels et du coût des services passés.

■ LES INDEMNITÉS DE FIN DE CONTRAT DE TRAVAIL

L'avantage naît ici de la rupture du contrat et non de l'activité du salarié. IAS 19 prescrit la comptabilisation de ces indemnités :

- en cas de cessation d'activité d'un salarié à l'initiative de l'employeur avant l'âge normal de son départ à la retraite ;
- en cas d'indemnités dues suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires. Dans ces situations, l'engagement de l'entreprise n'existe que dans le cas d'un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité de rétraction comprenant des informations minimales (effectif concerné, indemnités prévues, date de mise en œuvre, etc.). Leur évaluation est basée sur une actualisation si elles sont exigibles au-delà de 12 mois de la date de clôture et sur le nombre attendu de personnes susceptibles d'accepter l'offre.

IAS 20 COMPTABILISATION DES SUBVENTIONS PUBLIQUES

IAS 20 traite des méthodes de comptabilisation et de l'information à fournir concernant les subventions publiques.

PRINCIPE ET DÉFINITIONS

Pour être comptabilisée en tant que subvention publique, l'entreprise doit avoir une assurance raisonnable quant au respect des conditions d'obtention et à la recouvrabilité de ladite subvention. Les subventions publiques sont définies ici comme étant des aides publiques, c'est-à-dire des avantages économiques spécifiques se traduisant par un transfert de ressources au profit d'une entreprise en contrepartie du respect de certaines obligations liées à ses activités opérationnelles. IAS 20 distingue deux types principaux de subventions :

- les subventions d'investissement, c'est-à-dire **liées à des actifs** que l'entreprise « doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen » ;
- les subventions d'exploitation, c'est-à-dire **celles liées au résultat**.

TRAITEMENT COMPTABLE

Il consiste en un enregistrement en produits selon un rattachement aux coûts que celles-ci sont destinées à compenser.

Le cas des subventions d'investissement

IAS 20 admet deux méthodes possibles de comptabilisation des subventions liées aux actifs, à savoir un enregistrement :

- soit en produits différés au passif du bilan avec reprise en résultat sur une base systématique sur la durée d'utilité de l'actif, comme par exemple au rythme des amortissements pratiqués s'agissant des actifs amortissables ;
- soit en diminution du coût de l'actif subventionné avec, de facto, pour les actifs amortissables, un produit consécutif à la réduction proportionnelle de la charge future d'amortissement.

Dans ce dernier cas, une présentation séparée des flux est néanmoins souhaitable au niveau du tableau de flux de trésorerie.

Le cas des subventions d'exploitation

Les subventions liées au résultat sont enregistrées dans le résultat de l'exercice selon deux méthodes de présentation possibles, c'est-à-dire soit en produits soit en diminution des charges correspondantes avec dans ce cas une indication en notes annexes des effets de cette réduction.

Synthèse des méthodes acceptables selon IAS 20

| Subvention d'investissement | Subvention d'exploitation |
|--|--------------------------------|
| Produit différé avec reprise en résultat sur la durée d'utilité de l'actif | Produit de l'exercice |
| En diminution du coût de l'actif (réduction de la charge d'amortissement future) | En déduction des charges liées |

INFORMATIONS À FOURNIR

IAS 20 prescrit en particulier la mention en notes annexes des méthodes comptables utilisées, la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées. Selon l'importance des avantages et des aides exclues du champ d'application d'IAS 20, une mention devra être portée ou non en notes annexes.

IAS 21 TRANSACTIONS ET SOLDES EN MONNAIE ÉTRANGÈRE

IAS 21 traite de la comptabilisation des transactions et soldes en monnaie étrangère, de la conversion dans les états financiers des résultats et de la situation financière des entités étrangères et de la conversion des états financiers en cas d'utilisation d'une monnaie de présentation différente de celle de fonctionnement.

DÉFINITIONS

IAS 21 définit la monnaie de fonctionnement comme celle de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités. La monnaie de présentation est celle utilisée pour présenter des états financiers. Les éléments monétaires (ex. : créances et dettes d'exploitation) confèrent des droits de recevoir ou imposent une obligation de livrer un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. Les éléments non monétaires couvrent notamment le goodwill, les stocks, les immobilisations incorporelles et corporelles.

PRÉSENTATION DES TRANSACTIONS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE DANS LA MONNAIE FONCTIONNELLE

- **Lors de sa comptabilisation initiale**, une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée au cours de change à la date de la transaction.
- **Lors de chaque clôture ultérieure**, les éléments monétaires ou non sont comptabilisés comme suit :

| Nature | Modalités de comptabilisation |
|-------------------------|--|
| Éléments monétaires | Cours de clôture |
| Éléments non monétaires | Cours initial de transaction (ex. : coût historique) |

Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de leur conversion à la clôture doivent être comptabilisés **dans le résultat net** à l'exception de ceux faisant partie d'un investissement net à l'étranger (ex. : filiales).

Les écarts de change portant sur des éléments non monétaires comptabilisés en autres éléments du résultat global (ex. : réévaluation catégorielle d'actifs d'IAS 16) doivent être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

UTILISATION D'UNE MONNAIE DE PRÉSENTATION AUTRE QUE LA MONNAIE FONCTIONNELLE

En cas de monnaie de présentation différente de la monnaie fonctionnelle, les résultats et la situation financière de l'entité doivent être convertis comme suit :

| Nature | Modalités de conversion (*) (dans la monnaie de présentation) |
|---------------------|--|
| Actifs et passifs | Cours de clôture |
| Charges et produits | Cours moyen de période |

(*) Retraitements d'IAS 29 à appliquer au préalable en économie d'hyperinflation.

Les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés **en autres éléments du résultat global**. Ils sont reclassés en résultat net en cas de sortie ultérieure de l'entité concernée.

INFORMATIONS À FOURNIR

IAS 21 prescrit en notes annexes certaines informations telles que le montant des écarts de change comptabilisés en résultat et en capitaux propres.

IAS 23 traite de la comptabilisation des différents coûts d'emprunt.

PRINCIPE GÉNÉRAL

IAS 23 prescrit un traitement consistant en l'inscription à l'actif des coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié.

Les autres coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges dans le compte de résultat de l'exercice.

DÉFINITIONS

Un actif qualifié est défini comme un actif exigeant une longue période de préparation avant d'être utilisable ou vendable. Il pourra s'agir selon les cas de stocks, d'installations de production, d'immobilisations incorporelles et d'immeubles de placement.

Les coûts d'emprunt correspondent aux intérêts et autres coûts liés à un emprunt. Les différents coûts d'emprunt peuvent inclure :

| Différents coûts d'emprunt | |
|----------------------------|---|
| (a) | Charges d'intérêts calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif |
| (d) | Charges financières des contrats de location financière |
| (e) | Différences de change assimilables à des ajustements d'intérêt |

COÛTS D'EMPRUNT INCORPORABLES

Sous réserve du respect des critères généraux de comptabilisation des actifs, les coûts d'emprunts incorporables sont les coûts directement affectables à l'acquisition, à la construction ou à la production dudit actif, à savoir :

- pour un emprunt spécifique, des coûts réels encourus dans l'exercice diminués des éventuels produits de placement temporaire des fonds empruntés ;
- en cas d'endettement global, des coûts déterminés par application aux dépenses engagées d'un taux de capitalisation égal à la moyenne pondérée des taux d'emprunt de l'entreprise.

De manière générale, les coûts d'emprunt sont capitalisables pendant la période de préparation de l'actif précédant son utilisation ou sa cession sauf interruption ou certains cas de construction partiellement terminée. La date de commencement est effective dès lors que l'entité a engagé des dépenses, des coûts d'emprunt et des activités de préparation. La date de fin d'incorporation coïncide en principe avec la date à laquelle les activités physiques de préparation sont achevées.

INFORMATIONS À FOURNIR

En notes annexes, doivent être mentionnés le montant des coûts d'emprunt capitalisés dans l'exercice et le taux de capitalisation retenu.

IAS 24 INFORMATIONS SUR LES PARTIES LIÉES

IAS 24 prescrit la mention en annexe aux états financiers des informations sur les relations, les transactions et les soldes y compris les engagements, entre parties liées.

■ DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

Selon IAS 24, une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité préparant ses états financiers dans les cas suivants :

- la personne (ou un membre de la famille proche) exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité ou fait partie de ses principaux dirigeants ;
- l'entité fait partie du même groupe ou est sous contrôle commun (exclusif ou conjoint) de la même personne (cf. ci-avant) ou a une position soit d'entreprise associée ou de co-entreprise par rapport à l'autre entité, soit avec cette dernière, celle de co-entreprise vis-à-vis d'un même tiers. L'entité est sous l'influence notable ou sous la direction d'une personne contrôlant, de manière exclusive ou conjointe l'autre entité.

Les membres de la famille proche d'une personne incluent notamment ses enfants, son conjoint ou son concubin (et leurs propres enfants) ainsi que les personnes à charge y compris celles de leur conjoint ou concubin. Dans le cadre de l'appréhension de l'ensemble des parties liées, IAS 24 souligne l'importance d'analyser la substance des relations et non simplement leur forme juridique.

Ne sont pas nécessairement des parties liées : les entités ayant un administrateur ou un dirigeant communs ; celle ayant l'un de leur dirigeant exerçant une influence notable sur l'autre entité ; deux co-entrepreneurs exerçant le contrôle commun d'une co-entreprise. Ne sont pas non plus des parties liées : les bailleurs de fond, les syndicats et les entreprises publiques du fait de leurs transactions normales avec l'entité, ni les clients, fournisseurs, distributeurs (etc.) simplement du fait de la dépendance économique en résultant.

En revanche, dans la définition de la partie liée, une entreprise associée ou une co-entreprise incluent leurs propres filiales.

■ INFORMATIONS À FOURNIR

Même en l'absence de transactions, il y a lieu de mentionner les relations entre une société mère et ses filiales afin de permettre aux lecteurs des états financiers de se faire une opinion sur les effets de relations avec les parties liées.

Outre la rémunération des principaux dirigeants, l'entité doit indiquer la nature des relations entre les parties liées et fournir des informations sur les transactions, les soldes et les engagements pendant les périodes couvertes par les états financiers.

| Informations minimales sur les parties liées | Rémunération des principaux dirigeants |
|--|---|
| Montant des transactions | Avantages du personnel à court terme et à long terme |
| Montant des soldes y.c. engagements (termes, conditions, garantie, etc.) | Avantages postérieurs à l'emploi, indemnités de fin de contrat de travail |
| Provisions pour créances douteuses liées y.c. charges comptabilisées | Paiements fondés sur les actions |

IAS 29 INFORMATION FINANCIÈRE RELATIVE AUX ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

IAS 29 s'applique aux états financiers des entités ayant une monnaie fonctionnelle correspondant à une économie hyperinflationniste.

