



**Conférence
des Nations Unies
sur le commerce
et le développement**

Distr.
GÉNÉRALE

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2
9 août 2002

FRANÇAIS
Original: ANGLAIS

CONSEIL DU COMMERCE ET DU DÉVELOPPEMENT
Commission de l'investissement, de la technologie et
des questions financières connexes
Groupe de travail intergouvernemental d'experts
des normes internationales de comptabilité et de publication
Genève, 25–27 septembre 2002
Point 4 de l'ordre du jour provisoire

COMPTABILITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES*

**Rapport du groupe consultatif spécial d'experts de la comptabilité
des petites et moyennes entreprises**

* La publication de ce document a été retardée par la nécessité de tenir des consultations plus approfondies entre les membres du groupe consultatif spécial.

TABLE DES MATIÈRES

Page

Directives de comptabilité et d'information financière pour les PME de niveau II : TD/B/COM.2/ISAR/16

Introduction	4
--------------------	---

Directive

1	Présentation des états financiers	11
---	---	----

Directives de comptabilité et d'information financière pour les PME de niveau II : TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1

Directive

2	Tableaux des flux de trésorerie	4
3	Immobilisations corporelles.....	6
4	Contrats de location.....	12
5	Actifs incorporels	15
6	Stocks	20
7	Subventions publiques.....	21

Directives de comptabilité et d'information financière pour les PME de niveau II : TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2

Directive

8	Provisions	4
9	Recettes.....	7
10	Charges d'emprunts	10
11	Impôts sur les bénéfices.....	12
12	Méthodes comptables	14
13	Taux de change	17
14	Événements après la date de clôture de l'exercice	18
15	Divulgations par des parties liées.....	20

TABLE DES MATIÈRES (suite)

Page

**Directives de comptabilité et d'information financière pour les PME de niveau III :
TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3**

Appendice

1	Définitions	4
2	Exemples.....	13
3	Sources.....	22
4	Membres du Groupe consultatif spécial	24

**Directives de comptabilité et d'information financière pour les PME de niveau III :
TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4**

I	Cadre de comptabilité et de publication	4
II	Obligations de base	8
III	Modèle d'états financiers	11

Annexe

1	Modèle de compte de résultat (exemple).....	13
2	Modèle de compte de résultat (exemple).....	14
3	Modèle de bilan (exemple).....	15

Directive 8. Provisions

8.1 Une provision doit être enregistrée lorsque :

- a) une entreprise a une *obligation en cours* (légale ou implicite) résultant d'un événement passé, à l'exclusion de celles découlant de contrats exécutoires, exception faite de ceux qui sont onéreux;
- b) il est probable qu'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique sera nécessaire pour satisfaire cette obligation;
- c) une estimation fiable peut être faite du montant de l'obligation.

Si ces conditions ne sont pas satisfaites, une provision ne peut être enregistrée.

Sortie probable de ressources comportant un bénéfice économique

8.2 Pour qu'un passif puisse être enregistré, il doit exister non seulement une obligation en cours mais aussi la probabilité d'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique destiné à satisfaire l'obligation. Pour les besoins de la présente directive, une sortie de ressources ou quelque autre événement est considéré probable si l'événement a plus de 50 % de chances de se produire (c'est-à-dire que la probabilité que l'événement se produira est plus forte que la probabilité du contraire). S'il est improbable qu'une obligation en cours existe, l'entreprise déclare un passif éventuel, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique ne soit assez réduite (voir paragraphe 8.19).

Estimation fiable de l'obligation

8.3 Le recours aux estimations est un élément essentiel de la présentation des états financiers, qui n'en compromet pas la fiabilité. Cela est particulièrement vrai des provisions, qui de par leur nature sont plus incertaines que les autres postes des bilans. Sauf dans des cas extrêmement rares, une entreprise pourra prévoir un ensemble de résultats possibles et effectuer ainsi une estimation de l'obligation qui soit suffisamment fiable pour être utilisée dans la constitution d'une provision.

Passifs éventuels

8.4 Une entreprise ne doit pas enregistrer un *passif éventuel*.

8.5 Un passif éventuel est déclaré, comme exigé au paragraphe 8.19, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique ne soit assez réduite.

