

**Base des conclusions sur
l'Exposé-sondage**

**NORME INTERNATIONALE
D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR
LES PETITES ET MOYENNES ENTITÉS**

*Commentaires à recevoir au plus tard le
1^{er} octobre 2007*

SOMMAIRE

paragraphes

**BASE DES CONCLUSIONS SUR
L'EXPOSÉ-SONDAGE DE LA NORME
INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE
POUR LES PETITES ET MOYENNES ENTITÉS**

CONTEXTE**BC1–BC14**

Document de réflexion (juin 2004)

BC5–BC7Questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation - tables
rondes publiques**BC8–BC11**

Délibérations du Conseil

BC12–BC14

**POURQUOI DES NORMES MONDIALES D'INFORMATION
FINANCIÈRE À L'INTENTION DES PETITES ET MOYENNES
ENTITÉS (PME) ?**

BC15–BC27**L'IASB devrait-il élaborer des normes pour les PME ?****BC17–BC22**

D'autres organismes devraient-ils le faire ?

BC18Les normalisateurs comptables nationaux soutiennent-ils
l'initiative de l'IASB ?**BC19–BC20**Une IFRS pour les PME est compatible avec la mission de
l'IASB**BC21**Les IFRS existantes comprennent certaines différences
pour les entités ne faisant pas appel public à l'épargne**BC22****Besoins des divers utilisateurs et considérations sur le rapport
coût-avantage****BC23–BC26****L'adoption d'une IFRS pour les PME n'implique pas que les
IFRS complètes ne soient pas appropriées pour les PME****BC27****L'OBJECTIF DE L'IFRS POUR LES PME PROPOSÉE****BC28–BC32**Raisons pour lesquelles la détermination du résultat
imposable et la détermination du résultat à distribuer ne sont
pas des objectifs spécifiques de l'IFRS pour les PME proposée**BC28–BC30**Raisons pour lesquelles l'objectif de l'IFRS pour les PME
proposée n'est pas de fournir aux dirigeants propriétaires une
information pour les aider à prendre des décisions de gestion**BC31–BC32**

**ENTITÉS AUXQUELLES L'IFRS POUR LES PME PROPOSÉE
EST DESTINÉE ET CELLES AUXQUELLES ELLE NE
S'ADRESSE PAS**

BC33–BC52

Les entités dont les titres sont négociés sur un marché public ont une responsabilité publique	BC35
Les institutions financières ont une responsabilité publique	BC36
Les PME qui fournissent un service public essentiel	BC37–BC38
Les PME qui sont importantes du point de vue économique dans leur propre pays	BC39–BC40
Approbation par les propriétaires pour appliquer l'IFRS pour les PME proposée	BC41
Les PME qui sont une filiale, une société associée ou une coentreprise d'un investisseur dans une entité appliquant les IFRS	BC42
Critères de taille quantifiés	BC43–BC44
Pertinence de l'IFRS pour les PME proposée pour les très petites entités – dénommées « micro-entreprises »	BC45–BC50
L'IFRS pour les PME proposée n'est pas destinée aux petites entités cotées	BC51–BC52
« PETITES ET MOYENNES ENTITÉS » (PME)	BC53–BC54
UTILISATEURS DES ÉTATS FINANCIERS DES PME DISPOSÉS À APPLIQUER L'IFRS POUR LES PME PROPOSÉE	BC55
JUSQU'À QUEL POINT L'IFRS POUR LES PME PROPOSÉE DOIT ÊTRE UN DOCUMENT AUTONOME ?	BC56
SUJETS TRAITÉS DANS LES IFRS QUI SONT OMIS DU PROJET D'IFRS POUR LES PME	BC57–BC65
Hyperinflation	BC58
Paiement fondé sur des actions et réglé en instruments de capitaux propres	BC59
Agriculture	BC60
Rapports financiers intermédiaires	BC61
Bailleur comptabilisant des contrats de location-financement	BC62
Résultat par action	BC63
Information sectorielle	BC64
Assurance	BC65
RAISONS POUR LESQUELLES LE CADRE, LES PRINCIPES ET LES COMMENTAIRES OBLIGATOIRES DES IFRS EXISTANTES SONT LE POINT DE DÉPART APPROPRIÉ POUR L'ÉLABORATION DE L'IFRS POUR LES PME PROPOSÉE	BC66–BC69

SIMPLIFICATIONS EN MATIÈRE DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION	BC70–BC93
Instruments financiers	BC71–BC78
Dépréciation du goodwill	BC79–BC80
Traitement de tous les frais de recherche et développement en charges	BC81–BC82
Méthode du coût pour les entreprises associées et les coentreprises	BC83
Impôts sur le résultat – l'approche « des différences temporaires plus »	BC84–BC85
Moins de juste valeur pour l'agriculture	BC86
Avantages du personnel – régimes à prestations définies	BC87–BC90
Paieement fondé sur des actions	BC91
Contrats de location	BC92
Transition à <i>l'IFRS pour les PME</i>	BC93
SIMPLIFICATIONS EXAMINÉES MAIS NON ADOPTÉES	BC94–BC107
Ne pas exiger de tableau des flux de trésorerie	BC95–BC96
Traiter tous les contrats de location comme des contrats de location simple	BC97
Traiter tous les régimes d'avantages du personnel comme des régimes à cotisations définies	BC98
Méthode du contrat exécuté uniquement pour les contrats à long terme	BC99
Moins de provisions	BC100
Non-comptabilisation du paiement fondé sur des actions	BC101
Non-comptabilisation des impôts différés	BC102
Modèle du coût pour toute l'agriculture	BC103
Pas d'états financiers consolidés	BC104
Comptabilisation des profits et pertes de change et des réévaluations positives en résultat	BC105–BC107
TOUTES LES OPTIONS OFFERTES DANS LES IFRS DEVRAIENT ÊTRE PROPOSÉES DANS <i>L'IFRS POUR LES PME</i>. LES JURIDICTIONS PEUVENT SUPPRIMER LES OPTIONS	BC108–BC118
Immeubles de placement	BC110

Immobilisations corporelles	BC111
Immobilisations incorporelles	BC112
Coûts d'emprunt	BC113
Présentation des flux de trésorerie opérationnels	BC114
Comptabilisation des subventions publiques	BC115
Retour facultatif aux IFRS complètes par une entité appliquant <i>l'IFRS pour les PME</i>	BC116–BC118
SIMPLIFICATIONS CONCERNANT LES INFORMATIONS À FOURNIR	BC119–BC120
POURQUOI UN VOLUME DISTINCT PLUTÔT QUE L'AJOUT DE SECTIONS DANS CHAQUE IFRS ?	BC121–BC123
RAISONS D'UNE ORGANISATION PAR SUJETS	BC124
PLAN DU CONSEIL POUR LE MAINTIEN (LA MISE À JOUR) DE <i>L'IFRS POUR LES PME</i>	BC125–BC127
AUTRES POINTS DE VUE	AV1–AV6

Base des conclusions sur l'exposé-sondage de la *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités*

La présente Base des conclusions accompagne le projet de norme mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

- BC1 Dans son rapport de transition de décembre 2000 adressé à l'International Accounting Standards Board (IASB) nouvellement constitué, le Conseil sortant de l'International Accounting Standards Committee (IASC) a déclaré « Il existe une demande concernant une version spécifique des Normes d'information financière pour les petites entreprises. »
- BC2 Peu de temps après sa création en 2001, l'IASB a lancé un projet d'élaboration de normes comptables adaptées aux petites et moyennes entités (PME). Le Conseil a mis sur pied un groupe de travail d'experts pour fournir des conseils sur les problèmes, les diverses possibilités et les solutions potentielles.
- BC3 Dans leur rapport annuel de 2002, les Trustees de l'IASC Foundation, sous l'autorité desquels l'IASB exerce ses activités, ont écrit « les Trustees (administrateurs) soutiennent aussi les efforts consentis par l'IASB pour examiner les questions spécifiques aux économies émergentes et aux petites et moyennes entités ». En juillet 2005, les Trustees ont formalisé leur soutien en réaffirmant les objectifs de l'IASC Foundation et de l'IASB énoncés dans les Statuts de l'IASC Foundation. Ils ont ajouté l'objectif qu'en élaborant les IFRS, l'IASB devrait tenir compte, comme il convient, des besoins spéciaux des petites et moyennes entités et des économies émergentes. De même, le Standards Advisory Council a constamment encouragé le Conseil à poursuivre le projet.
- BC4 Lors de réunions publiques du Conseil pendant le deuxième semestre de 2003 et au début de 2004, le Conseil a mis au point des avis préliminaires et provisoires sur l'approche de base qu'il suivrait dans l'élaboration de normes comptables pour les PME. Il a vérifié la validité de cette approche en l'appliquant à plusieurs Normes IFRS.

Document de réflexion (juin 2004)

- BC5 En juin 2004, le Conseil a publié un document de réflexion *Points de vue préliminaires sur les Normes comptables à l'intention des petites et moyennes entités* présentant l'approche du Conseil et invitant à des commentaires. Le Conseil a reçu 120 réponses.
- BC6 Les questions principales énoncées dans le document de réflexion étaient les suivantes :
- (a) L'IASB devrait-il élaborer des normes d'information financière spécifiques pour les PME ?
 - (b) Quels devraient être les objectifs d'un jeu de normes d'information financière pour les PME ?
 - (c) À quelles entités les normes pour les PME élaborées par l'IASB seraient-elles destinées ?
 - (d) Si les normes IASB pour les PME ne traitent pas d'une question de comptabilisation ou d'évaluation particulière à laquelle une entité est confrontée, comment cette entité doit-elle résoudre ce problème ?
 - (e) Une entité appliquant les Normes IASB pour les PME peut-elle choisir de suivre un traitement permis dans une IFRS qui diffère du traitement de la norme IASB pour les PME considérée ?
 - (f) Comment le Conseil doit-il aborder l'élaboration des normes IASB pour les PME ? Dans quelle mesure les concepts et principes ainsi que les commentaires obligatoires liés des IFRS devraient-ils être le fondement des normes à l'intention des PME ?
 - (g) Si les normes IASB pour les PME sont fondées sur les concepts, les principes et les commentaires obligatoires liés dans les IFRS complètes, quelle devrait être la base de modification de ces concepts et principes pour les PME ?
 - (h) Sous quel format les normes IASB pour les PME devraient-elles être publiées ?
- BC7 Lors de ses réunions ultérieurement en 2004, le Conseil a examiné les problèmes soulevés par les personnes ayant répondu au document de réflexion. En décembre 2004 et janvier 2005, le Conseil a pris des décisions provisoires sur la façon de faire progresser le projet. Les réponses au document de réflexion ont mis en exergue une forte demande pour une Norme internationale d'information financière pour les PME (*IFRS pour les PME*) et, dans de nombreux pays, une préférence pour l'adoption de l'IFRS pour les PME à la place de normes élaborées au plan local ou régional. Le Conseil a donc décidé, comme prochaine étape, de publier un exposé-sondage d'une IFRS pour les PME.

Questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation – tables rondes publiques

- BC8 La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion ont dit que des simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation étaient nécessaires mais peu de dispositions spécifiques ont été proposées. Et lorsque des dispositions spécifiques étaient proposées, les commentateurs n'ont pas indiqué en règle générale les transactions particulières ou autres événements ou conditions qui créent le problème de comptabilisation ou d'évaluation pour les PME selon les IFRS ou comment ce problème pourrait être résolu.
- BC9 L'IASB a conclu qu'il avait besoin d'une information complémentaire pour évaluer les simplifications possibles concernant la comptabilisation et l'évaluation. En conséquence, le Conseil a décidé de tenir des réunions sous forme de tables rondes avec les préparateurs et les utilisateurs des états financiers des PME pour discuter de modifications possibles des principes de comptabilisation et d'évaluation figurant dans les IFRS afin de les utiliser dans une IFRS pour les PME. Le Conseil a donné des instructions au personnel technique pour qu'il mette au point et publie un questionnaire qui servirait d'outil pour identifier les problèmes à discuter dans ces tables rondes.
- BC10 Le questionnaire (publié en avril 2005) posait deux questions :
- 1 Quels sont les domaines de simplification possible des principes de comptabilisation et d'évaluation pour les PME ?
 - 2 D'après votre expérience, veuillez indiquer quels sujets traités dans les IFRS pourraient être omis des normes pour les PME car vraisemblablement peu pertinents dans le contexte des PME. S'ils sont pertinents, les normes imposeraient que les PME déterminent la méthode comptable appropriée en se référant aux IFRS applicables.
- BC11 Le Conseil a reçu 101 réponses au questionnaire. Ces réponses ont été discutées avec le Standards Advisory Council (en juin 2005), avec le groupe de travail PME (en juin 2005), avec les Normalisateurs comptables mondiaux (en septembre 2005) et aux tables rondes publiques tenues par le Conseil en octobre 2005. En tout, 43 groupes ont participé aux discussions sous forme de tables rondes avec le Conseil sur une période de deux jours.