NOTION D'HYPERINFLATION

L'hyperinflation peut être mise en évidence, à partir du jugement, sur la base des caractéristiques de l'environnement économique telles que : la conservation des richesses en actifs non monétaires, l'expression des prix en monnaie étrangère, un taux cumulé d'inflation sur 3 ans proche ou supérieur à 100 %...

RETRAITEMENT DES ÉTATS FINANCIERS

Selon IAS 29, les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, qu'ils soient établis au coût historique ou actuel, doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la fin de la période de présentation de l'information financière. Les chiffres correspondants de la période précédente et les informations relatives aux périodes antérieures doivent être également exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à cette même date. Le profit (ou la perte) sur la position monétaire nette est inclus, de manière séparée, dans le résultat net.

| États financiers / modèle de coût | Coût historique | Coût actuel |
|---------------------------------------|---|--|
| État de la situation financière | Principe général de retraitement sauf exceptions des éléments non monétaires à l'aide d'un indice général des prix. | Pas de retraitement pour les éléments évalués au coût actuel. Pour les autres → cf. coût historique. |
| État du résultat global | Retraitement des montants dans l'unité de mesure à la date de reporting par application d'un indice général des prix. | |
| Profit ou perte sur la position nette | Enregistrement en résultat net dans l'état du résultat global. | |

Pour la présentation des états financiers dans une monnaie de présentation différente (non hyperinflationniste), il y a lieu d'appliquer préalablement les retraitements précités d'IAS 29 aux chiffres de la période présentée avant de procéder à une conversion des éléments au cours de clôture selon les modalités prévues par IAS 21. Des modalités spécifiques s'appliquent aux chiffres comparatifs qui doivent correspondre à ceux présentés comme valeurs de la période en cours dans les états financiers de la période antérieure pertinente.

Si une économie cesse d'être inflationniste, les états financiers ne sont plus préparés selon IAS 29. Les chiffres exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la dernière date de reporting servent de base de valeur comptable pour les états financiers ultérieurs.

INFORMATIONS À FOURNIR

IAS 29 prescrit des informations en annexe, à savoir :

- la mention du retraitement des chiffres de la période des périodes précédentes dans l'unité de mesure ayant cours à la date de reporting ;
- la convention de base utilisée pour l'établissement des états financiers ;
- la désignation et le niveau de l'indice de prix appliqué à la date du reporting ainsi que son évolution sur la période et la précédente.

IAS 32 PRÉSENTATION DES INSTRUMENTS FINANCIERS

IAS 32 vise à définir les modalités de présentation des instruments financiers.

■ DÉFINITIONS

Selon IAS 32, **un instrument financier** est tout contrat donnant lieu à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou un instrument de capitaux propres pour une autre.

Définitions selon IAS 32

| Actif financier | Passif financier |
|---|---|
| Trésorerie | |
| Instruments de capitaux propres d'une autre entité | |
| Un droit contractuel vis-à-vis d'une autre entité de recevoir de la trésorerie – ou un autre actif – (ex. : créances client) ou d'échanger un actif/passif financier à des conditions favorables (ex. : swaps). | Une obligation contractuelle vis-à-vis d'une autre entité de remettre de la trésorerie – ou un autre actif – (ex. : dettes fournisseurs, emprunts) ou d'échanger un actif/passif financier à des conditions défavorables (ex. : swaps). |
| Un contrat à régler (ou susceptible de l'être) en instruments de capitaux propres. | Un contrat à régler (ou susceptible de l'être) en instruments de capitaux propres. |

- **Un instrument de capitaux propres** est défini comme « tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs » (ex : bons de souscription d'action).
- **La juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.
- **Les instruments financiers dérivés** (swap, options, contrats à terme) entrent dans le champ d'application de la norme. Sans mise de fond initiale et réglés à une date future, leurs valeurs varient en fonction d'un sous-jacent.

■ MODALITÉS DE PRÉSENTATION

En fonction de la substance de l'accord contractuel et des définitions précitées, un instrument financier – ou ses composantes – sera susceptible d'être classé en actif financier, passif financier ou instruments de capitaux propres.

Hormis dans certaines circonstances, la distinction entre **passifs financiers** et **instruments de capitaux propres** repose sur une caractéristique essentielle, à savoir : l'existence ou pas d'obligation contractuelle vis-à-vis d'une autre entité de remettre de la trésorerie (ou un autre actif) ou d'échanger un actif/passif financier à des conditions défavorables.

Selon l'évaluation de leurs termes, **les instruments financiers composés** (ex. : obligations convertibles en actions) pourront être dissociés entre une composante de passif et une composante de capitaux propres faisant chacune l'objet d'une comptabilisation séparée en actif financier, passif financier ou instruments de capitaux propres.

Les actions propres sont comptabilisées directement en déduction des capitaux propres sans constatation de profit ou perte en résultat lors des opérations d'achat, vente, émission ou annulation de celles-ci.

Les intérêts, dividendes, gains et pertes liés aux instruments financiers sont comptabilisés en résultat net.

IAS 33 définit les modalités de détermination et de présentation du résultat par action. Elle s'applique uniquement aux sociétés cotées (ou en voie de l'être).

RÉSULTAT DE BASE PAR ACTION (A/B)

Il est égal au rapport entre le résultat net (A) et le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période (B).

Le résultat net (A) correspond aux montants attribuables aux actions ordinaires après éventuels ajustements des dividendes nets d'impôts (et autres écarts) attribués aux actions préférentielles.

Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation dans la période (B) correspond au nombre d'actions ordinaires de début de période, ajusté du nombre de celles émises ou remboursées pendant la période, multiplié par un coefficient de pondération en fonction du temps. Celui-ci est égal au rapport entre le nombre de jours où lesdites actions sont en circulation et le nombre total de jours de la période.

RÉSULTAT DILUÉ PAR ACTION

Il résulte de l'ajustement des termes du rapport précédent (A/B) « des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives ».

Le résultat net (A) est ainsi ajusté du montant net d'impôt des dividendes déduits et des intérêts comptabilisés au titre de ces actions ordinaires potentielles dilutives et des autres impacts sur les charges et produits liés à leur conversion.

Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation dans la période (B) est ainsi majoré du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires résultant de l'hypothèse de la conversion des actions ordinaires potentielles dilutives au début de la période ou à leur date d'émission, si celle-ci est ultérieure. Une pondération en fonction du temps est appliquée en cas d'annulation, d'expiration ou de conversion en cours d'exercice.

Les actions ordinaires potentielles sont définies comme des instruments financiers donnant droit à des actions ordinaires (ex. : OC, BSA). Elles sont considérées comme dilutives dès lors que leur conversion se traduit par une réduction du résultat par action des activités poursuivies. Le calcul du résultat dilué par action exclut ainsi les hypothèses de conversion ayant un effet anti-dilutif sur le résultat par action. En outre, afin de déterminer l'effet dilutif maximal, il y a lieu de considérer les actions ordinaires potentielles séparément et, de manière séquentielle, des plus dilutives aux moins dilutives.

Options et bons de souscription

Ils sont considérés comme étant composés de 2 contrats, l'un portant sur des actions ni dilutives ni anti-dilutives émises au cours de marché et l'autre sur les actions restantes à effet dilutif s'agissant d'émission sans contrepartie. Pour le calcul du résultat dilué par action, seules ces dernières sont prises en compte par majoration du montant figurant au dénominateur (B).

INFORMATIONS À FOURNIR

Les résultats de base et dilué par action doivent être présentés dans l'état du résultat global.

IAS 34 définit le contenu d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation y afférent.

CHAMP D'APPLICATION

Seules les entreprises, publiant par obligation ou volontairement des comptes intermédiaires conformément et en référence aux IFRS, sont tenues d'appliquer IAS 34 en vue de leur établissement. Les entreprises peuvent présenter des comptes annuels en IFRS en l'absence de rapport intermédiaire (IFRS ou non).

PRÉSENTATION ET CONTENU DES ÉTATS INTERMÉDIAIRES

Selon IAS 34, le rapport financier intermédiaire comprend au minimum cinq documents obligatoires à établir sur une base consolidée si les derniers états financiers annuels étaient eux-mêmes consolidés. Ils sont exigés uniquement sous forme résumée accompagnés d'une sélection de notes explicatives sans empêcher la publication d'un jeu complet d'états financiers au format d'IAS 1.

| États | Période présentée* | Comparatif* |
|---|--------------------|-------------|
| État résumé de la situation financière | 30.06.N | 31.12.N-1 |
| État résumé du résultat global** | 30.06.N | 30.06.N-1 |
| État résumant les variations des capitaux propres | 30.06.N | 30.06.N-1 |
| Tableau résumé de flux de trésorerie | 30.06.N | 30.06.N-1 |
| Notes explicatives | 30.06.N | |

* cas d'un arrêté semestriel (clôture annuelle au 31.12.N).

** soit, sous forme unique ou de deux états dont un compte de résultat résumé séparé et un état relatif aux autres éléments de résultat global.

IAS 34 prescrit une sélection de notes significatives permettant d'expliquer l'évolution de la situation financière et des performances depuis la dernière clôture annuelle. Elle dresse une liste d'informations requises concernant les événements et transactions importants: dépréciations d'actif, provision pour restructuration, acquisitions & cessions d'actif, etc.

IAS 34 requiert aussi des informations complémentaires telles que des commentaires relatifs au caractère saisonnier ou cyclique de l'activité intermédiaire.

PRINCIPES GÉNÉRAUX DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Pour élaborer les comptes intermédiaires, IAS 34 prescrit l'utilisation de méthodes comptables identiques à celles appliquées dans les comptes annuels avec la possibilité de recourir, de manière plus importante, à des estimations pour l'évaluation de certaines données intermédiaires.

IAS 34 exclut les possibilités de lissage liées notamment à la saisonnalité dans le respect du principe de séparation des périodes. Les produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle tels que, par exemple, les dividendes, les redevances, ne peuvent être ni anticipés ni différés à la date intermédiaire s'il n'est pas approprié de procéder de la sorte dans les états financiers annuels. Les coûts encourus de façon inégale au cours de l'exercice ne sont différés ou anticipés en fin de période intermédiaire que dans la mesure où ils le seraient en fin d'exercice. La charge d'impôt est évaluée sur la base d'une estimation du taux moyen annuel appliqué au résultat de la période intermédiaire.

IAS 36 traite de la dépréciation des actifs autres que ceux couverts par une autre norme, c'est-à-dire principalement des actifs corporels et incorporels. La dépréciation des actifs financiers relève d'IFRS 9. Selon IAS 36, un actif est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable.

IDENTIFICATION DES ACTIFS

À chaque clôture, les tests de dépréciation sont à réaliser en cas d'indice de perte de valeur des actifs à l'exception des *goodwills* et des actifs incorporels à durée d'utilité indéterminée pour lesquels un test annuel de dépréciation est obligatoire. IAS 36 liste les principales sources d'information externes et internes permettant de détecter des pertes de valeur.