Actifs éventuels

8.6.1 Une entreprise ne doit pas enregistrer un *actif éventuel*.

- 8.7 Les actifs éventuels ne sont pas enregistrés dans les états financiers, à cause du risque d'inscrire une recette qui ne sera jamais encaissée. Toutefois, si l'entrée de cette recette est pratiquement certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et peut alors être enregistré.
- 8.8 Un actif éventuel est déclaré, comme exigé au paragraphe 8.20, lorsque l'entrée d'un bénéfice économique est probable.

Estimation

- 8.9 Le montant enregistré comme provision doit être la meilleure estimation possible des dépenses requises pour satisfaire l'obligation en cours à la date de clôture de l'exercice.

Risques et incertitudes

- 8.10 Le terme risque signifie ici variabilité des résultats. Un ajustement pour risque peut accroître le montant auquel un engagement est estimé. Les jugements en situation d'incertitude doivent être portés avec prudence, afin d'éviter la surestimation des recettes ou des actifs et la sous-estimation des dépenses ou des engagements. L'incertitude ne justifie pas pour autant la constitution de provisions excessives ni une surestimation délibérée des engagements. Par exemple, si le coût projeté d'un résultat particulièrement défavorable est estimé de manière prudente, ce résultat n'est pas délibérément considéré comme plus probable que ne le laisse croire la réalité. Il convient de procéder avec prudence pour ne pas comptabiliser deux fois les ajustements pour risques et incertitudes, ce qui amènerait à constituer une provision excessive.
- 8.11 Les risques et incertitudes qui accompagnent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en considération au moment d'établir la meilleure estimation possible d'une provision.
- 8.12 Lorsque certaines ou la totalité des dépenses nécessaires pour constituer une provision seront probablement remboursées par une autre partie, le remboursement ne doit être enregistré qu'au moment où il est pratiquement certain qu'il sera effectué, à supposer que l'entreprise règle l'obligation. Le remboursement doit être considéré comme un actif distinct. Le montant enregistré aux fins du remboursement ne doit pas dépasser celui de la provision. Les gains provenant de la liquidation projetée d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'estimation d'une provision.
- 8.13 Dans le compte de résultat, la dépense liée à une provision peut être présentée nette du montant enregistré pour le remboursement.
- 8.14 Les provisions doivent être réexaminées à la date de chaque clôture d'exercice et ajustées en fonction de la meilleure estimation courante possible. S'il n'est plus probable qu'une sortie de ressources comportant un bénéfice économique sera

nécessaire pour satisfaire l'obligation, la provision constituée à cet effet doit faire l'objet d'une contrepassation d'écriture.

8.15 Une provision ne doit être utilisée qu'aux fins des dépenses pour lesquelles elle a été constituée à l'origine.

8.16 Les provisions ne doivent pas être constituées en vue de futures pertes d'exploitation.

8.17 Si une entreprise a conclu un contrat onéreux, l'obligation en cours découlant du contrat doit être enregistrée et estimée comme une provision.

Publication

8.18 Pour chaque catégorie de provision, une entreprise est tenue :

- a) d'en déclarer la valeur comptable en début et en fin de la période;
- b) d'indiquer brièvement la nature de l'obligation et les dates probables de toutes les sorties de bénéfices économiques qui en résulteront.

8.19 À moins que la possibilité d'une sortie servant à régler une obligation ne soit fort réduite, une entreprise doit fournir pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture de l'exercice une brève description de la nature de cet engagement et, si possible, une estimation de son incidence financière, calculée selon les dispositions des paragraphes 8.9 et 8.10.

8.20 Lorsqu'une entrée de bénéfices économiques est probable, une entreprise doit indiquer brièvement la nature des actifs éventuels à la date de clôture de l'exercice et, si possible, donner une estimation de leur incidence financière, calculée selon les principes relatifs aux provisions énoncés aux paragraphes 8.9 et 8.10.

8.21 Lorsqu'une information exigée par les paragraphes 8.19 et 8.20 n'est pas publiée parce que cela est impraticable, ce fait doit être mentionné.