Délibérations du Conseil

- BC12 Le groupe de travail de l'IASB s'est réuni en juin 2005 et a établi une série complète de recommandations à présenter au Conseil concernant les dispositions relatives à la comptabilisation, à l'évaluation, à la présentation et à l'information à fournir qui pourraient figurer dans un exposé-sondage d'une IFRS pour les PME. Plus tard en 2005, le Conseil a examiné ces recommandations et les avis exprimés dans les réponses au document de réflexion, au questionnaire, et lors des tables rondes. Pendant ces délibérations, le Conseil a pris des décisions provisoires sur les dispositions à inclure dans l'exposé-sondage.
- BC13 En se fondant sur ces décisions provisoires, lors de la réunion du Conseil en janvier 2006, le personnel technique a présenté une version préliminaire de l'exposé-sondage. Le groupe de travail s'est réuni vers la fin janvier 2006 pour réexaminer ce projet et a préparé un rapport sur ses recommandations à soumettre au Conseil. La discussion du projet par le Conseil a commencé en février 2006 et s'est poursuivie tout au long de 2006. Des projets révisés de l'exposé-sondage ont été préparés pour chaque réunion du Conseil à partir du mois de mai.
- BC14 Cette Base des conclusions expose les principales questions traitées par le Conseil, les autres éventualités prises en considération et les motifs du Conseil justifiant l'acceptation ou le rejet de certaines d'entre elles.

Pourquoi des normes mondiales d'information financière à l'intention des petites et moyennes entités (PME) ?

- BC15 Des normes mondiales d'information financière, appliquées de manière cohérente, renforcent la comparabilité de l'information financière. Les différences de méthodes comptables peuvent obscurcir les comparaisons effectuées par les investisseurs, les prêteurs et d'autres. En aboutissant à la présentation d'une information financière comparable de haute qualité, les normes mondiales d'information financière de haute qualité améliorent l'efficacité de l'affectation et de la fixation du prix des capitaux. Cela est bénéfique non seulement pour les bailleurs de capitaux prêtés ou de capitaux propres mais aussi pour les entités à la recherche de capitaux car leurs coûts de conformité sont réduits et les incertitudes qui affectent leurs coûts du capital sont supprimées. Des normes mondiales améliorent aussi la cohérence et la permanence de la qualité de l'audit et facilitent l'enseignement et la formation.
- BC16 Les avantages des normes mondiales d'information financière ne sont pas limités aux entités dont les titres sont négociés sur des marchés publics de

capitaux. Selon le jugement du Conseil, les petites et moyennes entités, et ceux qui utilisent leurs états financiers, peuvent profiter d'un jeu commun de normes comptables. Des états financiers de PME, comparables d'un pays à un autre, sont nécessaires pour les raisons suivantes :

- (a) Les institutions financières accordent des prêts à travers les frontières et opèrent à l'échelle multinationale. Dans la plupart des juridictions, plus de la moitié de toutes les PME, y compris les très petites, ont contracté des prêts bancaires. Les banquiers se fient aux états financiers lorsqu'ils prennent les décisions de consentir des prêts et en établissant les modalités et les taux d'intérêt.
- (b) Les fournisseurs veulent évaluer la santé financière des acheteurs d'autres pays avant de leur vendre des marchandises ou des services à crédit.
- (c) Les agences de notation financière s'efforcent d'élaborer des notations uniformément à travers les frontières. De même, les banques et autres institutions qui opèrent à travers les frontières élaborent souvent des notations d'une manière similaire aux agences de notation financière. Les chiffres financiers présentés sont d'une importance cruciale pour le processus de notation.
- (d) De nombreuses PME ont des fournisseurs étrangers et utilisent les états financiers d'un fournisseur pour évaluer les perspectives de relations commerciales viables à long terme.
- (e) Les entreprises de capital risque financent les PME au delà des frontières.
- (f) De nombreuses PME ont des investisseurs externes qui ne participent pas à la gestion quotidienne de l'entité. Les normes comptables mondiales pour les états financiers à usage général et la comparabilité en résultant sont particulièrement importantes lorsque ces investisseurs externes sont situés dans une juridiction différente de celle de l'entité et lorsqu'ils ont des participations dans d'autres PME.

L'IASB devrait-il élaborer des normes pour les PME ?

BC17 En décidant d'élaborer une Norme pour les PME, l'IASB avait conscience des questions suivantes :

- (a) Les normes d'information financière pour les PME devraient-elles être élaborées par d'autres ?

- (b) Les normalisateurs comptables nationaux soutiennent-ils l'élaboration d'une IFRS pour les PME par l'IASB ?
- (c) L'élaboration d'une IFRS pour les PME est-elle compatible avec la mission du Conseil ?
- (d) Les IFRS existantes font déjà certaines distinctions pour les PME.

D'autres organismes devraient-ils le faire ?

BC18 Le Conseil a examiné si les normes d'information financière pour les PME seraient mieux élaborées par d'autres, soit globalement, pays par pays, soit peut-être au niveau régional, alors que l'IASB a principalement concentré ses efforts sur des normes à l'intention des entités qui participent aux marchés publics de capitaux. Toutefois, le Conseil a noté que sa mission, telle qu'énoncée dans ses Statuts (voir le paragraphe BC21), ne se limite pas aux normes à l'intention des entités qui participent aux marchés publics de capitaux. Se focaliser uniquement sur ces entités risque probablement de produire des normes ou des pratiques pour d'autres entités (y compris des PME) qui ne répondent peut-être pas aux besoins des utilisateurs externes d'états financiers. Elles ne sont pas cohérentes avec le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASB ou avec les normes, peuvent manquer de comparabilité d'une frontière nationale à une autre ou à l'intérieur d'un pays, et peuvent ne pas permettre une transition facile aux IFRS complètes pour des entités qui souhaitent accéder aux marchés publics de capitaux. Pour ces raisons, le Conseil a décidé d'entreprendre le projet.

Les normalisateurs comptables nationaux soutiennent-ils l'initiative de l'IASB ?

BC19 Les normalisateurs comptables nationaux dans le monde entier soutiennent l'initiative de l'IASB. En septembre 2003, l'IASB a accueilli une réunion des normalisateurs comptables nationaux du monde entier. En vue de cette réunion, le Conseil a mené une enquête auprès d'eux au sujet des normes pour les PME. Les normalisateurs comptables qui ont répondu ont dit, à la quasi-unanimité, que l'IASB devrait élaborer des normes mondiales à l'intention des PME.

BC20 Le Conseil a discuté de l'avancement de son projet relatif aux normes pour les PME lors de réunions ultérieures des normalisateurs comptables nationaux du monde de 2004 à 2006. Les normalisateurs comptables ont continué de soutenir le projet du Conseil.

Une IFRS pour les PME est compatible avec la mission de l'IASB

BC21 L'élaboration d'un jeu de normes pour les PME est compatible avec la mission de l'IASB. Le principal objectif de l'IASB, tel qu'énoncé dans ses Statuts et dans la *Préface aux Normes internationales d'information financière*, est « d'élaborer, dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et applicables dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur les marchés de capitaux du monde, ainsi que les autres utilisateurs de ces informations dans leurs prises de décisions économiques ». Par « jeu unique », on entend que toutes les entités dans des situations semblables dans le monde entier doivent suivre les mêmes normes. Les situations des PME peuvent être différentes de celles d'entités de plus grande taille, publiquement responsables de plusieurs façons, y compris :

- (a) les utilisateurs des états financiers de l'entité et leurs besoins d'information ;
- (b) la façon dont les états financiers sont utilisés ;
- (c) le niveau et l'étendue des compétences comptables disponibles pour l'entité ; et
- (d) la capacité des PME à supporter les coûts pour suivre les mêmes normes que les entités de taille plus grande et publiquement responsables.

Les IFRS existantes comprennent certaines différences pour les entités ne faisant pas appel public à l'épargne

BC22 Les IFRS comprennent plusieurs différences pour les entités dont les titres ne sont pas cotés. Par exemple :

- (a) L'IFRS 8 *Secteurs opérationnels* impose la fourniture d'une information sectorielle uniquement par les entités dont les instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés ou inscrits en vue de la négociation sur un marché public.
- (b) IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* dispense certaines entités mères d'établir des états financiers consolidés si leurs instruments d'emprunt ou de capitaux propres ne sont pas négociés sur un marché public. Des exemptions similaires figurent dans IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et dans IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.

- (c) IAS 33 *Résultat par action* impose la présentation des données du résultat par action uniquement par les entités dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées.

Besoins des divers utilisateurs et considérations sur le rapport coût-avantage

BC23 Le *Cadre* (paragraphe 12) énonce :

L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entité, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Dans l'établissement de normes relatives à la forme et au contenu des états financiers à usage général, les besoins des utilisateurs des états financiers sont primordiaux.

BC24 Les utilisateurs des états financiers des PME peuvent moins s'intéresser à une information dans les états financiers à usage général préparés conformément aux IFRS complètes que les utilisateurs d'états financiers d'entités dont les titres sont cotés en vue de leur négociation sur des marchés publics de valeurs mobilières ou qui ont par ailleurs une responsabilité publique. Par exemple, il se peut que les utilisateurs d'états financiers des PME s'intéressent davantage aux flux de trésorerie à court terme, à la liquidité, à la vigueur du bilan et à la couverture financière, ainsi qu'aux tendances historiques des bénéfices et de la couverture financière, qu'à une information destinée à les aider à effectuer des prévisions de flux de trésorerie, de bénéfices et de valeur d'une entité sur le long terme. Toutefois, les utilisateurs d'états financiers des PME peuvent avoir besoin de certaines informations qui ne sont pas normalement présentées dans les états financiers d'entités cotées. Par exemple, comme alternative aux marchés publics de capitaux, les PME obtiennent souvent des capitaux en provenance d'actionnaires, d'administrateurs et de fournisseurs, et les actionnaires et les administrateurs donnent souvent des actifs personnels en garantie afin que la PME puisse obtenir un financement bancaire.

BC25 Selon le jugement du Conseil, la nature et le degré des différences entre les IFRS complètes et l'IFRS pour les PME doivent être déterminés sur la base des besoins des utilisateurs et l'analyse coût-avantage. En pratique, les avantages procurés par l'application des normes comptables diffèrent entre les entités présentant des états financiers, principalement selon la nature, le nombre d'utilisateurs de leurs états financiers ainsi que leurs besoins d'information. Il se peut que les coûts liés ne diffèrent pas de manière importante. Par conséquent, en cohérence avec le *Cadre*, le Conseil a estimé que le bilan coût-avantage devrait être évalué en rapport avec les besoins d'information des utilisateurs des états financiers d'une entité.

BC26 Le Conseil a fait face à un dilemme en décidant s'il devait élaborer une IFRS pour les PME. D'une part, il estimait que les mêmes concepts d'information financière sont appropriés pour toutes les entités indépendamment de leur responsabilité publique, en particulier les concepts de comptabilisation et d'évaluation des actifs, passifs, produits et charges. Ceci suggérerait qu'un unique jeu de normes comptables conviendrait à toutes les entités, bien que cela n'écarterait pas les différences d'information à fournir fondées sur les besoins des utilisateurs et les considérations coût-avantage. D'autre part, le Conseil a reconnu que les différences selon les types et les besoins des utilisateurs d'états financiers des PME, ainsi que les limitations et le coût des compétences comptables disponibles pour les PME, suggéraient que des normes distinctes conviendraient aux PME. Ces normes distinctes pourraient inclure des contraintes telles qu'un lien permettant de se reporter au *Cadre*, des définitions cohérentes des éléments des états financiers et une focalisation sur les besoins des utilisateurs d'états financiers des PME. Tout bien considéré, le Conseil a conclu que cette dernière approche (normes distinctes) était appropriée.

L'adoption d'une IFRS pour les PME n'implique pas que les IFRS complètes ne soient pas appropriées pour les PME

BC27 Le Conseil estime que l'objectif des états financiers tel qu'énoncé dans le *Cadre* est approprié pour les PME ainsi que pour les entités tenues d'appliquer les IFRS complètes. L'objectif de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entité qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs dans leurs prises de décisions économiques est applicable indépendamment de la taille de l'entité présentant les états financiers. Par conséquent, les normes relatives aux états financiers à usage général d'entités publiquement responsables impliqueraient des états financiers qui répondent aux besoins des utilisateurs des états financiers de toutes les entités, y compris celles qui n'ont pas de responsabilité publique. Le Conseil a connaissance d'études qui indiquent que plus de 50 juridictions imposent ou permettent actuellement aux PME d'appliquer les IFRS complètes.