ÉVALUATION DE LA VALEUR RECOUVRABLE

La valeur recouvrable est égale à la valeur la plus élevée entre le prix de vente net et la valeur d'utilité :

- **le prix de vente net** est celui résultant soit d'un accord de vente, soit du cours actuel ou des transactions récentes sur un marché actif, ou bien encore de transactions récentes relatives à des actifs similaires dans le même secteur d'activité ;
- **la valeur d'utilité** nécessite la détermination des flux futurs de trésorerie actualisés selon la méthode des DCF.

Caractéristiques des flux futurs de trésorerie actualisés :

- Flux basés sur des projections budgétaires à horizon 5 ans avec extrapolation pour les années suivantes.
- Flux liés à l'utilisation de l'actif et à sa sortie en fin de durée d'utilité (coût net).
- Flux normatifs hors investissement, restructuration et avant frais financiers et IS.
- Flux actualisé à partir d'un taux avant impôt sur la base de taux de marché et en prenant en compte les risques spécifiques non intégrés de l'actif.

En cas d'indice de perte de valeur, IAS 36 exige une estimation de la valeur recouvrable de l'actif ou, si impossibilité, de l'unité génératrice de trésorerie (UGT) à laquelle appartient l'actif considéré. L'UGT est définie comme le plus petit groupe d'actifs (y compris, *goodwill*) dont les flux de trésorerie sont largement indépendants de ceux des autres actifs.

COMPTABILISATION DES PERTES DE VALEUR

Une perte de valeur doit être comptabilisée dès lors que la valeur recouvrable de l'actif est inférieure à sa valeur comptable comme suit :

| | |
|-------------------------|--|
| Actif individuel | En charge ou en diminution de l'écart de réévaluation pour les actifs ayant fait l'objet d'une réévaluation selon IAS 16 |
| UGT | Imputation prioritaire au goodwill puis aux autres actifs de l'UGT au prorata de leur valeur comptable. |

À chaque clôture, l'entreprise doit identifier les indices internes et externes indiquant potentiellement une remise en cause des pertes de valeur antérieurement comptabilisées. Si tel est le cas, une reprise de perte de valeur doit être constatée dans la limite de la VNC sauf pour les *goodwills* pour lesquels toute reprise est interdite.

Cette reprise est constatée en produit sauf cas de réévaluation d'IAS 16 (augmentation de l'écart de réévaluation) et, s'agissant d'une UGT, répartie aux actifs autres que le *goodwill* au prorata de leur valeur comptable.

IAS 37 traite de la comptabilisation et de l'information à fournir pour les provisions, les passifs et actifs éventuels.

DÉFINITIONS ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION

Les provisions sont définies comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Les critères de comptabilisation des provisions sont triples : l'existence d'une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés (a), la probabilité d'une sortie de ressources pour satisfaire l'obligation (b), la possibilité d'une estimation fiable (c). IAS 37 distingue **les provisions, des passifs et des passifs éventuels** suivant le degré de certitude du montant et de l'échéance ainsi que de la nature de l'obligation.

| | Provision | Passif | Passif éventuel (*) |
|---|---|--|--|
| Échéance, montant | Échéance ou montant <i>incertain</i> mais estimé de façon fiable. | Échéances et montants <i>certaines</i> . | N/A en principe (non connus de façon fiable). |
| Nature de l'obligation résultant d'événements passés | <i>Actuelle</i> : – juridique : contrat, dispositions légales ou réglementaires et autres ; – ou implicite : pratiques passées vis-à-vis des tiers. | | – <i>Potentielle</i> dont l'existence sera confirmée par des événements futurs incertains non totalement contrôlés par l'entreprise. – Ou <i>actuelle</i> mais ne remplissant pas les critères de comptabilisation définis ci-avant (b) et (c). |
| Traitement comptable | Comptabilisation séparée des provisions. | Comptabilisation en dettes ou charges à payer. | Pas de comptabilisation. Mention uniquement en notes annexes. |

(*) Non comptabilisable, un passif éventuel n'est autre qu'un passif potentiel résultant d'événements passés dont l'existence ne sera confirmée que par des événements futurs incertains non totalement contrôlés par l'entreprise.

MODALITÉS D'ÉVALUATION

Revue et ajustée, si nécessaire, à chaque clôture, l'évaluation de la provision doit être faite sur la base d'un jugement visant à déterminer la meilleure estimation du montant permettant de libérer l'entreprise de son obligation et, en cas d'incertitudes, selon une méthode statistique de pondération des résultats en fonction de leur probabilité, méthode dite « de la valeur attendue ». Elle doit comprendre, en outre, une actualisation des décaissements futurs s'ils sont significatifs hors éventuelles sorties d'actif ou remboursements « quasi-certains » (ex. : indemnisation d'assurance). IAS 37 donne 3 cas d'applications spécifiques de ces règles de provisionnement, à savoir :

- l'interdiction de constituer des provisions sur pertes opérationnelles futures ;
- l'enregistrement de provision sur les contrats déficitaires exécutés ;
- des conditions précises de constitution des provisions pour restructuration (plan formalisé et détaillé et connu des intéressés).

INFORMATIONS À FOURNIR

IAS 37 dresse enfin une liste d'informations à fournir sous forme narrative et chiffrée pour chaque catégorie de provisions (ex. : tableau de variation) et de passifs éventuels et actifs éventuels (ex. : nature et estimation chiffrée).

IAS 38

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

IAS 38 traite de la comptabilisation des immobilisations incorporelles.

DÉFINITION

Une immobilisation incorporelle est définie comme un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Il s'agit d'éléments incorporels ayant un caractère identifiable, contrôlés par l'entité et générant des avantages économiques futurs (ex. : logiciels, brevets, etc.).

Une immobilisation incorporelle est considérée comme identifiable si elle est séparable de l'entité ou si elle bénéficie de droits contractuels ou légaux.

Caractère séparable → possibilité de céder, de transférer ou de louer l'actif.

Droits contractuels et légaux → protection contractuelle (ex. : droits d'auteur) ou juridique (ex. : inscription de brevets à l'INPI).

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

IAS 38 distingue les éléments incorporels selon leur origine.

| | |
|---|---|
| Acquis séparément | Inscription initiale à l'actif, sous réserve d'être identifiables, au prix d'achat net majoré des coûts directs attribuables. Inscription en charges de certains frais de lancement. |
| Issus de regroupements d'entreprises | Inscription à leur juste valeur à la date d'acquisition et séparément du goodwill sous réserve d'être identifiables. |
| Générés en interne | Interdiction d'activation des éléments incorporels générés en interne (ex. : goodwills, marques, listes de client). Enregistrement en charge de certains frais (ex. : formation). Distinction des phases relatives à la R & D : frais de recherche → enregistrement en charges ; frais de développement → capitalisation obligatoire si 6 conditions sont cumulativement remplies (cf. ci-dessous). |

6 conditions d'activation des frais de développement selon IAS 38 :

- Faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente.
- Intention de l'achever et de l'utiliser ou de la vendre.
- Capacité à l'utiliser ou à la vendre.
- Façon dont elle générera des avantages économiques futurs probables.
- Disponibilité de ressources techniques, financières et autres.
- Capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables.

À la clôture, l'entité a le choix entre le modèle du coût et celui de la réévaluation sous réserve de l'existence d'un « marché actif ».

AMORTISSEMENT ET DÉPRÉCIATION

IAS 38 distingue les immobilisations selon leur durée d'utilité.

| | |
|-------------------------------------|---|
| Durée d'utilité finie | Amortissement selon IAS 16 (valeur résiduelle en principe considérée comme nulle sauf engagement de rachat à terme ou marché actif). |
| Durée d'utilité indéterminée | Pas d'amortissement mais test annuel de dépréciation obligatoire voire tests complémentaires en cas d'indice de perte de valeur selon IAS 36. |

INFORMATIONS À FOURNIR

Une liste d'informations est à fournir en annexe (ex. : mode d'amortissement).

■ DÉFINITION

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment) détenu en pleine propriété ou pris en location-financement en vue principalement d'en retirer des loyers et/ou pour en valoriser le capital.

Sont exclus du champ d'application d'IAS 40 les immeubles destinés à la vente et ceux occupés par leur propriétaire dans le cadre de leur activité propre (« immeubles d'exploitation »).

■ MÉTHODE COMPTABLE

■ Comptabilisation initiale

Outre le respect des critères généraux de comptabilisation à l'actif définis au cadre conceptuel, l'évaluation initiale de l'immeuble de placement doit être faite au coût d'acquisition y compris les frais de transaction.

■ Comptabilisation ultérieure

L'entreprise doit choisir comme méthode comptable, soit le modèle de la juste valeur, soit celui du coût et l'appliquer de manière uniforme à tous ses immeubles de placement.

| | |
|----------------------------------|--|
| Modèle de la juste valeur | Ce modèle consiste à comptabiliser l'immeuble de placement à sa juste valeur sur la base en principe d'une « évaluation faite par un évaluateur indépendant ». Les variations annuelles de juste valeur sont enregistrées dans le résultat de l'exercice. La juste valeur doit refléter ici les conditions de prix du marché pour un bien immobilier similaire dans la même localisation ou, à défaut, résulter d'autres sources telles que des projections actualisées de flux de trésorerie. |
| Modèle du coût | Ce modèle renvoie au traitement en coût amorti des immobilisations corporelles selon IAS 16, à savoir le coût diminué du cumul des amortissements – avec application éventuelle de l'approche par composant – et des pertes de valeur. |

L'option pour la juste valeur est sur le principe irréversible sauf cas de transferts de catégorie. La mise en œuvre, lors de la 1^{re} application des IFRS, de l'exception facultative d'IFRS 1 visant la « réévaluation » individuelle d'actifs au coût présumé ne s'oppose pas au choix du modèle du coût en régime de croisière.

■ Dépenses ultérieures

Elles doivent être inscrites à l'actif uniquement s'il y a un accroissement probable des avantages économiques futurs au-delà du niveau actuel de performance (ex. : remplacement d'un composant). Dans les autres cas, elles sont à enregistrer en charge dans l'exercice de survenance (ex. : dépenses d'entretien).

■ INFORMATIONS À FOURNIR

Les informations à fournir sont variables selon le modèle utilisé. S'agissant du modèle du coût, les modes, les durées, les taux, et les montants annuels & cumulés d'amortissement doivent être indiqués en annexe y compris la juste valeur des immeubles de placement. Dans tous les cas, les critères de classification, les méthodes et hypothèses d'évaluation à la juste valeur doivent être documentées avec la production de données chiffrées comprenant les produits locatifs, les charges opérationnelles directes et les variations des valeurs comptables sur la période.

IFRS 1 s'applique lors de première adoption des IFRS, autrement dit, pour l'établissement des premiers états financiers en IFRS.