8.22 Dans des cas extrêmement rares, la divulgation de certaines ou de la totalité des informations exigées par les paragraphes 8.18 à 8.20 risque de compromettre sérieusement la position de l'entreprise lors d'un différend avec une autre partie sur la question des provisions et des passifs ou actifs éventuels. En pareil cas, une entreprise n'est pas tenue de publier l'information mais doit indiquer la nature générale du différend, ainsi que le fait que l'information n'a pas été divulguée et les raisons justifiant cette omission.

8.23 Des exemples d'enregistrement de provisions sont donnés à l'appendice 2, partie A.

Directive 9. Recettes

Estimation des recettes

9.1 Les recettes (ou produits d'exploitation) doivent être estimées à la valeur vénale de la contrepartie reçue ou à recevoir.

Vente de biens

9.2 Les recettes provenant de la vente de biens doivent être enregistrées une fois que toutes les conditions suivantes sont satisfaites :

- a) l'entreprise a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages liés à la propriété des biens vendus;
- b) l'entreprise ne participe plus à la gestion de ces biens comme le laisserait normalement supposer le fait d'en être propriétaire, ni ne conserve sur eux aucun contrôle effectif;
- c) le chiffre des recettes peut être estimé de manière fiable;
- d) il est probable que les bénéfices économiques découlant de la transaction reviendront à l'entreprise;
- e) les coûts encourus ou à venir du fait de la transaction peuvent être estimés de manière fiable.

Prestation de services

9.3 Lorsque le résultat d'une transaction comportant une prestation de services peut être estimé de manière fiable, les recettes découlant de la transaction doivent être enregistrées selon le stade auquel la transaction est arrivée à la date de clôture de l'exercice. Le résultat d'une transaction peut être estimé de manière fiable lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :

- a) le chiffre des recettes peut être estimé de manière fiable;
- b) il est probable que les bénéfices économiques découlant de la transaction reviendront à l'entreprise;
- c) le stade auquel est parvenue la transaction à la date de clôture de l'exercice peut être déterminé de manière fiable;
- d) les coûts encourus pour la transaction et les coûts nécessaires pour la mener à son terme peuvent être estimés de manière fiable.

9.4 Lorsque le résultat de la transaction comportant une prestation de services ne peut être estimé de manière fiable, les recettes ne doivent être enregistrées qu'à hauteur des dépenses enregistrées qui sont recouvrables.

- 9.5 Les biens comprennent les biens produits par l'entreprise destinés à la vente et les biens achetés devant être revendus, tels que les marchandises achetées par un détaillant, les terrains et d'autres biens destinés à être revendus.
- 9.6 La prestation de services comprend normalement l'exécution par l'entreprise d'une tâche convenue par contrat sur une période de temps également convenue. Les services peuvent être fournis sur une seule période de temps ou sur plusieurs. Certains contrats de prestation de services sont directement liés à des *contrats de construction*, par exemple les contrats de services des chefs de projets et des architectes.
- 9.7 Les recettes ne comprennent que les bénéfices économiques bruts encaissés ou à recevoir par l'entreprise pour son propre compte. Les montants perçus au nom de tiers, par exemple, les taxes sur les ventes au détail, les taxes sur les biens et services et les taxes sur la valeur ajoutée, ne sont pas des bénéfices économiques revenant à l'entreprise et, de ce fait, n'ont pas pour effet d'accroître son capital propre. Ils sont donc exclus des recettes. De même, dans une relation entre principal et mandataire le chiffre brut des bénéfices économiques comprend les montants perçus pour le compte du principal et qui n'ont pas pour effet d'accroître le capital propre de l'entreprise. Les montants perçus pour le compte du principal ne sont pas des recettes. Par contre, est considéré comme recette le montant des commissions.