Objectif de l'IFRS pour les PME proposée

Raisons pour lesquelles la détermination du résultat imposable et la détermination du résultat à distribuer ne sont pas des objectifs spécifiques de l'IFRS pour les PME proposée

- BC28 Les IFRS sont conçues pour s'appliquer aux états financiers à usage général et aux autres informations financières de toutes les entités à but lucratif. Les états financiers à usage général visent à satisfaire les besoins d'information communs à un large éventail d'utilisateurs, tels que les actionnaires, les créanciers, les membres du personnel et la collectivité. Les états financiers à usage général sont destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'information particuliers. Les états financiers à usage général fournissent une information sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.
- BC29 La détermination de l'impôt sur le résultat exige des états financiers spéciaux, conçus pour se conformer aux lois et réglementations fiscales d'une juridiction particulière. De même, le résultat à distribuer d'une entité est défini par les lois et réglementations du pays ou d'une autre juridiction dans lequel elle est domiciliée.
- BC30 L'administration fiscale est souvent un autre utilisateur externe important des états financiers des PME. Presque invariablement, l'administration fiscale a le pouvoir d'exiger l'information dont elle a besoin pour faire face à ses obligations légales en matière d'évaluation fiscale et d'encaissement de l'impôt. L'administration fiscale se réfère souvent aux états financiers comme point de départ pour la détermination du résultat imposable et, dans certains pays, elle a pour politique de minimiser les ajustements du résultat comptable dans le but de déterminer le résultat imposable. Néanmoins, les normes comptables mondiales pour les PME ne peuvent pas traiter de la présentation de l'information fiscale dans les juridictions individuelles. Mais le résultat déterminé en conformité avec *l'IFRS pour les PME* proposée peut servir de point de départ pour la détermination du résultat imposable dans une juridiction donnée au moyen d'un rapprochement aisément mis au point au niveau national. Un rapprochement similaire peut être élaboré pour ajuster le résultat tel qu'évalué par *l'IFRS pour les PME* proposée, au résultat à distribuer selon les lois ou les réglementations nationales.

Raisons pour lesquelles l'objectif de l'*IFRS pour les PME* proposée n'est pas de fournir aux dirigeants propriétaires une information pour les aider à prendre des décisions de gestion

- BC31 Les dirigeants propriétaires utilisent les états financiers des PME à diverses fins. Toutefois, l'objectif de l'*IFRS pour les PME* proposée n'est pas de fournir aux dirigeants propriétaires une information pour les aider à prendre des décisions de gestion. Les dirigeants peuvent obtenir l'information dont ils ont besoin pour exercer leurs activités. (La même chose est vraie pour les IFRS complètes). Néanmoins, les états financiers à usage général répondent souvent aux besoins des dirigeants en fournissant un éclairage sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.
- BC32 Les PME établissent souvent des états financiers uniquement pour l'utilisation des dirigeants propriétaires ou à des fins de déclaration fiscale ou à d'autres fins de déclaration réglementaire ne concernant pas des valeurs mobilières. Les états financiers réalisés uniquement à ces fins ne sont pas nécessairement des états financiers à usage général.

Entités auxquelles l'*IFRS pour les PME* proposée est destinée et celles auxquelles elle ne s'adresse pas

- BC33 L'un des premiers problèmes auquel le Conseil a dû faire face était de décrire la catégorie d'entités à laquelle l'*IFRS pour les PME* proposée serait destinée. Le Conseil a reconnu qu'en fin de compte, les décisions concernant quelles entités devraient appliquer l'*IFRS pour les PME* relèveraient des autorités nationales de réglementation et des organes de normalisation nationaux. Toutefois, une définition claire de la catégorie d'entités pour laquelle l'*IFRS pour les PME* est destinée est essentielle afin que :
- (a) le Conseil puisse décider des normes appropriées pour cette catégorie d'entité ; et
 - (b) les autorités nationales de réglementation, les organismes de normalisation, les entités présentant les états financiers et leurs auditeurs soient informés du champ d'application prévu de l'*IFRS pour les PME*.
- Ainsi, les juridictions comprendront qu'il existe certains types d'entités auxquelles l'*IFRS pour les PME* proposée n'est pas destinée.

BC34 D'après le Conseil, *l'IFRS pour les PME* est appropriée pour une entité n'ayant pas de responsabilité publique. Une entité a une responsabilité publique (et par conséquent, elle devrait utiliser les IFRS complètes) si :

- (a) elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; ou
- (b) elle détient des actifs en qualité de fiduciaire pour de nombreux tiers, tels que banque, entité d'assurance, courtier en valeurs mobilières / société de bourse, fonds commun de placement ou entité de banque d'investissement.

Les entités dont les titres sont négociés sur un marché public ont une responsabilité publique

BC35 Les marchés publics de valeurs mobilières, de par leur nature, rassemblent des entités à la recherche de capitaux et des investisseurs non impliqués dans la gestion de l'entité et qui étudient s'ils doivent ou non fournir des capitaux et à quel prix. Bien que ces investisseurs publics fournissent souvent du capital risque à long terme, ils n'ont pas le pouvoir d'exiger les informations financières qu'ils pourraient trouver utiles pour leur prise de décisions d'investissement. Ils doivent se fier aux états financiers à usage général. La décision d'une entité d'accéder à un marché public de capitaux la rend publiquement responsable – et elle doit fournir des informations financières aux investisseurs externes. Les États reconnaissent cette responsabilité publique en établissant des lois, des règlements et des agences de réglementation qui traitent de la réglementation des marchés et des informations à fournir aux investisseurs sur les marchés publics de valeurs mobilières.

Les institutions financières ont une responsabilité publique

BC36 De même, les banques, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de bourse, caisses de retraite, fonds communs de placement et banques d'investissement sont prêts à détenir et gérer des ressources financières qui leur sont confiées par un large groupe de clients, ou de membres qui ne participent pas à la gestion des entités. Une telle entité agissant à titre fiduciaire public est de ce fait publiquement responsable. Dans la plupart des cas, ces institutions sont réglementées par des lois et des organismes publics.

Les PME qui fournissent un service public essentiel

- BC37 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était, qu'en plus des deux conditions citées au paragraphe BC34, une entité a aussi une responsabilité publique si elle est un service public ou une entité similaire qui fournit un service public essentiel.
- BC38 La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion, ainsi que le groupe de travail, ont fait remarquer que dans de nombreux pays, les entités qui fournissent des services publics peuvent être très petites – par exemple, sociétés de ramassage des ordures, compagnies des eaux, compagnies locales de production ou de distribution d'énergie et sociétés locales de télévision par câble. Les personnes ayant répondu ont fait valoir que la nature des utilisateurs des états financiers, plutôt que la nature de l'activité commerciale, devrait déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les IFRS complètes. Le Conseil a partagé cet avis.

PME importantes du point de vue économique dans leur propre pays

- BC39 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était, qu'en plus des deux conditions citées au paragraphe BC34, une entité a aussi une responsabilité publique si elle est importante du point de vue économique dans son propre pays, sur la base de critères tels que l'actif total, le résultat total, le nombre d'employés, le degré de domination du marché et la nature et l'ampleur des emprunts externes.
- BC40 La plupart des personnes ayant répondu et le groupe de travail ont fait valoir que l'importance économique n'entraîne pas automatiquement la responsabilité publique. La responsabilité publique, selon l'utilisation de ce terme aux paragraphes 1.1 et 1.2, fait référence à l'obligation de rendre compte aux fournisseurs de ressources présentes et potentielles et aux autres personnes extérieures à l'entité qui prennent des décisions économiques mais qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports conçus sur mesure, pour satisfaire à leurs besoins d'information spécifiques. Le Conseil a conclu que l'importance économique peut être plus pertinente que la responsabilité politique et sociétale. La question de savoir si une telle obligation de rendre compte exige des états financiers à usage général en appliquant les IFRS complètes est une question dont il vaut mieux laisser la décision aux juridictions locales.

Approbation par les propriétaires pour appliquer l'IFRS pour les PME proposée

- BC41 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était que 100 % des propriétaires d'une entité de taille petite ou moyenne doivent être d'accord avant que l'entité ne puisse appliquer *l'IFRS pour les PME* proposée. L'objection d'un seul propriétaire d'une entité à l'application de *l'IFRS pour les PME* serait une preuve suffisante de la nécessité pour cette entité de préparer ses états financiers sur la base des IFRS complètes. La plupart des personnes ayant répondu n'ont pas été d'accord. D'après eux, une objection ou même une absence de réponse par un ou plusieurs actionnaires ne rend pas une entité responsable publiquement. Ils ont pensé que les deux critères (a) cotées et (b) institution financière identifie de manière appropriée les entités ayant une responsabilité publique. Le Conseil a estimé ces arguments convaincants.

Les PME qui sont une filiale, une société associée ou une coentreprise d'un investisseur dans une entité appliquant les IFRS

- BC42 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était que si une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée d'une entité ayant une responsabilité publique prépare l'information financière conformément aux IFRS complètes pour répondre aux exigences de l'entité mère, du coentrepreneur ou de l'investisseur, elle devrait être tenue de se conformer aux IFRS complètes, et non à *l'IFRS pour les PME* dans ses états financiers individuels. D'après le Conseil, l'information en conformité avec les IFRS complètes ayant été réalisée à d'autres fins, il serait plus coûteux de préparer un second jeu d'états financiers pour se conformer à *l'IFRS pour les PME*. La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion n'ont pas été d'accord. Beaucoup d'entre eux ont dit que les données conformes aux IFRS produites pour les besoins de la consolidation ou de la mise en équivalence ont un seuil d'importance relative différent de celui qui est nécessaire pour les propres états financiers de l'entité détenue. De plus, ils ont dit que la situation de l'entité, plutôt que celle de son entité mère ou de l'investisseur, devrait déterminer si elle a une responsabilité publique. En conséquence, ils ont fait valoir qu'il serait coûteux et pesant pour l'entité détenue de devoir appliquer les IFRS complètes dans ses propres états financiers. Le Conseil a estimé ces arguments convaincants. Par conséquent, les PME devront vérifier si elles remplissent les conditions pour appliquer *l'IFRS pour les PME* en fonction de leur propre situation, même si elles présentent aussi une information financière conforme aux IFRS complètes pour une entité mère, un coentrepreneur ou un investisseur.

Quantification des critères de taille

- BC43 La définition des PME n'inclut pas de critères de taille quantifiés pour déterminer ce qu'est une petite ou une moyenne entité. Le Conseil a noté que ses normes sont appliquées dans plus de cent pays. Le Conseil a conclu qu'il n'est pas faisable de concevoir des tests de taille quantifiés qui seraient applicables sur le long terme dans tous ces pays. Ceci est en cohérence avec l'approche du Conseil d'établir des normes fondées sur des principes généraux.
- BC44 Pour décider quelles entités doivent être tenues d'appliquer *l'IFRS pour les PME* ou autorisées à le faire, chaque pays peut prescrire des critères de taille quantifiés. De même, une juridiction peut décider que des entités qui sont importantes du point de vue économique dans ce pays doivent être tenues d'appliquer les IFRS complètes plutôt que *l'IFRS pour les PME*.

Caractère adapté de *l'IFRS pour les PME* proposée aux très petites entités dénommées « micro-entités »

- BC45 En décidant du contenu de *l'IFRS pour les PME* proposée, l'IASB s'est concentré sur une entité type comptant environ 50 personnes. Le Conseil a retenu le critère des 50 employés non en tant que test de quantification de taille pour définir les PME, mais plutôt pour l'aider à décider des genres de transactions, d'événements et de conditions que l'on devrait explicitement aborder dans *l'IFRS pour les PME* proposée. L'objectif du Conseil à cet égard était de faire de *l'IFRS pour les PME* un document autonome pour de telles PME types, et aussi pour les entités comprenant moins de 50 employés.
- BC46 Certains prétendent qu'une IFRS pour les PME, conçue pour couvrir les transactions, événements et conditions types de PME comprenant environ 50 employés, ne convient pas à une très petite micro-entité employant une, deux ou trois personnes, qui est tenue, ou choisit, de publier des états financiers à usage général pour des utilisateurs externes. Le Conseil n'a pas été d'accord. Les utilisateurs externes tels que les prêteurs, les fournisseurs, les clients, les agences de notation et les membres du personnel ont besoin de types spécifiques d'informations mais ne sont pas en mesure d'exiger des rapports conçus sur mesure pour satisfaire à leurs besoins d'information particuliers. Ils doivent se fier aux états financiers à usage général. Ceci est aussi vrai pour les micro-entités que pour les PME de taille supérieure. Les états financiers préparés en appliquant *l'IFRS pour les PME* proposée sont destinés à répondre à ces besoins.