PRINCIPE DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Dans le cadre de la conversion aux IFRS, l'entité est tenue d'établir un état de situation financière d'ouverture en IFRS à la date de transition aux IFRS. Les normes IFRS en vigueur à la date du 1^{er} reporting doivent être appliquées de manière rétrospective aux premiers états financiers (y compris aux informations comparatives) sous réserve des exceptions prévues nommément par IFRS 1.

Pour un exercice d'adoption en 2017, l'exercice de transition correspond à l'année 2016 avec une date de transition au 1^{er} janvier 2016.

Hors les cas **d'exceptions obligatoires et facultatives**, le principe général **d'application rétrospective des normes IFRS** conduit ainsi l'entreprise à évaluer, comptabiliser, supprimer ou reclasser des actifs et passifs dans son bilan d'ouverture afin de les rendre conformes aux normes IFRS. Les effets de ces ajustements seront enregistrés **dans les capitaux propres d'ouverture à la date de transition**.

EXCEPTIONS OBLIGATOIRES À L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

S'agissant des estimations opérées pour l'établissement de l'état de situation financière d'ouverture en IFRS, IFRS 1 interdit, de manière générale, aux premiers adoptants de pouvoir profiter du « bénéfice du recul » (*hindsight*). Les estimations faites sous l'ancien référentiel doivent être maintenues en IFRS sauf correction d'erreur ou changement de méthodes comptables. En revanche, les nouvelles estimations exigées par les IFRS et non réalisées sous l'ancien référentiel bénéficient de l'*hindsight* dans le respect d'IAS 10. Ces dernières estimations seront donc réalisées sur la base des informations disponibles à la date du reporting dans la mesure où elles confirment la situation existant à la date de transition. Dans l'annexe B, IFRS 1 interdit le retraitement rétrospectif :

- de la dé-comptabilisation des actifs et passifs financiers non dérivés réalisée sous l'ancien référentiel avant la date de transition sauf cas autorisé (§. B2 et B3) ;
- de la comptabilité de couverture dans les conditions prévues au § B4 à B6 ;
- de certaines dispositions relatives aux participations ne donnant pas le contrôle sauf option pour l'application rétrospective d'IFRS 3.

EXCEPTIONS FACULTATIVES À L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

Pour des raisons pratiques et de coût de conformité, IFRS 1 autorise les entreprises à se prévaloir des exceptions facultatives visées dans les annexes C à E.

■ Les exemptions applicables aux regroupements d'entreprises (annexe C)

En l'espèce, l'entreprise a la faculté de ne pas retraiter tout ou partie des regroupements antérieurs à la date de transition contrairement au principe général d'application rétrospective. Ainsi, toute entité a la possibilité de décider de ne retraiter aucun des regroupements passés ou de ne pas retraiter ceux intervenus antérieurement à une date de son choix. Dans ce dernier cas, tous les regroupements réalisés entre la date choisie et la date de transition doivent être retraités en IFRS selon la norme en vigueur à la date de reporting. L'exception au retraitement des regroupements entraîne le maintien de la classification et de la méthode de comptabilisation du regroupement utilisées sous l'ancien référentiel. En revanche, elle n'exonère pas l'entreprise de retraiter rétrospectivement en IFRS les actifs et passifs identifiables acquis dans le cadre dudit regroupement selon les autres normes IFRS. La valeur comptable initiale du *goodwill* peut s'avérer être affectée du fait de la suppression ou de la reconnaissance séparée d'une immobilisation incorporelle par application des critères d'identification d'IAS 38 ou suite au test de dépréciation obligatoire du *goodwill*.

■ Les autres exemptions possibles selon l'annexe D

Cette annexe offre une vingtaine d'exceptions facultatives au principe d'application rétrospective. Elles comprennent notamment pour n'en citer que 2 d'entre elles :

- la possibilité d'opter, actif par actif, pour l'utilisation en tant que coût présumé d'une juste valeur ou d'une réévaluation pour les immobilisations corporelles & incorporelles et les immeubles de placement ;
- la possibilité de remettre à zéro à la date de transition les écarts de conversion cumulés figurant dans les capitaux propres pour toutes les activités à l'étranger.

■ INFORMATIONS À FOURNIR

En matière d'information comparative, il est prescrit la présentation d'un jeu complet d'états financiers incluant un exercice comparatif en normes IFRS avec un bilan comprenant à la fois les éléments à l'ouverture et à la clôture de l'exercice de transition. À noter que la conformité aux IFRS des données éventuelles relatives aux exercices antérieurs à celui-ci n'est pas requise. En matière d'information comparative, il est exigé de mentionner clairement la non-conformité avec les IFRS des informations issues du référentiel antérieur ainsi que la nature des principaux ajustements nécessaires à leur conversion en IFRS sans quantification obligatoire. L'explication de l'impact de la transition aux IFRS doit être documentée sous forme de rapprochements ancien référentiel / IFRS d'une part, au niveau des capitaux propres à la date de transition et à la date de clôture du dernier exercice établi sous l'ancien référentiel et, d'autre part, au niveau du résultat au titre du dernier exercice présenté sous l'ancien référentiel. En outre, les ajustements du tableau de flux de trésorerie sont à expliciter si ce tableau était antérieurement produit. Par ailleurs, des informations sur la juste valeur sont requises si cette méthode a été retenue à la date de transition pour une immobilisation corporelle, incorporelle ou un immeuble de placement.

IFRS 2 concerne les opérations basées sur des paiements en actions hors les émissions d'instruments de capitaux dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et leur attribution aux salariés en leur qualité d'actionnaire.

La comptabilisation en charges ou à l'actif (si conditions satisfaites) doit se faire lors de l'obtention des biens ou à l'avancement s'agissant de prestations de services avec en contrepartie, soit une augmentation de capitaux propres (paiements en actions), soit un passif (règlement en liquidités). En outre, des informations qualitatives et quantitatives sont requises : nature, portée des accords, modalités de détermination de la juste valeur (JV) et impact financier.

TRANSACTIONS AVEC PAIEMENT EN ACTIONS

Sauf cas rares, leur évaluation doit être effectuée à la JV des biens ou des services reçus ou, à défaut d'évaluation fiable, à la JV des actions attribuées sur la base de prix de marché compte tenu des caractéristiques spécifiques.

Leur comptabilisation avec contrepartie en capitaux propres doit avoir lieu, dès l'attribution, en cas d'acquisition immédiate des actions résultant de services passés ou, à l'avancement pendant la période d'acquisition des droits, en cas d'acquisition conditionnée à la réalisation de services futurs. Il doit être pris en compte, d'une part, les conditions liées aux marchés pour déterminer la JV des actions attribuées et, d'autre part, les conditions de service et de performance pour ajuster le nombre d'actions de manière à enregistrer, en définitive, un montant correspondant aux actions finalement acquises.

TRANSACTIONS AVEC RÈGLEMENT EN LIQUIDITÉS

Ces transactions doivent être initialement comptabilisées à la JV du passif correspondant aux biens ou services acquis, sur la base de la JV des droits attribués évalués à partir de modèles d'évaluation d'options. À chaque clôture suivante et jusqu'au règlement définitif, la variation annuelle de JV est enregistrée en résultat. Leur comptabilisation avec contrepartie d'un passif intervient, dès l'attribution, en cas d'acquisition immédiate ou à l'avancement pendant la période d'acquisition des droits en cas d'acquisition conditionnée à la réalisation de services futurs.

TRANSACTIONS AVEC POSSIBILITÉ DE RÈGLEMENT EN LIQUIDITÉS

| Initiative du choix du règlement en faveur | Comptabilisation initiale | Règlement final |
|--|--|--|
| Du bénéficiaire | Comptabilisation séparée des composantes « dette et capitaux propres », sur la base de leur JV, selon les règles respectives de comptabilisation des règlements en liquidités et des paiements en actions. | Imputation sur le passif ou transfert après réévaluation en capitaux propres suivant le cas. |
| De l'entreprise | Comptabilisation selon les règlements en liquidités si existence d'une telle obligation actuelle pour l'entreprise, à défaut selon les paiements en actions. | Comptabilisation en déduction des capitaux propres (pas d'écritures en cas de paiements en actions). |

OPÉRATIONS NON VOLONTAIRES DÉTENUS EN VUE DE LEUR VENTE ET ABANDON D'ACTIVITÉS

IFRS 5 traite de la comptabilisation des actifs détenus en vue de leur vente et de l'information relative aux activités abandonnées. L'évaluation de ces actifs doit être faite au montant le plus faible entre la valeur comptable (VNC) et la juste valeur diminuée des frais de cession (JV). Les actifs et les résultats des activités abandonnées doivent faire l'objet d'une présentation séparée respectivement dans le bilan et dans le compte de résultat.

■ CHAMP D'APPLICATION

Hormis certaines exceptions, IFRS 5 s'applique aux actifs non courants (ANC) et à tous les groupes d'une entité destinés à être cédés.

■ CLASSIFICATION ET ÉVALUATION

La classification en ANC destinée à la vente s'applique dès lors que « sa valeur comptable est recouvrée principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue ». Autrement dit, l'ANC doit être disponible en vue d'une vente immédiate dans les conditions normales et sa vente doit être hautement probable. Il doit s'agir d'un engagement du management sur un plan de cession en vue de la conclusion d'une transaction escomptée dans le délai d'un an avec volonté de le finaliser sans risques de changements notables ou de réversibilité.

La comptabilisation initiale d'un ANC acquis exclusivement en vue d'une cession ultérieure et satisfaisant les critères de classification d'IFRS 5 doit être effectuée sur la base de l'évaluation la plus faible entre la VNC et la JV ou de la JV pour les actifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises.

■ PERTES DE VALEUR

En cas de réduction initiale ou ultérieure de la JV de l'actif, il y a lieu de constater une perte de valeur. À l'inverse, en cas d'augmentation ultérieure, un profit est constaté dans la limite des éventuelles pertes de valeur accumulées par application d'IFRS 5 ou d'IAS 36. En présence d'un groupe destiné à être cédé, les pertes de valeur (et leurs reprises) doivent réduire (ou augmenter) la valeur comptable des ANC de ce groupe dans l'ordre d'attribution prévu par IAS 36. Tout profit ou perte non comptabilisé antérieurement à la vente de l'actif doit l'être lors de la dé-comptabilisation. Tandis que la comptabilisation des intérêts et charges attribuables à cet actif se poursuit jusqu'à la cession, les amortissements doivent être interrompus à compter de la classification en actif détenu en vue de la vente.

■ PRÉSENTATION ET INFORMATION À FOURNIR

L'entité doit fournir les informations suivantes :

| | |
|---------------------------|---|
| Compte de résultat | Montant unique comprenant le résultat net des activités abandonnées et le résultat de cession des actifs ou l'impact net de l'évaluation à la JV. |
| Bilan | Actifs (et passifs) non courants et ceux d'un groupe destiné à être cédé séparément des autres actifs (et passifs) sans compensation. |
| Annexe | Impact en termes d'IS et de flux de trésorerie. Description des principaux ANC, des faits, circonstances et échéancier de la cession. |

IFRS 7 vise à fournir des informations relatives aux instruments financiers.

■ IMPORTANCE DES INSTRUMENTS FINANCIERS

Des informations doivent être fournies afin d'apprécier l'importance des instruments financiers par rapport à la situation financière et à la performance :

| Au niveau de l'état de situation financière | Principales informations requises |
|---|--|
| Catégories d'actifs et passifs financiers | Valeur comptable de chacune des catégories (actifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat, etc.) |
| Actifs ou passifs financiers à la juste valeur par le résultat | Exposition maximum au risque, limitation par un dérivé de crédit, montant du changement de juste valeur lié aux modifications du risque de crédit de l'actif/passif financier, etc. |
| Placements dans des instruments de capitaux propres désignés comme à la JV par les autres éléments du résultat global | Nature, motif de ce classement, juste valeur, dividendes et impact d'éventuelles dé-comptabilisations. |
| Reclassement (catégorie) | Montants et motifs du reclassement. |
| Dé-comptabilisation | Nature des actifs, des risques et avantages associés, valeurs comptables, passifs associés. |
| Instruments de garantie | Valeur comptable, termes et conditions de la garantie, etc. |
| Autres | Informations sur les corrections de valeur suite à des pertes de crédit, sur l'existence d'instruments financiers composés incluant des dérivés incorporés et sur les défauts de paiement ou l'inexécution d'un contrat d'emprunt. |

Au niveau de l'état du résultat global (ou en annexes), l'entité doit fournir les profits nets et les pertes nettes par catégorie d'instruments financiers, et suivant les cas, les intérêts et les commissions. En outre, IFRS 7 requiert des informations en matière de couverture comprenant des données relatives à la stratégie de gestion des risques, à l'impact potentiel de ces opérations et aux effets sur les états financiers. Sauf exceptions visées par IFRS 7, la juste valeur des actifs et passifs financiers doit être communiquée avec les méthodes utilisées, les techniques d'évaluation et les hypothèses appliquées.

■ RISQUES LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS

En général, ces risques comprennent au moins les risques de crédit, de liquidité et de marché. IFRS 7 prévoit la publication d'informations qualitatives (exposition au risque, politique de gestion et de la mesure du risque) et d'informations quantitatives (exposition au risque, concentration du risque) :

| Type de risque | Principales informations requises |
|---------------------|---|
| Risque de crédit | Données quantitatives et qualitatives en matière de gestion et d'exposition au risque de crédit. |
| Risque de liquidité | Analyse des échéances des passifs financiers dérivés et non dérivés incluant les échéances contractuelles, description de la gestion du risque de liquidité inhérent. |
| Risque de marché | Analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché avec description des méthodes et des hypothèses utilisées et les éventuels changements entre période. |

Applicable uniquement aux sociétés cotées, IFRS 8 prescrit la présentation d'informations relatives aux segments opérationnels.

DÉFINITION DES SECTEURS OPÉRATIONNELS

Les secteurs opérationnels sont définis comme des composantes de l'entité se livrant à des **activités ordinaires, ayant des informations financières propres et « dont les résultats opérationnels sont régulièrement examinés par le principal décideur opérationnel »**. On se situe ici dans une conception dite « management approach » basée sur une segmentation propre à l'entreprise et en cohérence avec son reporting interne.

SECTEURS À PRÉSENTER

Les secteurs à présenter sont ceux répondant à la définition précédente et ayant un caractère significatif.

Critères de regroupement

Les secteurs opérationnels, présentant des performances financières à long terme et des caractéristiques économiques similaires, sont susceptibles d'être regroupés dès lors qu'ils sont similaires sur différents points notamment, la nature des produits et services, des procédés de fabrication, le type ou la catégorie de clients.

Seuils de signification

L'obligation de présentation porte uniquement sur **les secteurs significatifs représentant au moins 10 %**, soit du chiffre d'affaires total, soit du cumul des résultats positifs ou négatifs, soit du total des actifs de tous les secteurs.

Si un secteur ne respecte aucun de ces trois critères, l'entreprise a le choix de le présenter malgré tout en tant que secteur distinct, de le regrouper avec un autre secteur sous réserve de similitude ou de le traiter comme un élément de rapprochement non affecté en « autres secteurs ».

Toutefois, les secteurs présentés doivent satisfaire **un niveau de couverture d'au moins 75 %** correspondant au rapport entre leurs ventes externes et le chiffre d'affaires total.

INFORMATIONS À FOURNIR

En termes d'informations, IFRS 8 prescrit des informations générales relatives à la segmentation (facteurs utilisés, types de produits et services, etc.), des informations chiffrées (résultats sectoriels, actifs et passifs sectoriels, etc.) et des rapprochements entre données sectorielles et informations globales.

L'information sectorielle doit inclure un indicateur de résultat et du total des actifs voire des passifs si ces derniers sont suivis en interne. Dès lors qu'ils sont présents dans le reporting interne, les éléments de résultat suivants sont, en outre, à produire : CA interne et externe, intérêts, amortissements et autres charges calculées, impôt sur le résultat et quotes-parts de résultats mis en équivalence.

Dans le cadre de la présentation des secteurs opérationnels, l'utilisation de méthodes comptables spécifiques ou de modalités d'affectation particulières doit faire l'objet d'une mention dans les notes annexes. Les rapprochements à opérer entre les données sectorielles et les informations globales concernent principalement le CA, le résultat et le total des actifs et des passifs.

IFRS 9 a pour objectif d'établir les principes d'information financière en matière d'actifs et passifs financiers.

ÉVALUATION, COMPTABILISATION ET DÉPRÉCIATION

À l'origine, la comptabilisation est réalisée à la juste valeur augmentée, pour les actifs et passifs financiers qui ne sont pas à la juste valeur par le biais du compte de résultat, des coûts de transaction.

La comptabilisation des actifs financiers dépend du modèle économique (*business model*) et des caractéristiques des flux de trésorerie contractuels. IFRS 9 définit 3 catégories d'actifs financiers :

| Évaluation ultérieure des actifs financiers | Coût amorti | Juste valeur (JV) par OCI* (contrepartie) | Juste valeur par le résultat net (contrepartie) |
|---|--|--|--|
| Modèle économique (objectif) | Perception de flux de trésorerie contractuels | Perception de flux de trésorerie contractuels et vente d'actifs financiers | À défaut d'un classement selon les 2 autres catégories ou par désignation irrévocable à l'origine par l'entité pour améliorer la concordance comptable entre l'actif et les profits et pertes associés |
| Conditions contractuelles | Remboursement en principal et versement d'intérêt à des dates précises | Remboursement en principal et versement d'intérêt à des dates précises | |

* OCI : *other comprehensive income*, autres éléments du résultat global.

Sauf exceptions, **les passifs financiers**, hors ceux désignés comme étant évalués à la JV par le biais du compte de résultat, sont évalués **au coût amorti** selon **la méthode du taux d'intérêt effectif (TIE)**. Ce dernier est le taux actualisant les flux futurs d'encaissement et de décaissement permettant d'obtenir la VNC de l'instrument financier. Le coût amorti correspond au montant initial diminué des remboursements et corrigé de l'amortissement cumulé selon la méthode du TIE et de toute différence entre montant initial et à l'échéance.

La dépréciation au titre des pertes de crédit attendues relatives au risque de défaillance apprécié sauf exception sur la durée de vie s'applique aux actifs financiers évalués au coût amorti ou à la JV par OCI. **Une méthode simplifiée de dépréciation** basée sur les pertes de crédit attendues sur la durée de vie est prévue pour les créances clients (et actifs sur contrat) résultant d'IFRS 15 et les créances locatives.

PERTES ET PROFITS

À l'exception notamment de ceux entrant dans une relation de couverture ou de ceux placés dans un instrument de capitaux propres avec enregistrement des pertes et profits en OCI, **les profits et les pertes** relatifs aux actifs et passifs financiers sont enregistrés en principe en résultat net. En particulier, il en va ainsi des profits et pertes résultant de la variation de la JV des instruments financiers classés comme étant à la JV par le biais du compte de résultat.

AUTRES DISPOSITIONS

IFRS 9 prévoit des dispositions spécifiques en matière de **reclassement, de décomptabilisation et de comptabilité de couverture** avec maintien possible de celles d'IAS 39 s'agissant de la couverture à la juste valeur contre le risque de taux d'intérêt d'un portefeuille d'actifs ou de passifs financiers.

IFRS 13 ÉVALUATION À LA JUSTE VALEUR

IFRS 13 définit la juste valeur, en donne un cadre pour son évaluation et prescrit les informations à fournir.

■ CHAMP D'APPLICATION

IFRS 13 s'applique aux évaluations initiales ou ultérieures faites à la juste valeur diminuée des coûts de vente imposées ou permises par les normes IFRS hors IFRS 2, IFRS 16, IAS 2 et IAS 36.

■ DÉFINITION

La JV est définie comme étant « 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 ». Les intervenants du marché sont supposés être indépendants les uns des autres, bien informés, et en capacité et désireux de conclure une transaction sur l'actif ou le passif.

■ ACTIFS NON-FINANCIERS

L'évaluation de la JV d'un actif non financier est basée sur l'aptitude d'un intervenant du marché à dégager des avantages économiques à partir d'une utilisation optimale de cet actif, c'est-à-dire, une utilisation maximisant sa valeur. Pour ce faire, il convient de prendre en considération ses caractéristiques physiques, les éventuelles restrictions juridiques et sa faisabilité financière.

■ PASSIFS ET INSTRUMENTS DE CAPITAUX PROPRES

La JV des passifs et instruments de capitaux propres (ex : actions, obligations) est évaluée à partir de cours de marché relatifs à des transactions portant sur des éléments identiques ou similaires. À défaut, il convient de procéder à l'évaluation du point de vue d'un intervenant du marché détenant l'élément identique en tant qu'actif à la date d'évaluation. En cas d'impossibilité, il y a lieu d'évaluer leur juste valeur à partir d'une technique alternative d'évaluation (ex : actualisation des sorties futures de trésorerie).

■ COMPTABILISATION INITIALE D'UN ÉLÉMENT D'ACTIF OU DE PASSIF

Lors de la comptabilisation initiale, l'évaluation à la JV peut être prescrite ou permise par une norme IFRS. En cas de différence entre la JV et le prix de transaction, le profit ou la perte correspondant est enregistré immédiatement en résultat net sauf dispositions contraires de ladite norme.

■ TECHNIQUES D'ÉVALUATION

IFRS 13 prescrit l'utilisation de techniques d'évaluation appropriées aux circonstances en privilégiant les données observables de marché par rapport à des données non observables. Celles-ci reposent, le plus souvent, sur des approches par le marché, par les coûts et par le résultat.