- BC47 Certains qui doutent que *l'IFRS pour les PME* proposée convienne aux micro-entités, font valoir que de nombreuses micro-entités préparent uniquement des états financiers pour les présenter à l'administration fiscale dans le but de déterminer le résultat imposable. Comme expliqué plus en détail aux paragraphes BC28 à BC30, la détermination de l'impôt sur le résultat (ainsi que celle du résultat distribuable) exige des états financiers spéciaux, conçus pour se conformer aux lois et réglementations fiscales d'une juridiction particulière.
- BC48 De plus, le Conseil a noté que dans de nombreux pays, les IFRS complètes sont obligatoires pour la totalité ou la plupart des sociétés dont la responsabilité est limitée, y compris les micro-entités. Le Conseil a noté également que de nombreux autres pays autorisent les micro-entités à appliquer les IFRS complètes. Comme mentionné au paragraphe BC27, plus de 50 juridictions ont décidé que les IFRS complètes devraient être obligatoires ou autorisées pour toutes les entités, micro-entités comprises. Si les IFRS complètes ont été estimées appropriées pour toutes les entités, il est donc incontestable que *l'IFRS pour les PME* conviendra aussi. Le guide de projet d'*IFRS pour les PME* est simple et direct. Ce guide peut couvrir des transactions ou situations que les toutes petites PME ne rencontrent pas en règle générale mais le Conseil n'a pas estimé que ceci imposera un fardeau aux micro-entités. L'organisation par sujets de *l'IFRS pour les PME* proposée facilitera, pour les micro-entités, l'identification des aspects de la Norme qui s'appliquent à leur situation.
- BC49 Certains privilégient un ensemble très simple et court de dispositions comptables pour les micro-entités – fondées sur les principes de base de la comptabilité d'engagement (certains suggèrent même la comptabilité de caisse ou une méthode modifiée de la comptabilité de caisse), des principes spécifiques de comptabilisation et d'évaluation pour les transactions les plus simples uniquement, et n'exigeant peut-être qu'un bilan et un compte de résultat accompagnés d'informations limitées dans l'annexe. Le Conseil a reconnu que cette approche pourrait donner lieu à des coûts relativement faibles pour les PME dans leur préparation des états financiers. Toutefois, le Conseil a conclu que les états en résultant ne répondraient pas à l'objectif d'aide à la prise de décisions car ils ne fourniraient pas d'informations utiles sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière de l'entité, qui soient bénéfiques à un large éventail d'utilisateurs dans leur prise de décisions économiques. En outre, le Conseil était persuadé que les états financiers, préparés en utilisant un tel jeu simple et bref de dispositions comptables, pourraient ne pas aider les PME à améliorer leur capacité à obtenir des capitaux. Le Conseil a donc conclu qu'il ne devrait pas élaborer ce type d'IFRS pour les PME.

- BC50 L'IASB n'a pas le pouvoir d'exiger d'une entité qu'elle applique ses normes. La responsabilité en incombe aux législateurs et aux régulateurs. Dans certains pays, le gouvernement a délégué ce pouvoir à un normalisateur indépendant ou à l'organisme comptable professionnel. Ils devront décider quelles entités devraient être tenues d'appliquer *l'IFRS pour les PME* ou autorisées à l'appliquer, ou peut-être celles auxquelles il serait interdit de le faire. Le Conseil estime que *l'IFRS pour les PME* proposée conviendra à toutes les entités qui n'ont pas de responsabilité publique, y compris les micro-entités.

***L'IFRS pour les PME* proposée n'est pas destinée aux petites entités cotées**

- BC51 Des entités, petites ou grandes, dont les instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur des marchés publics de capitaux ont choisi de chercher des capitaux en provenance d'investisseurs externes qui ne participent pas à la gestion de l'activité et qui n'ont pas le pouvoir d'exiger une information qu'ils pourraient trouver utile. Les IFRS complètes ont été conçues pour servir les marchés publics de capitaux en fournissant une information et des guides destinés spécifiquement aux investisseurs et aux créanciers des marchés visés. Certaines de ces informations et certains de ces guides ne sont pas inclus dans le projet d'*IFRS pour les PME*. Le Conseil a conclu, par conséquent, que les IFRS complètes sont appropriées pour une entité ayant une responsabilité publique.
- BC52 Une juridiction qui estime que *l'IFRS pour les PME* est appropriée pour les petites entités cotées dans cette juridiction pourrait intégrer les dispositions de *l'IFRS pour les PME* dans ses normes nationales à l'intention des petites entités cotées. Dans ce cas, toutefois, les états financiers seraient décrits comme conformes au référentiel comptable national. Le projet d'IFRS pour les PME propose de leur interdire de se décrire comme se conformant à l'IFRS pour les PME.

« Petites et moyennes entités (PME) »

- BC53 L'expression « petites et moyennes entités » (PME), telle qu'utilisée par l'IASB, est définie dans la section 1 *Champ d'application* du projet d'*IFRS pour les PME*. De nombreux pays ont élaboré leurs propres définitions du terme pour un large éventail de finalités, y compris la prescription d'obligations en matière de présentation de l'information financière. Souvent, ces définitions nationales ou régionales incluent des critères quantifiés fondés sur le produit des activités ordinaires, les actifs, le

personnel ou d'autres facteurs. Le terme est fréquemment utilisé pour signifier ou comprendre de très petites entités, indépendamment du fait qu'elles publient ou non des états financiers à usage général destinés aux utilisateurs externes.

BC54 L'IASB a considéré s'il devait ou non utiliser un autre terme, et a employé l'expression « entité sans responsabilité publique » (NPPE) pendant quelques mois en 2005. Le Conseil ayant conclu que les IFRS complètes sont nécessaires pour les entités à responsabilité publique, les termes « entité à responsabilité publique » et « entité sans responsabilité publique » avaient un certain attrait. Toutefois, les parties prenantes ont fait valoir que cette expression n'est pas largement reconnue, alors que l'expression « petites et moyennes entités » (PME) est universellement reconnue. De plus, certains ont dit que l'expression « entités sans responsabilité publique » semblait impliquer que les petites entités n'avaient aucune obligation de rendre compte. De plus, en juillet 2005, les Trustees de l'IASC Foundation ont réaffirmé les objectifs de l'IASC Foundation et de l'IASB énoncés dans les Statuts de l'IASC Foundation en ajoutant l'objectif (c), qui emploie l'expression « petites et moyennes entités » :

Les objectifs de l'IASC Foundation sont les suivants :

- (a) élaborer, dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et applicables dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur les marchés de capitaux dans le monde, ainsi que les autres utilisateurs, dans leurs prises de décisions économiques ;
- (b) promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ;
- (c) remplir les objectifs associés aux points (a) et (b), tenir compte, comme il convient, des besoins spécifiques des petites et moyennes entités et des économies émergentes ; et
- (d) amener la convergence des normes comptables nationales, des Normes comptables internationales (IAS) et des Normes internationales d'information financière (IFRS) vers des solutions de haute qualité.

Pour ces raisons, le Conseil a décidé d'utiliser l'expression « petites et moyennes entités ».

Utilisateurs des états financiers des PME disposés à appliquer l'IFRS pour les PME proposée

BC55 *L'IFRS pour les PME* proposée est destinée aux entités sans responsabilité publique qui publient des états financiers à usage général pour les utilisateurs externes. Les principaux groupes d'utilisateurs externes comprennent :

- (a) les banques qui consentent des prêts aux PME.
- (b) les fournisseurs qui vendent aux PME et utilisent les états financiers des PME pour prendre des décisions en matière de crédit et d'établissement des prix.
- (c) les agences de notation financière et d'autres qui utilisent les états financiers des PME pour noter ces dernières.
- (d) les clients de PME qui utilisent les états financiers des PME pour décider de faire ou non des affaires.
- (e) les actionnaires de PME qui ne sont pas aussi les gérants de leurs PME.

Jusqu'à quel point l'IFRS pour les PME proposée doit être un document autonome ?

BC56 Comme expliqué ci-dessus, *l'IFRS pour les PME* proposée est destinée à être un document autonome pour une petite entité typique d'environ 50 employés. Il y aura des cas, cependant, où *l'IFRS pour les PME* imposera ou permettra aux entités de se référer aux IFRS complètes :

- (a) Lorsque l'IFRS prévoit un choix de méthode comptable, le Conseil conclut que les PME devraient avoir les mêmes options. L'option la plus simple est incluse dans le projet d'*IFRS pour les PME* (voir les paragraphes BC108 à BC115). L'autre option ou les autres options sont permises par renvoi aux IFRS.
- (b) Le projet d'*IFRS pour les PME* omet certains sujets comptables qui sont traités dans les IFRS complètes car le Conseil estime qu'il n'est guère probable que les PME types rencontrent de telles transactions (voir les paragraphes BC57 à BC65). Toutefois, le projet comprend des renvois imposant aux PME qui font face à une telle transaction, de se référer à une IFRS particulière ou à une section de l'une d'elles.
- (c) Le projet d'*IFRS pour les PME* énonce que si la norme ne traite pas d'une transaction ou autre événement ou condition, ou prévoit un

renvoi à une autre IFRS, une entité doit choisir une méthode comptable qui permet d'obtenir une information pertinente et fiable. En faisant ce jugement, une entité doit considérer premièrement, les dispositions et les commentaires de *l'IFRS pour les PME* proposée, traitant de questions similaires et liées, et, deuxièmement, les définitions, les critères de comptabilisation et les notions d'évaluation relatives aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges et les principes généraux de la section 2 *Concepts et principes généraux* du projet de norme. Si ces textes ne fournissent pas de guide, l'entité peut se référer aux dispositions et aux commentaires des IFRS, ainsi qu'aux Interprétations des IFRS traitant de questions similaires et liées.

Sujets traités dans les IFRS qui sont omis du projet d'IFRS pour les PME

BC57 Certains sont d'avis que *l'IFRS pour les PME* devrait être complètement autonome, qu'une entité qui l'applique ne devrait jamais avoir à se référer aux IFRS complètes. Le Conseil a conclu que, pour que ceci soit le cas, *l'IFRS pour les PME* devrait être considérablement plus longue que le projet car il faudrait qu'il traite des transactions et circonstances que les PME rencontrent parfois mais non de manière générale. Les paragraphes BC58 à BC65 identifient les sujets qui ne sont pas couverts dans le projet d'*IFRS pour les PME*, mais pour lesquels il inclut un renvoi à l'IFRS pertinente qu'une entité serait tenue d'appliquer si elle faisait face à cette transaction ou situation.

Hyperinflation

BC58 La section 29 *Information financière dans des économies hyperinflationnistes* exigerait que les PME dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste applique IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* pour la préparation et la présentation d'états financiers selon *l'IFRS pour les PME*. Le projet d'*IFRS pour les PME* n'inclut pas de dispositions sur l'information financière dans les économies hyperinflationnistes car il est rare que les PME aient une monnaie fonctionnelle hyperinflationniste.

Paiement fondé sur des actions et réglé en instruments de capitaux propres

- BC59 La section 25 *Paiement fondé sur des actions* imposerait aux PME d'appliquer IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* pour évaluer les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instrument de capitaux propres, ainsi que pour fournir les informations pertinentes imposées par IFRS 2. Le Conseil estime qu'il est rare que les PME effectuent de telles transactions.

Agriculture

- BC60 La section 35 *Activités spécialisées* imposerait aux PME se livrant à des activités agricoles d'appliquer le modèle de la juste valeur des paragraphes 10 à 29 de IAS 41 *Agriculture* pour comptabiliser les actifs biologiques dont la juste valeur peut être facilement déterminée, et de fournir toutes les informations liées imposées par IAS 41. Bien que de nombreuses entités qui assument des activités agricoles soient des PME, il n'est guère probable que les PME types se livrent à de telles activités.

Rapports financiers intermédiaires

- BC61 La section 37 *Information financière intermédiaire* donnerait aux PME qui publient un rapport financier intermédiaire décrit comme se conformant à *l'IFRS pour les PME*, le choix d'appliquer, soit IAS 34 *Information financière intermédiaire*, soit l'ensemble des dispositions de *l'IFRS pour les PME* proposée. Le Conseil a conclu que la plupart des PME n'émettraient pas de rapports financiers intermédiaires ou bien émettraient des rapports financiers intermédiaires non décrits comme étant conformes à *l'IFRS pour les PME*.

Bailleur comptabilisant des contrats de location-financement

- BC62 La section 19 *Contrats de location* exigerait que les PME qui sont bailleuses dans un contrat de location-financement appliquent les paragraphes 36 à 46 de IAS 17 *Contrats de location* et communiquent les informations liées imposées par IAS 17. De nombreux bailleurs liés par un contrat de location-financement sont vraisemblablement des institutions financières ayant une responsabilité publique et qui ne seraient donc pas qualifiées pour appliquer *l'IFRS pour les PME* proposée.

Résultat par action

- BC63 La section 34 *Résultat par action* n'imposerait pas à une PME de présenter le montant du résultat par action. Toutefois, si la PME décide de communiquer son résultat par action, la section 34 lui imposerait de suivre les dispositions de IAS 33 *Résultat par action*.

Information sectorielle

- BC64 La section 31 *Information sectorielle* n'imposerait pas aux PME de présenter d'information sectorielle. Toutefois, si les PME décident de communiquer une information sectorielle, la section 31 leur imposerait de suivre les dispositions de la Norme IFRS 8 *Secteurs opérationnels*.

Assurance

- BC65 Du fait qu'un assureur détient des actifs à titre fiduciaire pour un vaste groupe de tiers, il a une responsabilité publique et n'entre donc pas dans la définition des PME figurant au paragraphe 1.1. *L'IFRS pour PME* proposée n'est pas destinée aux assureurs et ne doit pas être mise à leur disposition.