■ HIÉRARCHIE DES VALEURS

IFRS 3 fixe une hiérarchie des justes valeurs selon un classement en 3 niveaux des données d'entrée utilisées lors de la mise en œuvre des techniques d'évaluation.

| Nature des données selon les niveaux | |
|--------------------------------------|--|
| Niveau 1 | Cours non ajustés accessibles sur des marchés actifs pour des éléments identiques. |
| Niveau 2 | Données autres que celles de niveau 1 directement ou indirectement observables (ex : cours sur des marchés actifs pour des éléments similaires). |
| Niveau 3 | Données non observables utilisées en l'absence de données disponibles de niveau 1 ou 2. |

IFRS 15 STRUCTURE ET ÉVOLUTION PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES TIRÉS DE CONTRATS CONCLUS AVEC DES CLIENTS

IFRS 15 s'applique à tous les contrats conclus avec les clients à l'exception principalement des contrats de location, d'assurance et de ceux relatifs aux instruments financiers et au pack conso.

Selon IFRS 15, la comptabilisation d'un contrat avec un client suit 5 étapes principales.

IDENTIFICATION DU CONTRAT (1^{re} ÉTAPE)

Un contrat est un accord entre deux parties ou plus créant des droits et des obligations exécutoires. 5 conditions sont nécessaires pour identifier à l'origine un contrat comme entrant dans le champ d'application d'IFRS 15 :

- approbation du contrat par les parties, par écrit ou oral ou selon les pratiques usuelles, avec engagement de remplir leurs obligations respectives (1) ;
- identification possible des droits (2) et des modalités de paiement (3) des parties quant aux biens et services à rendre ;
- existence d'une substance commerciale (4) du contrat susceptible d'impacter les flux de trésorerie de l'entité (calendrier, montant, risques) ;
- probabilité de recouvrer le montant de la contrepartie (5) des biens et services rendus (capacité et intention de payer du client).

Sous certaines conditions, il est requis la comptabilisation comme un seul contrat de plusieurs contrats signés avec un même client à des dates identiques ou voisines.

IDENTIFICATION DES OBLIGATIONS DE PRESTATION (2^e ÉTAPE)

À la signature du contrat, il y a lieu d'identifier les obligations de prestation correspondant à une promesse explicite ou implicite résultant des pratiques usuelles à fournir des biens et services distincts au client. Un bien ou service est distinct dès lors que le client peut en tirer parti isolément (ex : consommation, utilisation ou vente) ou par combinaison avec des ressources disponibles et que la promesse de l'entité est distincte et séparable des autres promesses du contrat. À défaut, il convient de les regrouper jusqu'à l'obtention d'un groupe de biens et services distinct.

ÉVALUATION DU PRIX DE TRANSACTION (3^e ÉTAPE)

La comptabilisation en produits d'activités ordinaires d'une obligation de prestation est effectuée au montant du prix de la transaction correspondante en contrepartie de l'échange de biens et services promis et selon les conditions contractuelles et les pratiques commerciales usuelles.

En cas de contrepartie variable (ex : rabais, remises, ristournes, pénalités, primes de performance), une estimation de celle-ci est requise pour déterminer le prix de transaction selon la méthode de la valeur attendue (moyenne pondérée des scénarii) ou du montant le plus probable sauf s'il est fortement probable qu'elle ne se traduise par une réduction substantielle de CA.

En cas de composante de financement substantielle résultant d'un avantage significatif lié au calendrier de paiement, il convient de procéder à un ajustement des produits des activités ordinaires comme si ceux-ci avaient été réglés au comptant sur la base d'un taux d'actualisation tenant compte des caractéristiques de crédit propres au bénéficiaire. L'actualisation de la créance (ou du passif), à comptabiliser séparément du CA en charge ou produit financier, n'est pas requise en présence d'un délai initial de paiement inférieur ou égal à 1 an.

VENTILATION DU PRIX DE TRANSACTION AUX OBLIGATIONS DE PRESTATION (4^e ÉTAPE)

Afin de ventiler le prix de transaction à chaque obligation de prestation distincte, il y a lieu de déterminer, à la signature du contrat, le prix de vente séparé de chacune d'elle (ex : prix catalogue) puis de répartir **proportionnellement** sur cette base le prix global de transaction. En l'absence de possibilité de déterminer directement le prix de vente séparé à partir de ventes autonomes comparables, il convient de l'estimer sur la base de méthodes appropriées (ex : évaluation de marché avec ajustement éventuel des coûts et marge de l'entité, coût attendu augmenté d'une marge).

COMPTABILISATION EN PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES (5^e ÉTAPE)

La comptabilisation en produits d'activités ordinaires des obligations de prestation résultant de la fourniture des biens ou services promis intervient lors du transfert d'actif au client, c'est-à-dire lors du **transfert du contrôle** défini comme la capacité d'utiliser l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages économiques. Cela conduit à **une comptabilisation à une date précise (A) ou à l'avancement (B)**.

(A) Le transfert du contrôle à un moment précis s'apprécie à partir d'éléments indicatifs selon IFRS 5 : droit actuel au paiement, transfert de propriété de l'actif, possession du matériel, transfert des risques et avantages associés et acceptation de l'actif par le client.

(B) Le transfert du contrôle peut être progressif en cas de consommation progressive de la part du client des avantages liés à la prestation rendue simultanément à leur réception (services habituels ou récurrents) ou d'acquisition progressive d'un actif incorporel ou corporel résultant de prestations reçues (ex : prestations de construction sur sol d'autrui) ou de la fourniture par l'entité d'une prestation créant un actif spécifique destiné au client du fait de limites contractuelles ou pratiques, avec un droit exécutoire du paiement de la prestation au fur et à mesure de son exécution. Dans ce cas, il y a lieu de procéder à une comptabilisation selon le **degré d'avancement** en fonction d'une méthode homogène et permanente basée sur des jalons externes (ex : prestations exécutées) ou internes (ex : heures de travail).

PRÉSENTATION ET INFORMATION FINANCIÈRE

| | |
|------------------------------|--|
| État de situation financière | Présentation de l'actif ou du passif (ex : acompte) dès satisfaction des obligations inhérentes au contrat voire d'une créance en cas de droits inconditionnels au recouvrement à comptabiliser selon IFRS 9 |
| État du résultat global | Présentation séparément du chiffre d'affaires relatif au produit des activités ordinaires, des charges ou produits financiers résultant de l'éventuelle composante de financement |

À compter de 2019

IFRS 16 traite de la comptabilisation et de la présentation des contrats de location. Pour la 1^{re} application, des mesures de simplification sont prévues : exemption d'identification des contrats en cours et possible rétroactivité partielle pour les preneurs.

DÉFINITION

Un contrat de location est un accord de cession du droit d'utiliser un bien pour une certaine durée moyennant une contrepartie.

EXEMPTION POUR LE PRENEUR

Le preneur peut ne pas « retraiter » les contrats de location d'une durée inférieure ou égale à 12 mois et ceux portant sur un bien loué de faible valeur (5 KUSD). Dans ce cas, les loyers sont enregistrés en charge de manière linéaire sur la durée du contrat sauf autre méthode systématique plus appropriée.

IDENTIFICATION D'UN CONTRAT DE LOCATION

À l'origine du contrat, il convient d'identifier si celui-ci relève d'un contrat de location selon IFRS 16. Les critères d'appréciation reposent sur le droit d'utiliser un bien déterminé sur la durée d'utilisation, celui d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques associés et celui de décider de son utilisation. IFRS 16 prescrit de comptabiliser séparément les composantes locatives du contrat de celles qui ne le sont pas en laissant la faculté d'une comptabilisation de l'ensemble en tant que contrat de location unique. La durée du contrat correspond à la durée non résiliable.

TRAITEMENT CHEZ LE PRENEUR

Les évaluations initiales et ultérieures sont :

| | |
|--|---|
| Actif au titre du droit d'utilisation | Coût incluant l'obligation locative majorée des paiements nets de loyers déjà versés, des coûts directs initiaux et des coûts de démantèlement / remise en état du bien. Modèle du coût amorti d'IAS 16 avec dotation en charge. |
| Obligation locative | Dettes initiales = valeur actualisée des loyers futurs au taux implicite du contrat ou à défaut au taux d'emprunt marginal. Méthode ultérieure d'évaluation comparable à celle du coût amorti au TIE avec intérêt en charge financière |

TRAITEMENT CHEZ LE BAILLEUR

IFRS 16 distingue location-financement et location simple selon la répartition entre les parties des risques et avantages liés à la propriété de l'actif. En cas de transfert de la quasi-totalité des risques et avantages au preneur, le contrat sera considéré comme une location-financement ; à l'inverse comme une location simple. Dans l'analyse, la substance de la transaction prime sur la forme du contrat. IFRS 16 donne des critères indicatifs de classification. La comptabilisation dépend de leur nature.

| | |
|--|---|
| Contrat de location-financement | Enregistrement en créances à hauteur de l'investissement net. Enregistrement du remboursement en principal et des produits financiers sur la base d'un taux de rentabilité périodique constant. |
| Contrat de location simple | Comptabilisation des revenus locatifs en produit sur une base linéaire sauf répartition systématique plus appropriée. Amortissement des actifs loués en cohérence avec les autres actifs. |

IAS 28 PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES ET CO-ENTREPRISES

IAS 28 vise le traitement comptable des participations dans les entreprises associées et les dispositions applicables dans le cadre de la mise en œuvre de la méthode de la mise en équivalence applicable, sauf exemptions, à la comptabilisation des participations sous influence notable (entreprises associées) et sous contrôle conjoint (co-entreprises) – cf. IAS 27 pour les états financiers individuels.

DÉFINITIONS

Selon IAS 28 (§ 3), l'influence notable est « le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques ».

La méthode de la mise en équivalence consiste à comptabiliser la participation à son coût initial ajusté ultérieurement en fonction de l'évolution post-acquisition de sa quote-part dans l'actif net de l'entité émettrice. Le résultat net de l'entreprise (et les autres éléments du résultat global) comprend la quote-part correspondante dans l'entité émettrice.

INFLUENCE NOTABLE

Il y a présomption d'influence notable dans le cas d'une détention directe ou indirecte de 20 % ou plus des droits de vote dans l'entité. L'influence notable est habituellement attestée par un poste au conseil d'administration, la participation à l'élaboration des politiques et à la décision de distributions de dividendes, des échanges (transactions, directeurs, informations techniques) avec l'entreprise associée. La perte d'influence notable résulte de la perte du pouvoir de participation aux décisions pouvant coïncider avec un changement du pourcentage de contrôle.

MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE

Selon cette méthode, la valeur comptable de la participation, classée en actif non courant intègre la quote-part dans les résultats post-acquisition et les variations ultérieures des autres éléments du résultat global (ex. : réévaluation des actifs corporels) et les modifications du pourcentage d'intérêt, les dividendes reçus venant en déduction.

PROCÉDURE DE MISE EN ÉQUIVALENCE

De nombreuses procédures issues d'IFRS 10 et d'IFRS 3 relatives aux filiales sont applicables aux entreprises associées et aux co-entreprises comme par exemple, l'utilisation de méthodes comptables uniformes et d'états financiers récents (ex. : antériorité au plus de trois mois).

Les profits et pertes relatifs aux opérations internes entre l'entité et l'entreprise associée ou la co-entreprise sont éliminés à hauteur du pourcentage de participation sauf si elles traduisent une diminution de la valeur nette de réalisation d'un actif. À la date d'acquisition, la détermination d'un **goodwill**, non amortissable et ici partie intégrante de la valeur comptable de la participation, résulte de la différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables de l'entité émettrice.

IFRS 3 REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

IFRS 3 s'applique à une transaction ou à un autre événement répondant à la définition de regroupement d'entreprises.

■ CHAMP D'APPLICATION

IFRS 3 ne s'applique ni à la formation d'une co-entreprise ou d'une opération conjointe, ni à l'acquisition séparée d'actifs ni au regroupement d'entités sous contrôle commun.

■ DÉFINITION

Selon IFRS 3, un regroupement d'entreprises est une transaction ou un événement permettant à un acquéreur d'obtenir le contrôle d'une ou plusieurs entités. Ces transactions comprennent les « vrais fusions » par opposition aux restructurations internes.

■ LA MÉTHODE DE L'ACQUISITION

IFRS 3 non révisée prescrit l'utilisation de la méthode de l'acquisition à tous les regroupements d'entreprises en 4 étapes, à savoir: l'identification de l'acquéreur, la détermination de la date d'acquisition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs identifiables et la détermination du *goodwill*.

■ Identification de l'acquéreur

L'acquéreur correspond à l'entité qui obtient le contrôle de l'entreprise acquise.

■ Date d'acquisition

Elle est définie comme la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise. Elle coïncide généralement avec la date de transfert de propriété des titres sauf cas particuliers.

■ Comptabilisation et évaluation des actifs et passifs identifiables

L'acquéreur doit comptabiliser distinctement du *goodwill* les actifs et passifs identifiables y compris notamment les immobilisations incorporelles non comptabilisées chez l'entreprise acquise dès lors qu'elles répondent aux critères de reconnaissance et d'activation d'IAS 38. À la date d'acquisition, l'acquéreur doit aussi classer et désigner les actifs et passifs identifiables en vue de l'application ultérieure des autres normes IFRS.

L'évaluation des actifs et passifs identifiables est faite à la juste valeur à la date d'acquisition sauf exceptions.

IFRS 3 prévoit certaines exceptions à la comptabilisation et à l'évaluation à la juste valeur des actifs et passifs identifiables (cf. § 21 à 31 de la norme).

■ Détermination du goodwill

Selon la méthode dite du *goodwill* partiel, l'écart d'acquisition correspond à la différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part correspondante des actifs et passifs identifiables évalués à la juste valeur. Appelé *goodwill*, il s'agit donc d'un écart d'acquisition non affecté à la différence des écarts d'évaluation affectés aux actifs et passifs identifiables. Pour chaque acquisition, l'acquéreur applique à sa convenance soit la méthode du **goodwill partiel** décrite ci-dessus, soit celle du **goodwill total**, c'est-à-dire avec dégagement d'un « goodwill » sur la part des intérêts minoritaires.

Les frais d'acquisition des titres sont obligatoirement enregistrés dans les charges de l'exercice. S'ils sont probables, les ajustements ultérieurs du prix d'acquisition des titres sont en principe inclus dans le prix d'acquisition avec une évaluation en fonction de la pondération des différents scénarios possibles.

Dans le cas général, on obtient un écart d'acquisition positif traduisant la sur-valeur que l'acquéreur a accepté de payer compte tenu des « avantages économiques futurs » attendus. Plus exceptionnellement, la bonne affaire peut se solder par un écart d'acquisition négatif.

La comptabilisation du *goodwill* est différente selon qu'il s'agit d'un *goodwill* positif ou négatif.

| Items | Comptabilisation du goodwill |
|--------------------------------|--|
| Goodwill positif | Inscription en immobilisations incorporelles « pas d'amortissement mais test annuel de dépréciation obligatoire . |
| Goodwill négatif (si confirmé) | Reprise en résultat de l'exercice d'acquisition après confirmation des justes valeurs des actifs et passifs identifiables. |

En cas d'acquisition par étapes, IFRS 3 prévoit la réévaluation de la participation initiale à la date de contrôle effectif, avec comptabilisation du profit ou de la perte correspondant en résultat.

■ DÉLAI D'AFFECTATION

L'acquéreur dispose d'un délai d'affectation pour procéder à la révision des évaluations provisoires des actifs et passifs réalisées lors de l'acquisition. Ce délai d'affectation pour figer les évaluations définitives des actifs et passifs identifiables est d'une durée maximale de 12 mois à compter de la date d'acquisition.

■ ÉVALUATION ET COMPTABILISATION ULTÉRIEURES

IFRS 3 fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises. Cela concerne les droits recouverts, les passifs éventuels, les actifs compensatoires et la contrepartie éventuelle.

■ INFORMATION À FOURNIR

Les informations à fournir portent essentiellement sur la nature et l'impact financier :

- d'une part, des regroupements d'entreprises intervenus sur la période ;
- d'autre part, des ajustements comptabilisés sur la période relatifs à des regroupements d'entreprises intervenus sur la même période ou sur une période antérieure.

IFRS 10 vise à définir les principes de présentation et de préparation des états financiers d'une entité (société mère) contrôlant une ou plusieurs autres (filiales) au niveau de l'obligation de consolidation, de la définition et des modalités d'application du principe du contrôle et des exigences comptables.

L'OBLIGATION DE CONSOLIDATION

Elle ne s'applique pas à une « société mère non cotée ou en voie de l'être » qui est filiale d'une autre entité publiant à son niveau des états financiers consolidés en IFRS et dont les actionnaires extérieurs ne s'opposent pas à l'absence d'une telle sous-consolidation.

LES TROIS CRITÈRES DE CONTRÔLE

Ils concernent cumulativement le pouvoir sur l'entité, l'exposition ou le droit à des rendements variables sur celle-ci et la capacité d'influer sur le montant des rendements.

Le pouvoir est défini par « les droits effectifs conférant la capacité actuelle de diriger les activités dites pertinentes ». Il résulte en principe des droits de vote mais peut aussi provenir d'autres facteurs tels que des accords contractuels. En cas de pluralité d'investisseurs, le pouvoir est détenu par celui qui a la capacité de diriger les activités ayant l'incidence la plus importante sur les rendements de l'entité. Les autres investisseurs, tels que ceux exerçant une influence notable, peuvent ainsi détenir des droits effectifs leur conférant une capacité uniquement à participer à la direction de ses activités. La détention de droits de protection ne constitue pas un droit de contrôle sur l'entité.

Variante en fonction de la performance de l'entité, les rendements peuvent être positifs ou négatifs pour la société mère. Les investisseurs n'ayant pas le contrôle peuvent bénéficier d'une part des résultats et distributions.

Le troisième critère du contrôle est celui inhérent à la capacité propre de l'investisseur à agir sur les rendements du fait de ses liens avec l'entité. En ce sens, un investisseur « mandataire » ne remplira pas ce critère du fait de droits décisionnels délégués.

EN MATIÈRE D'EXIGENCES COMPTABLES

L'utilisation de méthodes comptables uniformes est prescrite pour la présentation des états financiers consolidés. Les dates d'entrée et de sortie du périmètre de consolidation correspondent respectivement aux dates de prise et de perte de contrôle. Les « intérêts minoritaires » doivent être présentés séparément dans les capitaux propres. Les variations de % d'intérêt sans perte de contrôle sont des transactions portant sur les capitaux propres. La perte de contrôle implique la sortie du bilan consolidé de l'entité avec comptabilisation du profit ou de la perte associé(e) et le cas échéant de la participation conservée, à sa juste valeur.

Les annexes sont parties intégrantes d'IFRS 10 avec notamment, des définitions (annexe A) et un guide d'application (annexe B).

IFRS 11 traite des principes d'information financière pour les entités ayant des intérêts dans des partenariats. IFRS 11 définit le contrôle conjoint et prescrit la détermination du type de partenariat en vue d'une comptabilisation différenciée. Caractérisé par l'existence d'un accord contractuel entre les parties conférant un contrôle conjoint, un partenariat peut revêtir la forme d'une entreprise commune (accord) ou d'une co-entreprise.

LE CONTRÔLE CONJOINT

Il est défini par le partage contractuel du contrôle sur une entreprise nécessitant le consentement unanime des parties au niveau des décisions relatives aux activités pertinentes. Il doit s'agir d'un contrôle collectif se traduisant par une action de concert entre les parties en matière de gestion des activités ayant une incidence importante sur les rendements de l'entreprise. À défaut de disposer d'un contrôle unilatéral, une partie peut néanmoins « bloquer » le contrôle d'une autre partie. Un partenariat peut aussi comprendre des parties n'exerçant aucun contrôle conjoint.

LE TYPE DE PARTENARIAT

Il procède de la distinction entre entreprise commune et co-entreprise selon les droits et obligations des parties dans celle-ci, en tenant compte de la structure et de la forme juridique de l'entreprise, des termes de l'accord contractuel et des autres faits et circonstances.

| Type de partenariat | Droits et obligations | Parties |
|--------------------------------------|--|------------------|
| Entreprise commune (joint operation) | Droits sur les actifs et obligations sur les passifs | Co-participants |
| Co-entreprise (joint venture) | Droits sur l'actif net | Co-entrepreneurs |

Ainsi, une co-entreprise est en principe un véhicule distinct ayant une existence autonome de par sa forme juridique et dans lequel les parties ont un droit uniquement sur son actif net.

COMPTABILISATION

- **La comptabilisation d'une entreprise commune (joint operation)** s'apparente, d'une certaine manière, à la méthode de l'intégration proportionnelle. Le co-participant comptabilise les actifs, les passifs, les charges et les produits relatifs à ses intérêts dans l'entreprise commune. Globalement, ces éléments comprennent les éléments propres au co-participant et les quotes-parts liées à l'entreprise commune telles que les actifs détenus conjointement.
- Chez le co-entrepreneur, **la comptabilisation d'une co-entreprise (joint venture) dans les comptes consolidés** (cf. IAS 27 pour les comptes individuels établis en IFRS – non présenté ici) suit la méthode de la mise en équivalence conformément à IAS 28 sauf cas d'exemption. En l'absence de contrôle conjoint et d'influence notable, la partie se réfère à IFRS 9 pour l'enregistrement de ses intérêts dans la co-entreprise.