Raisons pour lesquelles le *Cadre*, les principes et les commentaires obligatoires des IFRS existantes sont le point de départ approprié pour l'élaboration de l'*IFRS pour les PME* proposée

- BC66 Le projet d'*IFRS pour les PME* a été élaboré :
- (a) en extrayant des IFRS (y compris les Interprétations), les notions fondamentales du *Cadre* ainsi que les principes et les commentaires obligatoires correspondants, et
 - (b) en considérant les modifications appropriées à la lumière des besoins des utilisateurs et des considérations du rapport coût-avantage.
- BC67 Le Conseil a estimé que cette approche est appropriée car les besoins des utilisateurs d'états financiers de PME sont similaires, en de nombreux points, aux besoins des utilisateurs d'états financiers d'entités ayant une responsabilité publique. Par conséquent, les IFRS complètes sont le point de départ logique pour l'élaboration d'une *IFRS pour les PME*.

BC68 Le Conseil a rejeté l'autre approche du « nouveau départ » car elle aurait donné lieu à différents objectifs de rapports financiers, diverses caractéristiques qualitatives d'information financière, différentes définitions des éléments d'états financiers, et différentes notions de comptabilisation et d'évaluation. Le Conseil a conclu qu'une approche « nouveau départ » serait longue, coûteuse et finalement vaine. Ceci s'explique car le Conseil estime qu'il y a une convergence suffisante des besoins des utilisateurs concernant les états financiers à usage général d'entités avec ou sans responsabilité publique.

BC69 Plusieurs sections du projet d'*IFRS pour les PME* ont trait aux projets actuellement à l'ordre du jour de l'IASB. Des Exposés-sondages ont été publiés pour chacun de ces projets. Ils comprennent :

- (a) La section 3 *États financiers Présentation* se rapporte à l'Exposé-sondage des amendements proposés à IAS 1 – *Présentation révisée*.
- (b) La section 18 *Regroupements d'entreprises et goodwill* se rapporte à l'Exposé-sondage des amendements proposés à IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*.
- (c) La section 20 *Provisions et éventualités* se rapporte à l'Exposé-sondage des amendements proposés à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.
- (d) La section 24 *Coûts d'emprunt* se rapporte à l'Exposé-sondage des amendements proposés à IAS 23 *Coûts d'emprunt*.
- (e) Les définitions du glossaire des passifs et des capitaux propres ont trait à l'Exposé-sondage des amendements proposés à IAS 32 et IAS 1 – *Instruments financiers remboursables au gré du porteur à la juste valeur et obligations générées lors de la liquidation*.

Les exposés-sondages étant des propositions sur lesquelles la procédure établie par l'IASB n'est pas encore achevée, le point de départ de l'élaboration de l'*IFRS pour les PME* est les IFRS existantes qui ne reflètent pas les modifications en question proposées.

Simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation

BC70 Les paragraphes BC71 à BC93 expliquent les simplifications importantes que le Conseil propose d'apporter aux principes de comptabilisation et d'évaluation des IFRS et les raisons de ces propositions. Le Conseil a discuté aussi d'autres simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation mais a décidé de ne pas les adopter (voir les paragraphes BC94 à BC107).

Instruments financiers

- BC71 De nombreuses personnes ont dit que les dispositions de IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* étaient lourdes pour les PME. Ils ont cité comme étant particulièrement pesantes pour les PME les complexités de la classification d'instruments financiers en quatre catégories, les tests de « rétrocession » et « d'implication continue » en vue de la décomptabilisation, et les calculs détaillés nécessaires pour remplir les conditions de la comptabilité de couverture. Le Conseil a convenu que les simplifications de IAS 39 sont appropriées pour les PME.
- BC72 Une grande partie de la complexité de IAS 39 provient de la possibilité accordée aux entités de choisir à partir d'une gamme d'attributs d'évaluation relatifs aux instruments financiers. Ces choix réduisent la comparabilité et imposent la complexité de l'évaluation. Le projet d'*IFRS pour les PME* accroît la comparabilité et réduit la complexité en définissant un attribut d'évaluation par défaut et en limitant l'emploi d'autres attributs d'évaluation.
- BC73 Les principales simplifications proposées dans le projet d'*IFRS pour les PME* sont les suivantes :
- (a) *Classification d'instruments financiers.* Les instruments financiers qui répondent à des critères spécifiques, sont évalués au coût ou au coût amorti, et tous les autres sont évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat. Les classifications de IAS 39 disponibles à la vente et détenus jusqu'à l'échéance ne sont pas disponibles, réduisant ainsi les complexités associées aux deux catégories supplémentaires, y compris l'évaluation des intentions, les prévisions de flux de trésorerie, et les « pénalités » comptables dans certains cas.
 - (b) *Décomptabilisation.* Le projet propose un principe de décomptabilisation simple. Ce principe ne se fonde pas sur les dispositions de « rétrocession » et d'« implication continue » qui s'appliquent à la décomptabilisation selon IAS 39. Ces dispositions sont complexes et se rapportent à des transactions de décomptabilisation auxquelles les PME ne se livrent pas en règle générale.
 - (c) *Comptabilité de couverture.* Le projet se concentre sur les types de couverture que les PME sont susceptibles d'effectuer, spécifiquement des couvertures :
 - du risque de taux d'intérêt d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ;

- du risque de taux de change ou du risque de taux d'intérêt dans un engagement ferme ou une transaction prévue hautement probable ;
- du risque de prix d'une marchandise que l'entité détient ou dans un engagement ferme ou une transaction prévue hautement probable pour acheter ou vendre une marchandise ; ou
- du risque de change lors d'un placement net dans une opération à l'étranger.

BC74 En ce qui concerne la comptabilité de couverture, le projet d'*IFRS pour les PME* imposerait la comptabilisation et l'évaluation périodique de l'inefficacité de la couverture, mais selon des conditions moins rigoureuses que celles stipulées dans IAS 39. En particulier, l'inefficacité est comptabilisée et évaluée à la fin de la période de reporting et il est mis fin à la comptabilité de couverture prospectivement à partir de ce moment pour les couvertures qui ne remplissent plus les conditions de la comptabilité de couverture. IAS 39 imposerait la cessation de la comptabilité de couverture de manière prospective à partir de la date à laquelle les conditions n'étaient plus remplies, disposition que les PME trouvent souvent pesantes, disent-elles.

BC75 En alternative à ces tests d'efficacité simplifiés, le Conseil a examiné une approche adoptée dans la norme US SFAS 133 *Comptabilisation des instruments dérivés et des activités de couverture* désignée sous le nom de « méthode du raccourci ». Selon cette méthode, l'*IFRS pour les PME* imposerait des conditions rigoureuses lors de la désignation d'une relation de couverture avec une efficacité de couverture ultérieure assumée sans avoir besoin d'évaluer l'inefficacité. Le Conseil a conclu que les tests d'efficacité simplifiés sont préférables à la « méthode du raccourci » pour deux raisons principales :

- (a) La comptabilisation en résultat de toute l'inefficacité de la couverture est un principe fondamental de IAS 39. La « méthode du raccourci » est incompatible avec ce principe.
- (b) Pour être en mesure de supposer que la possibilité de l'inefficacité de la couverture est nulle ou négligeable, les caractéristiques clés de l'instrument de couverture et de l'élément couvert, y compris la durée, devraient concorder, et il pourrait ne pas y avoir de termes conditionnels. En conséquence, la comptabilité de couverture serait interdite si l'instrument de couverture est payable d'avance ou non-remboursable au gré du porteur ou possède d'autres caractéristiques de résiliation anticipée ou de prolongation. Une telle disposition rendrait, en effet, la comptabilité de couverture impossible en

pratique pour de nombreuses PME, et peut-être pour la plupart d'entre elles.

BC76 La section 11 diffère de IAS 39 en ce qui a trait à la comptabilité de couverture sur les points suivants :

- (a) La comptabilité de couverture ne peut pas être réalisée en utilisant des instruments d'emprunt ou de capitaux propres (« instruments de trésorerie ») en tant qu'instruments de couverture. IAS 39 autorise ceci pour une couverture d'un risque de monnaie étrangère. Toutefois, le même effet sur le résultat peut être réalisé en évaluant l'instrument de trésorerie à la juste valeur, ce que la section 11 exige pour certains instruments de trésorerie et le permet pour d'autres. En règle générale, les PME vendent l'instrument de couverture en trésorerie lorsque la relation de couverture prend fin.
- (b) La comptabilité de couverture ne peut pas être réalisée avec une stratégie de couverture fondée sur des options. La couverture avec options impliquant un coût, les PME sont plus susceptibles d'utiliser des contrats à terme de gré à gré comme instruments de couverture que des options.
- (c) La comptabilité de couverture pour les portefeuilles n'est pas permise. Les portefeuilles de couverture ajoutent une complexité comptable considérable en raison de la nécessité de réévaluer l'ensemble des éléments couverts individuellement à la juste valeur, pour faire en sorte que les montants appropriés soient décomptabilisés lors de la vente de l'instrument et pour s'assurer que l'amortissement est approprié lorsqu'un instrument n'est plus couvert.

Le Conseil ne pense pas que ces simplifications affecteront les PME de façon défavorable car ce ne sont pas des stratégies de couverture typiques des PME.

BC77 Les contrats d'achat, de vente, de location ou d'assurance d'un élément non financier, tel qu'une marchandise, un stock, un bien, une installation ou un matériel sont comptabilisés en tant qu'instruments financiers dans le champ d'application de la section 11 s'ils peuvent entraîner une perte pour l'acheteur, le vendeur, le bailleur, le preneur ou la partie assurée par suite de clauses contractuelles qui ne sont pas liées aux variations du prix de l'élément non financier, aux variations des cours de change, ou à un non-paiement par l'une des contreparties. De tels contrats sont comptabilisés comme des instruments financiers car leurs caractéristiques comprennent une composante de risque financier qui modifie le montant du règlement du contrat qui n'est pas lié à l'achat ou à la vente ou à la location ou à l'assurance de l'élément non financier.

BC78 La section 11 se propose de donner aux PME le choix de suivre la section 11 ou IAS 39 pour la comptabilisation de l'ensemble de leurs instruments financiers. Les raisons du Conseil de proposer ce choix dans ce cas sont les suivantes :

- (a) Bien que la section 11 propose une approche plus simple de la comptabilisation des instruments financiers que IAS 39, certaines des simplifications impliquent l'élimination d'options qui sont disponibles aux sociétés à responsabilité publique selon IAS 39, par exemple :
 - (i) la classification disponible à la vente et l'option disponible à la vente ;
 - (ii) la classification détenus jusqu'à l'échéance ;
 - (iii) une approche d'implication continue jusqu'à la décomptabilisation (c'est-à-dire, la décomptabilisation partielle) ; et
 - (iv) l'utilisation de la comptabilité de couverture pour les couvertures autres que les quatre types identifiés au paragraphe BC73(c).

En général, le projet d'*IFRS pour les PME* permettrait aux PME d'avoir les mêmes options de méthodes comptables que dans les IFRS complètes.

- (b) Du fait que la catégorie par défaut proposée pour les instruments financiers est la juste valeur par le biais du compte de résultat selon *l'IFRS pour les PME*, et que le coût ou le coût amorti n'est permis que lorsque des conditions spécifiées sont réunies, certains éléments évalués au coût ou au coût amorti selon IAS 39 en raison de leur nature seraient évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat selon *l'IFRS pour les PME*. Certaines PME pourraient trouver pesante cette valorisation à la juste valeur.
- (c) Une entité prend parfois ce qu'elle considère comme une « participation stratégique » dans des instruments de capitaux propres émis par une autre entité, dans l'intention d'établir ou de maintenir sur le long terme une relation opérationnelle avec l'entité dans laquelle une participation est prise. Ces entités estiment généralement que la classification disponible à la vente de IAS 39 est appropriée pour rendre compte des participations stratégiques. Selon le projet d'*IFRS pour les PME*, toutefois, ces participations stratégiques devraient être comptabilisées à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

- (d) Les dispositions de décomptabilisation du projet d'*IFRS pour les PME* ne donneraient pas lieu à la décomptabilisation de nombreuses titrisations et transactions d'affacturage que les PME peuvent conclure, tandis que IAS 39 donnerait lieu à la décomptabilisation.

Dépréciation du goodwill

- BC79 Dans leurs réponses au questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation et lors des tables rondes, de nombreux préparateurs et auditeurs d'états financiers de PME ont dit que les dispositions figurant dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* en vue d'un calcul annuel de la valeur recouvrable de goodwill sont onéreuses pour les PME en raison des compétences et frais impliqués. Ils ont proposé, en alternative, que les PME soient tenues de calculer la valeur recouvrable de goodwill uniquement si la dépréciation est indiquée. Ils ont proposé, en outre, que l'*IFRS pour les PME* inclue une liste d'indicateurs de la dépréciation du goodwill, à titre de guide pour les PME. Le Conseil a été d'accord avec ces propositions. Le projet d'*IFRS pour les PME* propose une approche par indicateurs et inclut une liste d'indicateurs fondée tant sur des sources d'information internes qu'externes.
- BC80 Certaines personnes ayant répondu au questionnaire et certains des participants aux tables rondes ont proposé d'exiger l'amortissement du goodwill sur une période maximum précisée. En règle générale, les propositions s'échelonnaient de 10 à 20 ans. Elles ont fait valoir que l'amortissement est une méthode plus simple que l'approche par dépréciation, même déclenchée par des indicateurs. Le Conseil n'a pas été d'accord avec cette proposition pour trois raisons principales :
- (a) Une approche par l'amortissement exige tout de même l'évaluation de la dépréciation, elle est donc en fait plus complexe qu'une évaluation de la dépréciation déclenchée par des indicateurs.
 - (b) L'amortissement est l'affectation systématique du coût (ou du montant réévalué) d'un actif, net de toute valeur résiduelle, pour refléter la consommation au cours du temps des avantages économiques futurs inclus dans cet actif sur sa durée d'utilité. Par sa nature, le goodwill a souvent une durée de vie indéterminée. Ainsi, s'il n'y a pas de limite prévisible à la période durant laquelle une entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs inclus dans un actif, l'amortissement de cet actif sur, par exemple, une période maximale déterminée de façon arbitraire ne représenterait pas fidèlement la réalité économique.