IFRS 12 INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES INTÉRÊTS DÉTENUS DANS D'AUTRES ENTITÉS

Afin d'apprécier l'incidence sur les états financiers, la nature et les risques relatifs aux participations dans d'autres entités, IFRS 12 prescrit, au niveau d'une entité, la production d'informations financières appropriées concernant ses filiales, ses partenariats, ses entreprises associées et ses participations dans des structures non consolidées.

Il s'agit des **hypothèses et jugements importants** ayant présidé à la détermination de la nature des intérêts (contrôle, contrôle conjoint, influence notable) et du type de partenariat (entreprise commune ou co-entreprise).

Informations requises au niveau des filiales

| Items | Informations à produire |
|---|---|
| Composition du groupe Absence de contrôle dans les activités et les flux de trésorerie d'une filiale | Nom, établissement principal, % de droits de vote et d'intérêt, résultats nets et cumuls des participations correspondants. |
| Restrictions importantes quant à la capacité d'utiliser les actifs et de régler les passifs du groupe | Ex. : nature des restrictions sur les transferts de trésorerie entre entités, sur les distributions de dividendes internes et sur les remboursements de comptes courants. |
| Risques liés aux entités structurées consolidées | Ex. : engagement de soutien financier à une filiale en précisant la nature, le montant, la motivation et l'intention. |
| Variations de % d'intérêt sans perte de contrôle | Tableau détaillant les incidences sur les capitaux propres – part du groupe. |
| Perte de contrôle d'une filiale | Indication pertes et profits de sortie (cf. IFRS 10). |

Informations requises pour les partenariats et entreprises associées

| Items | Informations à produire |
|---|--|
| Nature & étendue des intérêts et incidences financières | Nom, nature de la relation, établissement principal, % d'intérêt et de droits de vote. Si significatif, la méthode d'évaluation (mise en équivalence ou juste valeur), les informations résumées et l'indication de la juste valeur en cas de mise en équivalence. Nature et étendue de toute restriction importante (idem ci-dessus), mention et raison d'une date de clôture différente de celle du groupe et, le cas échéant, quote-part de pertes non comptabilisées conformément à la méthode de la mise en équivalence. |
| Nature et évolution des risques associés | Mention distincte des engagements vis-à-vis des co-entreprises et des passifs éventuels relatifs à ces dernières et aux entreprises associées. |

Informations requises concernant les entités structurées non consolidées

| Items | Informations à produire (*) |
|--|--|
| Nature et étendue des intérêts | Nature, objet, taille, activités et mode de financement. |
| Nature et évolution des risques associés | Tableau donnant des valeurs comptables sur les actifs et passifs et l'exposition maximale au risque de pertes. |

(*) en cas d'aide financière, des informations spécifiques sont à fournir.

IFRS 12 comporte 4 annexes dont des définitions (annexe A) et un guide d'application (annexe B).

IAS 26 COMPTABILITÉ ET RAPPORTS FINANCIERS DES RÉGIMES DE RETRAITE

IAS 26 est applicable aux états financiers présentés par les régimes de retraite, considérés ici comme des entités autonomes distinctes des entités adhérentes.

DÉFINITION

Les régimes de retraite sont des accords aux termes desquels une entité fournit des prestations à ses salariés pendant ou postérieurement à leur période d'activité (sous forme de rente ou de capital) dès lors que ces prestations (ou les cotisations correspondantes) sont déterminables à l'avance du fait d'accord ou d'usages de l'entité.

| | |
|---------------------------------------|--|
| Régimes à cotisations définies | Montant des prestations de retraite déterminé par les cotisations versées par l'entité à un fonds. |
| Régime à prestations définies | Montant des prestations de retraite déterminé par référence à une formule basée normalement sur la rémunération et/ou les années de service. |

RÉGIME À COTISATIONS DÉFINIES

Les états financiers d'un régime à cotisations définies doivent comprendre un état des actifs nets affectés au paiement des cotisations avec une description de la politique de financement. Par rapport à l'objectif d'information, ils doivent contenir une description des activités, des états présentant les transactions, la performance des placements et la situation financière de la période.

RÉGIME À PRESTATIONS DÉFINIES

Les états financiers d'un régime à prestations définies doivent comprendre :

- soit un état présentant les actifs nets affectés au paiement des prestations, la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises avec la distinction « acquises et non acquises » et le solde (excédent ou déficit) ;
- soit un état des actifs nets affectés au paiement des prestations incluant une note annexe mentionnant la valeur actuelle actuarielle précitée ou un simple renvoi à l'information correspondante contenue dans un rapport actuariel joint.

À défaut d'évaluation actuarielle à la date de clôture, l'évaluation la plus récente est utilisée en précisant sa date. En pratique, la fréquence constatée n'est généralement pas inférieure à 3 ans. L'évaluation actuarielle est basée sur les prestations promises définies selon les termes du régime pour les services rendus à la date des états financiers à partir des salaires actuels ou projetés. L'impact des changements substantiels dans les hypothèses actuarielles est à fournir ainsi que la relation entre la valeur actuelle actuarielle de ces prestations et le montant des actifs nets affectés à leur paiement.

ÉVALUATION DES ACTIFS

Les placements détenus au titre de ces régimes de retraite (cotisations ou prestations définies) sont comptabilisés à la juste valeur (ex. : valeur de marché pour les titres cotés).

INFORMATIONS À FOURNIR

Quel que soit le régime, les états financiers doivent inclure les variations des actifs nets précités, une description des méthodes comptables utilisées et de celle du régime avec les effets de tout changement intervenu sur la période.

IAS 41 AGRICULTURE ET IFRS 6 PROSPECTION ET ÉVALUATION DES RESSOURCES MINÉRALES

IAS 41 vise le traitement comptable et l'information à fournir relatifs à l'activité agricole, à savoir : actifs biologiques (ex. : moutons, plantes), produits agricoles lors de la récolte – et avant toute transformation ultérieure – (ex. : laine, lait).

IAS 41

Définition

Quelques définitions spécifiques à l'agriculture :

| | |
|---------------------------|--|
| Activité agricole | Gestion de la transformation biologique et de la récolte d'actifs biologiques en vue de leur vente, transformation en production agricole ou en autres actifs biologiques. |
| Produits agricoles | Produit récolté des actifs biologiques de l'entité. |
| Actif biologique | Animal ou plante vivant. |

Comptabilisation et évaluation

À l'origine et ultérieurement, un actif biologique doit être comptabilisé à sa juste valeur nette des coûts de vente sauf exceptions. Un produit agricole doit être comptabilisé à sa juste valeur nette des coûts de vente au moment de la récolte.

Seront inclus dans le résultat de l'exercice les profits ou les pertes résultant de la comptabilisation initiale (ou de la variation) à la juste valeur nette des coûts de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole.

Les subventions publiques sont comptabilisées en résultat lors de leur acquisition ou lors de la réalisation des conditions d'attribution.

Informations à fournir

Diverses informations chiffrées (ex. : variation de juste valeur) et narratives (description des groupes d'actifs biologiques) sont à mentionner en annexe.

IFRS 6

IFRS 6 vise à préciser l'information financière relative à la prospection et l'évaluation des ressources minérales.

Champ d'application

IFRS 6 s'applique aux dépenses de prospection et d'évaluation hors celles engagées antérieurement ou postérieurement à ces phases.

Évaluation et présentation des actifs

Les actifs relatifs à la prospection et à l'évaluation sont comptabilisés au coût.

Une méthode comptable cohérente et permanente doit être appliquée par l'entité en vue de préciser les dépenses concernées. Exemple de dépenses susceptibles d'être incluses dans le coût d'évaluation/prospection : acquisition de droits à prospecter, études topographiques, forages d'exploration, etc.

À la clôture, l'entité a la possibilité d'utiliser le modèle du coût ou de la réévaluation par référence à IAS 16.

Ces actifs sont classés de manière permanente en immobilisations corporelles ou incorporelles en fonction de leur nature.

Les actifs de prospection et évaluation affectés à des UGT doivent faire l'objet d'un test de dépréciation selon IAS 36 en cas d'indice de perte de valeur.

Informations à fournir

Les informations à fournir portent sur les méthodes de détermination des dépenses et les montants relatifs aux actifs, passifs, produits, charges et flux.

IFRS 4 vise à spécifier l'information financière relative aux contrats d'assurance émis par les « assureurs » tels que définis par la norme.

■ CHAMP D'APPLICATION

IFRS 4 s'applique aux contrats d'assurance (y compris traités de réassurance) et aux instruments financiers émis avec un élément discrétionnaire.

■ DÉFINITION

| | |
|----------------------------|--|
| Contrat d'assurance | Contrat selon lequel une partie accepte un risque d'assurance substantiel d'une autre partie (titulaire de police) en convenant de l'indemniser en cas d'événement futur incertain spécifié l'affectant défavorablement. |
| Assureur | Partie ayant une obligation contractuelle (contrat d'assurance) d'indemniser le titulaire d'une police en cas de survenance d'un événement couvert. |

■ COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

À chaque clôture, un assureur doit effectuer un test de suffisance des passifs en utilisant les estimations actuelles de flux de trésorerie générés par les contrats d'assurance. En cas d'évaluation subséquente inférieure à la valeur comptable, l'insuffisance correspondante doit être enregistrée en résultat net.

■ CHANGEMENTS DE MÉTHODE COMPTABLE

Les changements de méthode comptable relatifs aux contrats d'assurance sont possibles s'ils améliorent la pertinence ou la fiabilité des états financiers. De ce point de vue, IFRS 4 discute des questions portant sur les taux d'intérêt actuels du marché, la poursuite de pratiques existantes, la prudence, les marges d'investissement futures et la comptabilité reflet (comptabilisation des plus ou moins-value latentes).

■ INFORMATIONS À FOURNIR

Les informations à fournir portent sur :

- d'une part, l'identification et l'explication des montants comptabilisés au titre des contrats d'assurance (méthodes comptables – actifs, passifs, produits et charges comptabilisés –, hypothèses d'évaluation, etc.) ;
- d'autre part, la nature et l'ampleur des risques découlant des contrats d'assurance (politique de gestion des risques, informations sur les risques de crédit, liquidité et marché, etc.).

L'IASB a publié en mai 2017 la norme IFRS 17 Contrats d'assurance, dont l'entrée en vigueur est prévue à compter du 1^{er} janvier 2021 sous réserve d'homologation dans l'UE.



Pour toujours
avoir à portée de main
les points clés qu'il faut
connaître et comprendre

39 fiches sur les Normes comptables internationales IAS / IFRS

- Processus et instances de normalisation
- Cadre conceptuel
- Normes de base
- Normes de consolidation
- Normes sectorielles

Éric Tort est titulaire du diplôme d'expertise comptable (DEC), certifié IFRS, docteur en sciences de gestion et habilité à diriger des recherches (HDR). Professeur des universités associé à l'IAE Lyon, il est membre du jury national du DEC.



Prix : 4,95 €
ISBN : 978-2-297-07135-2
www.lextenso-editions.fr