- (c) Lorsque l'IASB élaborait l'IFRS 3 et les amendements liés à IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, la plupart des utilisateurs d'états financiers ont dit qu'ils trouvaient peu de contenu aux informations relatives à l'amortissement du goodwill sur un nombre d'années arbitraire.

Traitement de tous les frais de recherche et développement en charges

- BC81 IAS 38 impose que tous les frais de recherche soient comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus, mais les frais de développement encourus après que le projet ait été considéré comme commercialement viable doivent être inscrits à l'actif. De nombreux préparateurs et auditeurs d'états financiers des PME disent que les PME n'ont pas les ressources pour apprécier si un projet est commercialement viable sur une base continue et, de plus, l'incorporation partielle des frais de développement ne fournit pas d'information utile. Les responsables de prêts bancaires ont dit au Conseil que l'information sur les frais de développement incorporés ne présente guère d'intérêt pour eux, et qu'ils ne tiennent pas compte de ces frais lors de leurs prises de décision d'octroyer des prêts.
- BC82 Le Conseil a accepté ces avis, et le projet d'*IFRS pour les PME* propose un choix de méthode comptable (non disponible selon IAS 38) pour le traitement de tous les frais de recherche et développement en charges. Inversement, les PME seraient autorisées à appliquer les dispositions de IAS 38 par renvoi à cette Norme.

Méthode du coût pour les entreprises associées et les coentreprises

- BC83 IAS 28 impose à une entité de comptabiliser ses participations dans des entreprises associées par la méthode de la mise en équivalence. IAS 31 permet à une entité de comptabiliser ses participations dans des entreprises contrôlées conjointement soit par la méthode de la mise en équivalence, soit par la méthode de l'intégration proportionnelle. De nombreux préparateurs d'états financiers des PME ont mis en doute l'utilité de ces deux méthodes comptables et ont dit au Conseil que les PME ont une difficulté particulière à appliquer ces méthodes en raison de l'incapacité à obtenir les informations exigées et de la nécessité de se conformer à des méthodes comptables et des dates de présentation des états financiers. À leur avis, la méthode du coût, qui est autorisée selon IAS 28 et IAS 31 dans la comptabilisation de participations dans des entreprises associées et des coentreprises dans les états financiers distincts de l'investisseur, devrait être permise également

selon *l'IFRS pour les PME* dans les états financiers consolidés de l'investisseur. Les prêteurs ont indiqué, en règle générale, que l'information présentée selon la méthode de la mise en équivalence et de l'intégration proportionnelle est d'un usage limité pour eux car elle n'est pas utile dans l'appréciation soit des flux de trésorerie futurs, soit de la garantie du prêt. Les justes valeurs sont plus pertinentes à ces fins. En reconnaissant les problèmes spécifiques des PME dans l'application des méthodes de la mise en équivalence et de l'intégration proportionnelle, ainsi que la pertinence des justes valeurs pour les prêteurs, le Conseil a conclu que les PME devraient être autorisées à appliquer soit la méthode du coût, soit la méthode de la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Impôts sur le résultat – approche « des différences temporaires plus »

- BC84 Dans leur réponse au questionnaire et lors des tables rondes, de nombreux préparateurs et auditeurs des états financiers de PME ont dit que l'approche de la différence temporelle pour la comptabilisation des impôts sur le résultat dans IAS 12 *Impôts sur le résultat* est d'une mise en œuvre difficile pour les PME. Ils ont déclaré que les PME ne préparent pas couramment des « bilans fiscaux » et, généralement, ne suivent pas les bases fiscales de nombreux actifs. Certains ont préconisé une méthode de comptabilisation des impôts sur le résultat, celle des « impôts courants exigibles », au titre de laquelle les PME ne comptabiliseraient les impôts différés.
- BC85 Le Conseil n'a pas soutenu l'approche des « impôts courants exigibles » pour les raisons expliquées au paragraphe BC102. Cependant, tout en estimant que le principe de la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé est approprié pour les PME, le Conseil a conclu aussi que la mise en œuvre de ce principe pourrait être simplifiée pour les PME. La section 28 du projet d'*IFRS pour les PME* applique « l'approche de la différence temporelle » de IAS 12 concernant la comptabilisation des impôts différés. Toutefois, elle explique les différences temporelles en termes de « différences temporaires », ce que de nombreuses PME et leurs auditeurs ne trouvent pas pesant pour les PME, et elle ajoute des dispositions pour comptabiliser des impôts différés dans plusieurs cas supplémentaires. Eu égard à la comptabilisation initiale d'impôts différés lors de la première adoption de *l'IFRS pour les PME*, le projet propose un allègement pour les PME si la comptabilisation d'impôts différés impliquait un coût ou effort excessif. La section 28 n'inclut pas d'exception à la comptabilisation d'impôts différés sur des bénéfices non distribués de filiales, de succursales, d'entreprises associées et de coentreprises nationales car cette exception n'est pas compatible avec les principes généraux simplifiés des paragraphes 28.15 et 28.16.

Moins de juste valeur pour l'agriculture

BC86 Certains préparateurs et auditeurs des états financiers de PME se livrant à des activités agricoles ont dit que le modèle de la « juste valeur par le biais du compte de résultat » est pesant pour les PME, en particulier lorsqu'il s'applique aux actifs biologiques des PME opérant sur des marchés inactifs ou dans des pays en voie de développement. Ils ont dit que la présomption figurant dans IAS 41 que la juste valeur peut être estimée pour les actifs biologiques et que le produit agricole n'est pas réaliste en ce qui concerne les actifs biologiques de certaines PME. Certains ont proposé que les PME soient autorisées à appliquer un modèle du « coût – amortissement – dépréciation » pour de tels actifs. Le Conseil n'a pas soutenu cette approche pour les raisons indiquées au paragraphe BC103. Toutefois, le Conseil a conclu, tant à cause des problèmes d'évaluation dans des marchés inactifs et des pays en voie de développement que pour des raisons de coût-avantage, que les PME devraient être tenues d'appliquer le modèle de la juste valeur par le biais du compte de résultat, uniquement lorsque la juste valeur est facile à déterminer sans coût ou effort excessif. Lorsque tel n'est pas le cas, le Conseil a conclu que les PME devraient suivre le modèle du « coût – amortissement – dépréciation ».

Avantages du personnel – régimes à prestations définies

BC87 Le Conseil avait initialement prévu de ne pas inclure dans *l'IFRS pour les PME* proposée de commentaires sur la comptabilisation de régimes à prestations définies, au motif que peu de PME ont de tels régimes. *L'IFRS pour les PME* aurait inclus un renvoi aux dispositions de IAS 19 *Avantages du personnel* pour les PME « atypiques » qui auraient de tels régimes. Toutefois, de nombreuses personnes ont dit au Conseil que dans certains pays, la législation impose aux PME de fournir des avantages aux membres du personnel selon des modalités équivalentes à celles d'un régime de retraite à prestations définies (par exemple, paiements pour ancienneté fondés sur des salaires futurs). Ils ont recommandé que *l'IFRS pour les PME* inclue des dispositions comptables relatives à de tels régimes fondées sur celles figurant dans IAS 19 mais sous une forme simplifiée. Le Conseil a partagé cet avis.

BC88 Une des principales complexités de IAS 19 est la comptabilisation des profits et pertes actuariels. Selon IAS 19, une entité peut :

- (a) comptabiliser intégralement les profits et pertes actuariels en résultat lorsqu'ils se produisent.

- (b) comptabiliser intégralement les profits et pertes actuariels directement en capitaux propres lorsqu'ils se produisent, mais uniquement si l'entité présente ces profits et pertes dans un état intitulé « état de produits et charges comptabilisés » qui n'inclut pas de transactions en capitaux propres avec les propriétaires (c'est-à-dire, absence d'état traditionnel des variations des capitaux propres).
- (c) amortir l'excédent des profits et pertes actuariels sur le montant le plus élevé entre :
 - (i) 10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à cette date (avant déduction des actifs du régime) et
 - (ii) 10 % de la juste valeur des actifs du régime à cette date

(avec les limites calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies) divisé par la durée de vie de travail moyenne restante des membres du personnel.
- (d) comptabiliser les profits et pertes actuariels en résultat en appliquant toute méthode systématique qui aboutit à une comptabilisation plus rapide que (c) ci-dessus.

BC89 Le projet d'*IFRS pour les PME* propose d'imposer la méthode (a) – comptabilisation immédiate en résultat. Des quatre méthodes identifiées au paragraphe précédent, cette méthode est la plus simple à mettre en œuvre par les PME. La méthode (b) exige la préparation d'un état financier que la plupart des PME ne préparent pas normalement. Les méthodes (c) et (d) imposent le suivi de données sur de nombreuses années et des calculs annuels. En outre, les utilisateurs d'états financiers ont généralement dit au Conseil qu'ils trouvent que la comptabilisation immédiate [méthode (a)] fournit l'information la plus compréhensible et la plus utile, en plus de sa simplicité.

BC90 Certains préparateurs d'états financiers des PME ont exprimé un soutien pour la comptabilisation de profits et pertes actuariels directement en capitaux propres. Ce n'est pas la méthode (b). Ce n'est pas non plus ce qui est permis actuellement par IAS 19, suite aux amendements apportés à IAS 19 émis en décembre 2004. Ces amendements exigent que les profits et pertes actuariels fassent partie des capitaux propres uniquement après leur comptabilisation dans un compte de résultat comptabilisé. Le Conseil n'a pas été en faveur de l'introduction d'une nouvelle option dans *l'IFRS pour les PME* proposée – la comptabilisation directe en capitaux propres évitant un compte de résultat comptabilisé.

Paiement fondé sur des actions

- BC91 IFRS 2 fournit un allègement pour les PME et cet allègement est reporté dans le projet d'*IFRS pour les PME*. Pour les transactions, dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, effectuées avec des membres du personnel, IFRS 2 impose généralement une évaluation par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. Toutefois, si l'entité n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués à la date d'évaluation, IFRS 2 prévoit l'évaluation des instruments de capitaux propres à leur valeur intrinsèque. En élaborant le projet d'*IFRS pour les PME*, le Conseil a conclu que IFRS 2 fournit des simplifications appropriées pour les PME.

Contrats de location

- BC92 Le paragraphe 19.8 impose à un preneur d'évaluer les droits et obligations au titre d'un contrat de location-financement à un montant égal à la juste valeur du bien loué. IAS 17 *Contrats de location* impose à une entité dans la même situation d'effectuer deux évaluations, tant à la juste valeur du bien loué qu'à la valeur actuelle des paiements minimums au titre de la location, et d'appliquer la plus faible des deux. Ainsi, la section 19 *Contrats de location* conserve le principe de comptabilisation fondamental de IAS 17, tout en simplifiant l'évaluation.

Transition à l'*IFRS pour les PME*

- BC93 IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière*, impose aux premiers états financiers IFRS d'une entité de comporter au moins un exercice présenté à titre comparatif selon les IFRS. Des préparateurs et auditeurs d'états financiers de PME ont expliqué au Conseil qu'une disposition imposant la préparation de données d'une période antérieure retraitées dans tous les cas serait pesante pour les PME qui adoptent l'*IFRS pour les PME* pour la première fois. Ainsi, le projet d'*IFRS pour les PME* propose une exemption pour « impossibilité ». De même, il prévoit une exemption pour impossibilité en ce qui concerne certaines dispositions en vue du retraitement du bilan d'ouverture.

Simplifications examinées mais non adoptées

- BC94 En élaborant le projet d'*IFRS pour les PME*, le Conseil a envisagé des simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation qu'il a décidé de ne pas adopter. Certaines de ces simplifications potentielles ont été identifiées dans les normes comptables nationales existantes pour les PME. Certaines ont été proposées par les parties prenantes du Conseil dans leurs réponses au document de réflexion ou au questionnaire de 2005 relatif à la comptabilisation et à l'évaluation. Ces propositions, et les raisons du Conseil motivant leur rejet sont décrites aux paragraphes BC95 à BC107.

Ne pas exiger de tableau des flux de trésorerie

- BC95 Certains ont suggéré que le Conseil ne devrait pas imposer aux PME de préparer un tableau des flux de trésorerie. Certains de ceux qui étaient de cet avis estimaient que la préparation d'un tableau des flux de trésorerie est pesante. Certains ont fait valoir que les utilisateurs d'états financiers des PME ne trouvent pas utile le tableau des flux de trésorerie.
- BC96 Le Conseil a noté que si un bilan (indiquant les montants pour le début et la fin de la période de reporting) et un compte de résultat comparatifs sont disponibles, la préparation d'un tableau de flux de trésorerie n'est pas une tâche difficile, longue ou coûteuse. Les Cadres comptables de la plupart des juridictions imposent que de vastes groupes d'entités, y compris les PME, préparent un tableau des flux de trésorerie. De plus, la grande majorité de prêteurs et autres utilisateurs d'états financiers de PME qui ont communiqué avec le Conseil, y compris notamment des prêteurs et des créanciers à court terme, ont indiqué que le tableau des flux de trésorerie leur est utile.

Traiter tous les contrats de location comme des contrats de location simple

- BC97 Selon IAS 17, les droits et obligations d'un preneur selon un contrat de location ne sont pas comptabilisés au bilan si le contrat de location est classé comme contrat de location simple. Bien que les preneurs obtiennent des droits et encourent des obligations en vertu de tous les contrats de location, les contrats de location-financement créent des obligations substantiellement équivalentes à celles qui sont générées lorsqu'un actif est acheté à crédit. L'information sur de tels actifs et obligations est importante pour les décisions d'accorder des prêts et d'autres crédits. Les prêteurs disent de façon constante qu'ils ne veulent pas d'« obligations hors bilan ».

Traiter tous les régimes d'avantages du personnel comme des régimes à cotisations définies

- BC98 Comme pour les contrats de location, les utilisateurs d'états financiers sont concernés au sujet des « obligations hors bilan ». Comme noté au paragraphe BC87, de nombreuses juridictions imposent légalement aux PME de fournir des avantages qui sont l'équivalent d'un régime de retraite à prestations définies, par exemple, des avantages d'ancienneté. Les utilisateurs d'états financiers de PME disent de façon constante que l'information sur le statut de financement de ces obligations leur est utile et est importante pour eux.

Méthode du contrat à l'achèvement pour les contrats à long terme

- BC99 La méthode du contrat à l'achèvement peut produire un résultat comptable potentiellement trompeur pour un entrepreneur ayant des contrats à long terme, certaines années enregistrant de gros bénéfices et d'autres de grosses pertes. De nombreux entrepreneurs en bâtiment sont des PME. La fluctuation entre les années de gros profits et les années de grosses pertes peut être amplifiée pour les PME car elles ont tendance à avoir moins de contrats que les grandes entités. Des utilisateurs d'états financiers ont dit au Conseil que, pour un entrepreneur à long terme, la méthode du pourcentage d'avancement fournit une information qu'ils trouvent plus utile que la méthode du contrat à l'achèvement.

Moins de provisions

- BC100 Les provisions sont des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. En dépit des incertitudes, ce sont des obligations qui ont satisfait aux critères de comptabilisation du passif. Les utilisateurs d'états financiers des PME disent de manière constante qu'ils veulent que ces obligations soient comptabilisées au bilan, après explication des incertitudes quant à l'évaluation.

Non-comptabilisation du paiement fondé sur des actions

BC101 La non-comptabilisation n'est pas cohérente avec les définitions des éléments des états financiers, notamment une charge. De plus, les utilisateurs d'états financiers sont en général d'avis que les paiements fondés sur des actions attribués aux membres du personnel doivent être comptabilisés comme des charges de rémunération car (a) ils sont prévus comme une rémunération, (b) ils impliquent de donner quelque chose de valeur en échange de services, et (c) la consommation des services du personnel reçus est une charge. Cependant, la section 25 *Paiement fondé sur des actions* propose de conserver les dispositions de IFRS 2 pour une évaluation simplifiée pour les PME qui appliquent la méthode de la valeur intrinsèque.

Non-comptabilisation des impôts différés

BC102 Certaines personnes ayant répondu au questionnaire et certains des participants aux tables rondes ont soutenu la « méthode comptable de l'impôt exigible » en ce qui concerne l'impôt sur le résultat. Selon cette méthode, seuls les impôts sur le résultat actuellement à payer ou à rembourser sont comptabilisés, les impôts différés ne sont pas comptabilisés. De nombreux utilisateurs des états financiers de PME ne sont pas d'accord avec la méthode de l'impôt exigible. Ils font remarquer que les impôts différés sont des passifs (ou parfois des actifs) pouvant entraîner des sorties (entrées) importantes de trésorerie dans un avenir proche et, qui devraient donc être comptabilisés. Même les utilisateurs d'états financiers qui ne sont pas d'accord sur le fait que les passifs d'impôts différés ou que les actifs d'impôts différés devraient être comptabilisés, en général veulent que les valeurs, les causes et d'autres informations soient fournies dans l'annexe. Les informations dans l'annexe impliqueraient pour les PME le même effort de suivi et de calcul que le ferait la comptabilisation mais seraient incompatibles avec les principes de comptabilisation des actifs et passifs énoncés dans le *Cadre*. Le Conseil a conclu que s'écarter fondamentalement des principes de comptabilisation de IAS 12 *Impôts sur le résultat* tout en exigeant la fourniture d'informations que les utilisateurs d'états financiers des PME trouvent utiles, n'est pas justifié sur la base du rapport coût-avantage. En outre, le Conseil estime que les impôts différés répondent aux dispositions de comptabilisation en actifs et passifs et peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable.

Modèle du coût pour toute l'agriculture

BC103 Non seulement la juste valeur est considérée comme une mesure plus pertinente de cette activité, les prix cités sont souvent facilement disponibles, les marchés sont actifs et l'évaluation du coût est en fait plus pesante et arbitraire en raison des nombreuses affectations exigées. De plus, les dirigeants de la plupart des PME qui exercent des activités agricoles, disent qu'ils gèrent en se fondant sur les cours ou autres mesures de la valeur courante plutôt que sur les coûts historiques. Les utilisateurs mettent aussi en question la signification de l'affectation des coûts dans cette activité.

Absence d'états financiers consolidés

BC104 Dans de nombreux pays, les PME sont organisées en deux ou plusieurs entités juridiques pour des raisons fiscales ou autres raisons légales, même si elles fonctionnent comme une seule entité économique. Les investisseurs, les prêteurs et autres utilisateurs des états financiers des PME disent qu'ils trouvent l'information sur la situation financière, le résultat opérationnel et les flux de trésorerie de l'entité économique, utiles pour leurs décisions. Ils disent qu'ils ne peuvent pas utiliser les états financiers distincts des entités juridiques parce que ces entités concluent souvent des transactions les unes avec les autres qui ne sont pas nécessairement structurées, ou dont le prix n'est pas établi selon des conditions de concurrence normale. Dans de telles circonstances, les montants présentés dans les états distincts reflètent des transactions internes (par exemple, ventes entre les entités juridiques) qui ne sont pas des transactions de l'entité économique avec d'autres entités économiques. De même, les entités sont souvent gérées conjointement et les prêts sont couverts par des nantissements croisés. D'après le Conseil, les états consolidés sont essentiels pour les utilisateurs lorsque deux entités opèrent en tant qu'entité économique unique.

Comptabilisation des profits et pertes de change et augmentations de réévaluation en résultat

BC105 Le projet d'*IFRS pour les PME* propose que les PME comptabilisent des éléments de produits ou de charge directement en capitaux propres dans deux cas seulement :

- (a) Le paragraphe 11.37 prévoit que les PME comptabilisent les variations de la juste valeur de certains instruments de couverture directement en capitaux propres.

- (b) Le paragraphe 30.13 prévoit que, dans les états financiers consolidés, les PME comptabilisent, directement en capitaux propres, un écart de change (plus-value ou moins-value) généré sur un élément monétaire qui fait partie de l'investissement net de l'entité présentant les états financiers (filiale, entreprise associée ou coentreprise).

En outre, les PME qui choisissent le modèle de la réévaluation soit pour une catégorie d'immobilisations corporelles (voir le paragraphe 16.13), soit pour une catégorie d'immobilisations incorporelles (voir le paragraphe 17.23) porteraient au crédit les augmentations de la valeur comptable de l'actif directement en capitaux propres en tant qu'excédents de réévaluation.

BC106 En élaborant le projet d'*IFRS pour les PME*, le Conseil a examiné s'il doit imposer aux PME de comptabiliser les plus-values ou les moins-values de change et l'écart positif de réévaluation en résultat, plutôt que directement en capitaux propres. Cette approche serait cohérente avec la comptabilisation des profits et pertes actuariels sur les régimes à prestations définies, proposée dans la section 27 *Avantages du personnel*. Elle serait également en cohérence avec l'une des deux approches proposées dans l'Exposé-sondage des amendements proposés à IAS 1 – *Présentation révisée* (publié en mars 2006). Selon cette approche, toutes les composantes de produits et de charges comptabilisés dans une période devraient être présentées dans un seul compte de résultat comptabilisé. La comptabilisation des profits et pertes de change et des augmentations de réévaluation en résultat serait aussi substantiellement en cohérence avec la seconde approche proposée de cet Exposé-sondage. Cette approche présenterait toutes les composantes de résultat comptabilisé dans une période, en deux états, mais ne permettrait à aucune composante de résultat (c'est-à-dire, variations des capitaux propres n'appartenant pas au propriétaire) d'être présentée dans l'état des variations des capitaux propres. Le Conseil a conclu, cependant, que du fait que les amendements proposés à IAS 1 ne sont pas définitifs, le projet d'*IFRS pour les PME* ne devrait pas refléter ces propositions.

BC107 Ayant commencé un projet détaillé sur les instruments financiers dans le cadre de ses efforts de convergence avec le Financial Accounting Standards Board des États-Unis, le Conseil n'a pas envisagé, pour le moment, d'imposer aux PME de comptabiliser les variations de la juste valeur de tous les instruments de couverture en résultat.

Toutes les options offertes dans les IFRS devraient être proposées dans l'*IFRS pour les PME*. Les juridictions peuvent supprimer les options

BC108 Les IFRS complètes comprennent quelques options (choix) de méthode comptable. En règle générale, pour une transaction, événement ou condition donné(e), l'une des options est plus simple à mettre en œuvre que l'autre (les autres). Le Conseil a examiné si *l'IFRS pour les PME* devrait éliminer toutes les options de méthodes comptables et, par conséquent, exiger que toutes les PME suivent une seule méthode comptable pour une transaction, événement ou condition donné(e). Les avantages de faire ainsi seraient la simplification de *l'IFRS pour les PME* et une plus grande comparabilité de l'information financière en résultant entre les SME appliquant *l'IFRS pour les PME*. Bien que le Conseil ait trouvé ces avantages attrayants, il a conclu qu'interdire aux PME l'usage d'une option de méthode comptable disponible aux entités appliquant les IFRS complètes pourrait réduire la comparabilité entre les PME et les entités qui suivent les IFRS complètes.

BC109 Le Conseil a reconnu qu'il est probable que la plupart des PME préféreront l'option plus simple dans les IFRS complètes. Par conséquent, le Conseil a conclu que lorsque les IFRS complètes autorisent des options de méthodes comptables, *l'IFRS pour les PME* devrait inclure uniquement l'option la plus simple, et que l'autre (les autres) option(s) (plus complexes) devraient être disponibles aux PME par renvoi aux IFRS complètes. Cette méthode a été mise en œuvre dans les cas décrits aux paragraphes BC110 à BC115.

Immeubles de placement

BC110 Le projet d'*IFRS pour les PME* fournit des commentaires relatifs au modèle coût-amortissements-dépréciation pour la comptabilisation des immeubles de placement. Le modèle de la juste valeur par le biais du compte de résultat serait autorisé par renvoi à IAS 40.

Immobilisations corporelles

BC111 Le projet d'*IFRS pour les PME* fournit des commentaires relatifs au modèle « coût-amortissements-dépréciation » pour la comptabilisation d'immobilisations corporelles. Le modèle de la réévaluation serait autorisé par renvoi à IAS 16.

Immobilisations incorporelles

- BC112 Le projet d'*IFRS pour les PME* fournit des commentaires relatifs au modèle « coût-amortissements-dépréciation » pour la comptabilisation d'immobilisations incorporelles. Le modèle de la réévaluation serait autorisé par renvoi à IAS 38.

Coût d'emprunt

- BC113 Le projet d'*IFRS pour les PME* fournit des commentaires relatifs au modèle de la comptabilisation en charges du coût d'emprunt. Le modèle de la capitalisation serait autorisé par renvoi à IAS 23 *Coûts d'emprunt*.

Présentation des flux de trésorerie opérationnels

- BC114 Le projet d'*IFRS pour les PME* fournit des commentaires relatifs à la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie générés par l'activité. La méthode directe serait autorisée par renvoi à IAS 7 *Tableaux des flux de trésorerie*. La méthode directe n'est pas plus difficile à appliquer pour une PME que la méthode indirecte. Toutefois, bien que les analystes financiers professionnels privilégient en règle générale la méthode directe, la majorité des prêteurs bancaires et autres utilisateurs d'états financiers des PME ont exprimé une préférence pour la méthode indirecte pour les PME. Ils disent que la méthode indirecte donne un meilleur éclairage sur la comptabilité d'engagement des PME. Pour cette raison, le projet d'*IFRS pour les PME* prévoit la méthode indirecte.

Comptabilisation des subventions publiques

- BC115 Le projet d'*IFRS pour les PME* fournit des commentaires relatifs à une méthode de comptabilisation des subventions publiques (essentiellement, le modèle figurant dans IAS 41 *Agriculture*). Les PME seraient autorisées à utiliser les autres méthodes permises par IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique* par renvoi à IAS 20.

Retour facultatif aux IFRS complètes par une entité appliquant *l'IFRS pour les PME*

BC116 Le Conseil a considéré si une entité appliquant *l'IFRS pour les PME* proposée devrait être autorisée à choisir d'appliquer un principe de comptabilisation ou d'évaluation permis dans une IFRS qui diffère du principe imposé par la section afférente du projet d'*IFRS pour les PME*.

BC117 Certains ont proposé que *l'IFRS pour les PME*, contienne en effet des « simplifications facultatives des IFRS ». À l'intérieur de ce groupe, il y avait deux écoles de pensée :

- (a) Une école permettrait aux PME de revenir aux IFRS complètes, principe par principe, tout en continuant par ailleurs à appliquer *l'IFRS pour les PME*.
- (b) La seconde école permettrait aux PME de revenir aux IFRS complètes dans leur intégralité, norme par norme mais non principe par principe, tout en continuant par ailleurs à appliquer *l'IFRS pour les PME*. Ceux qui sont de cet avis estiment que les principes de comptabilisation et d'évaluation d'une IFRS complète sont si étroitement liés qu'ils devraient être considérés comme un ensemble intégré.

BC118 L'avis alternatif est qu'une entité devrait être tenue de choisir uniquement soit le jeu complet des IFRS, soit *l'IFRS pour les PME* intégrale. Le Conseil est de cet avis. Permettre aux PME de revenir à titre facultatif aux IFRS complètes, soit principe par principe, soit norme par norme, tout en continuant à suivre *l'IFRS pour les PME* pour d'autres transactions et circonstances, résulterait en une non-comparabilité importante. Il n'est pas souhaitable que les PME aient une gamme quasi infinie de combinaisons de méthodes comptables à partir desquelles effectuer un choix. Comme expliqué aux paragraphes BC108 à BC115, le projet d'*IFRS pour les PME* inclut des options de méthodes comptables, celles qui existent dans les IFRS complètes.

Simplifications concernant les informations à fournir

BC119 Les dispositions en matière d'information à fournir dans *l'IFRS pour les PME* proposée sont substantiellement réduites lorsqu'on les compare aux dispositions relatives à l'information à fournir dans les IFRS complètes. Les raisons des réductions sont de quatre types principaux :

- (a) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses car elles se rapportent aux sujets couverts dans les IFRS qui sont omis dans le projet d'*IFRS pour les PME* (voir les paragraphes BC57 à BC65).
- (b) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses car elles se rapportent aux principes de comptabilisation et d'évaluation figurant dans les IFRS complètes qui ont été remplacés par les simplifications proposées dans le projet d'*IFRS pour les PME* (voir les paragraphes BC70 à BC93).
- (c) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses car elles ont trait aux choix qui ne figurent pas dans le projet d'*IFRS pour les PME* mais qui sont disponibles pour les PME par renvoi explicite aux IFRS complètes (voir les paragraphes BC108 à BC115).
- (d) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses sur la base des besoins des utilisateurs ou de considérations coût-avantage (voir les paragraphes BC25, BC26 et BC120).

BC120 L'évaluation de l'information à fournir sur la base des besoins des utilisateurs n'est pas facile, car les utilisateurs d'états financiers ont tendance à préférer plutôt plus que moins d'informations. Le Conseil a été guidé par les grands principes suivants :

- (a) Les utilisateurs des états financiers des PME s'intéressent particulièrement à l'information sur les flux de trésorerie à court terme et sur les obligations, engagements ou éventualités qu'ils soient ou non comptabilisés en tant que passifs. L'information à fournir dans les IFRS complètes qui donne ce genre de renseignements, est nécessaire aussi pour les PME.
- (b) Les utilisateurs des états financiers des PME s'intéressent particulièrement à l'information sur la liquidité et la solvabilité. L'information à fournir dans les IFRS complètes qui donne ce genre de renseignements, est nécessaire aussi pour les PME.
- (c) L'information sur les incertitudes d'évaluation est importante pour les PME.
- (d) L'information sur les choix de méthodes comptables d'une entité est importante pour les PME.
- (e) La désagrégation des montants présentés dans les états financiers des PME est importante pour la compréhension de ces états.
- (f) Certaines informations à fournir dans les IFRS complètes sont plus pertinentes pour les décisions d'investissements dans les marchés publics de capitaux que pour les transactions et autres événements et conditions rencontrés par les PME types comptant 50 employés.

Pourquoi un volume distinct plutôt que l'ajout de sections dans chaque IFRS ?

BC121 Le Conseil a apprécié les avantages des deux approches – la publication de *l'IFRS pour les PME* dans un volume distinct et la publication d'une section distincte pour chaque IFRS individuelle (y compris les Interprétations). Les principaux avantages du volume distinct sont :

- (a) la facilité d'usage pour ceux qui cherchent à appliquer *l'IFRS pour les PME*. Si *l'IFRS pour les PME* traite de transactions, d'événements et de conditions rencontrés en règle générale par les PME comptant environ 50 employés, une grande partie du matériel dans les IFRS complètes ne s'appliquerait pas normalement aux PME.
- (b) *l'IFRS pour les PME* peut être rédigée en un langage simplifié sans les détails nécessaires dans les IFRS complètes.

BC122 Les avantages d'inclure les dispositions relatives aux PME en tant que section distincte de chaque IFRS (y compris les Interprétations) comprennent :

- (a) les modifications ou les exemptions sont mises en lumière.
- (b) dans la mesure où les PME doivent se référer aux IFRS complètes, inscrire en un seul endroit tant les dispositions relatives aux PME que les Normes complètes est plus commode pour l'utilisateur.
- (c) cela réduirait la probabilité que, en rédigeant des normes IASB pour les PME, une différence non intentionnelle soit générée entre une IFRS et les dispositions correspondantes dans *l'IFRS pour les PME*.

BC123 Les personnes ayant répondu au document de réflexion ont en général privilégié l'approche du volume distinct. Tout bien considéré, le Conseil a été d'accord pour les raisons mentionnées au paragraphe BC121.

Raisons d'une organisation par sujets

BC124 Le Conseil a estimé bien fondées tant la numérotation des dispositions relatives aux PME, similaire à celle des IFRS complètes que l'organisation par sujets. L'utilisation du même système de numérotation que les IFRS complètes permettrait à un utilisateur de se reporter aux IFRS complètes pour obtenir d'autres commentaires sur une question comptable. L'organisation par sujets, d'autre part, ferait de *l'IFRS pour les PME* une sorte de manuel de référence, ce qui est probablement la façon dont les

personnes l'utiliseront, et elle serait ainsi plus commode pour l'utilisateur. L'indexation pourrait minimiser les avantages de l'une de ces approches par rapport à l'autre. La mise à disposition de l'IFRS pour les PME sous forme électronique pourrait aussi réduire les avantages de l'une de ces approches par rapport à l'autre. La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion ont préféré l'organisation par sujets. Tout bien considéré, le Conseil a estimé convaincants les avantages d'un manuel de référence organisé par sujets.

Plan du Conseil pour le maintien (la mise à jour) de l'IFRS pour les PME

BC125 Dans le document de réflexion, le Conseil a pris la décision provisoire que, « une fois le jeu initial de Normes IASB pour les PME en place, en parallèle à chaque exposé-sondage d'une IFRS et à chaque projet d'Interprétation, et très probablement dans le cadre de ces documents, le Conseil proposera la Norme ou l'Interprétation IASB correspondante pour les PME. Les dates d'entrée en vigueur des nouvelles Normes ou des Normes révisées IASB pour les PME seraient probablement les mêmes que la date d'entrée en vigueur des IFRS nouvelles ou révisées (y compris les Interprétations) ». En général, les personnes ayant répondu au document de réflexion n'ont pas été d'accord avec cette approche. Ils ont expliqué leur désaccord par le fait que les PME n'ont pas de ressources comptables internes ni la capacité d'utiliser les services de conseillers comptables sur une base continue, l'IFRS pour les PME devrait être mise à jour uniquement de manière périodique, peut-être seulement une fois tous les deux ou trois ans. Ils ont noté également que chaque IFRS ou Interprétation nouvelle ou chaque amendement apporté à une IFRS (y compris aux Interprétations) affectera l'IFRS pour les PME. Sur la base des besoins des utilisateurs ou de considérations de coût-avantage, certaines de ces modifications ne seront peut-être pertinentes que pour les IFRS complètes. En outre, il se peut que certains changements apportés à l'IFRS pour les PME soient appropriés même si les IFRS complètes ne sont pas modifiées.

BC126 Les principaux avantages d'envisager des modifications à l'IFRS pour les PME, coïncidant avec la proposition de chaque nouvelle IFRS ou de chaque amendement à une IFRS existante, sont la cohérence de l'examen tant par le Conseil que par les personnes ayant répondu, évitant un délai entre le moment où les modifications affectent les IFRS complètes et le moment où des changements similaires affectent l'IFRS pour les PME, et évitant des normes potentiellement différentes dans les IFRS complètes et dans l'IFRS pour les PME.

BC127 Tout bien considéré, le Conseil a estimé que les arguments énoncés au paragraphe BC125 pour la mise à jour périodique, plutôt que contemporaine de l'IFRS pour les PME, sont en règle générale convaincants. Toutefois, le Conseil a conclu aussi qu'il pourrait y avoir des matières pour lesquelles la modification de l'IFRS pour les PME serait nécessaire plus souvent qu'une fois en plusieurs années. Le paragraphe 16 de la Préface du projet d'*IFRS pour les PME* explique le plan du Conseil pour la mise à jour de *l'IFRS pour les PME*.

Autres points de vue sur le projet de la Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités

- AV1 Un membre du Conseil a voté contre la publication de l'Exposé-sondage relatif au projet de *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)*. L'autre point de vue de ce membre du Conseil est énoncé ci-après.
- AV2 Ce membre du Conseil estime que *l'IFRS pour les PME* proposée n'est ni nécessaire ni souhaitable. Elle n'est pas nécessaire car la grande majorité des décisions en matière de méthodes comptables d'une PME sont simples et ne nécessiteront pas de nombreux renvois aux IFRS, et, dans les cas où ces renvois seront exigés, ils ne seront pas pesants.
- AV3 Elle n'est pas souhaitable car l'IFRS proposée produirait une information non comparable. Les PME ne seront pas comparables entre elles et ne le seront pas avec des entités ayant une responsabilité publique. Ce résultat n'est pas en cohérence avec le *Cadre* de l'IASB et avec les Concepts et principes généraux de l'IFRS proposée.
- AV4 La non-comparabilité sera inévitable car l'IFRS proposée permettrait aux PME, en application du paragraphe 10.3, de ne pas tenir compte des dispositions d'autres IFRS, même lorsque la question comptable spécifique est traitée dans ces IFRS. Si une entité est satisfaite du résultat de son application du paragraphe 10.3(a) et (b), il ne sera jamais nécessaire de se référer aux IFRS complètes. Ainsi, des transactions identiques peuvent être comptabilisées de façon différente par diverses PME et différemment des entités à responsabilité publique. Si le Conseil estime nécessaire d'élaborer des matériels pédagogiques pour aider les PME à appliquer les Normes IFRS, cela serait approprié sans aucun doute. Toutefois, ce membre du Conseil estime que dans toutes les situations, les IFRS devraient en fin de compte être la source de commentaires comptables pour toutes les entités.
- AV5 Ce membre du Conseil n'estime pas que le Conseil a démontré la nécessité d'apporter des modifications aux dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation figurant dans les IFRS à appliquer par les PME sur la base de l'analyse coût-avantage ou en se fondant sur les besoins des utilisateurs. Par ailleurs, le membre du Conseil préférerait modifier plus amplement les dispositions relatives à l'information à fournir pour répondre aux besoins spéciaux des utilisateurs. Cette modification pourrait bien générer des informations à fournir non exigées actuellement, telles que l'information sur la dépendance économique, bien que de nombreuses dispositions en matière de présentation et d'information à fournir proposées dans l'Exposé-sondage ne paraissent pas nécessaires.

- AV6 Ce membre du Conseil estime aussi que l'Exposé-sondage n'est pas cohérent avec les Statuts de l'International Accounting Standards Committee Foundation et avec la *Préface aux Normes internationales d'information financière*. Ces documents énoncent un objectif d'un seul jeu de normes comptables tenant compte des besoins spéciaux des petites et moyennes entités et des économies émergentes. Le membre du Conseil accepte cet objectif mais n'estime pas qu'il implique des jeux distincts de normes à l'intention d'entités se trouvant dans des situations diverses, comme indiqué au paragraphe BC21. La conclusion de ce paragraphe suggère que de nombreux jeux de normes comptables seraient appropriés en fonction des différentes situations.