Intérêts, redevances et dividendes

- 9.8 Les recettes découlant de l'utilisation par d'autres des actifs de l'entreprise produisant des intérêts, des redevances et des dividendes doivent être enregistrées selon les principes énoncés au paragraphe 8.9 lorsque :
- a) il est probable que les bénéfices économiques liés à la transaction reviendront à l'entreprise;
 - b) le montant des recettes peut être estimé de manière fiable.
- 9.9 Les recettes doivent être enregistrées selon les principes suivants :
- a) les intérêts doivent être enregistrés proportionnellement au temps;
 - b) les redevances doivent être enregistrées selon la comptabilité d'exercice, conformément aux dispositions fondamentales de l'accord applicable;
 - c) les dividendes doivent être enregistrés lorsque le droit de l'actionnaire d'en recevoir le paiement est établi.
- 9.10 Les recettes ne sont enregistrées qu'au moment où il est probable que les bénéfices économiques liés à la transaction reviendront à l'entreprise. Toutefois, lorsqu'il est incertain qu'un montant déjà inclus dans les recettes est recouvrable, le montant irrecouvrable ou le montant pour lequel le recouvrement n'est plus probable est comptabilisé comme dépense plutôt que comme un ajustement du montant des recettes

enregistré à l'origine. Des exemples de questions relatives à l'enregistrement des recettes figurent à l'appendice 2, partie B.

Publication

9.11 Une entreprise doit faire connaître :

- a) les méthodes comptables appliquées à l'enregistrement des recettes, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le stade d'achèvement des transactions comportant une prestation de services;
- b) le montant de chaque catégorie importante de recettes enregistrée au cours de la période, y compris les recettes provenant :
 - i) de la vente de biens;
 - ii) de la prestation de services;
 - iii) d'intérêts;
 - iv) de redevances;
 - v) de dividendes;
- c) le montant des recettes provenant de l'échange de biens et de services inclus dans chaque principale catégorie de recettes.

Directive 10. Charges d'emprunts

10.1 Les *charges d'emprunts* peuvent comprendre :

- a) l'intérêt sur les découverts bancaires et les emprunts à court et à long terme;
- b) l'amortissement des coûts accessoires liés aux modalités des emprunts;
- c) les commissions relatives aux contrats de location-financement;
- d) les *écarts de change* provenant d'emprunts en *devises* dans la mesure où ils sont considérés comme un ajustement du coût des intérêts.

Charges d'emprunts : méthode de référence

10.2 Les charges d'emprunts doivent être imputées comme dépense à la période où elles ont été encourues.

Charges d'emprunts : autre traitement admissible

Enregistrement

10.3 Les charges d'emprunts doivent être imputées comme dépense à la période où elles ont été encourues, sauf si elles sont capitalisées conformément au paragraphe 10.4.

10.4 Les charges d'emprunts directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un *actif qualifié* doivent être capitalisées comme faisant partie du coût de cet actif. Le montant des charges pouvant être capitalisé sera déterminé conformément à la présente directive.

10.5 Des exemples d'actifs qualifiés sont les stocks qui exigent une période de temps considérable avant de pouvoir être mis en vente, les installations de fabrication, les installations de production d'électricité et les biens d'investissement. Les autres investissements, de même que les stocks d'articles de fabrication courante ou produits en masse de manière répétée sur une courte période de temps, ne sont pas des actifs qualifiés; ne le sont pas non plus les actifs qui sont prêts à être utilisés ou vendus dès le moment de leur acquisition.

Charges d'emprunts pouvant être capitalisées

10.6 Si les fonds sont empruntés expressément pour obtenir un actif qualifié, le montant des charges d'emprunts pouvant être capitalisé pour cet actif doit être déterminé en calculant le coût effectif de ces emprunts au cours de la période, déduction faite de tout revenu d'investissement provenant de leur placement temporaire.

- 10.7 Si les fonds sont généralement empruntés et utilisés pour obtenir un actif en développement, le montant des charges d'emprunts pouvant être capitalisé doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à cet actif. Le taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée de la charge des emprunts de l'entreprise restant à rembourser au cours de la période, autres que les emprunts effectués expressément pour obtenir un actif qualifié. Le montant des charges d'emprunts capitalisé au cours d'une certaine période ne doit pas dépasser le montant des charges d'emprunts encourues au cours de cette période.
- 10.8 La capitalisation des charges d'emprunts comme élément du coût d'un actif qualifié doit commencer lorsque :
- a) des dépenses sont encourues au titre de cet actif;
 - b) des charges d'emprunts sont encourues;
 - c) les activités nécessaires sont en cours pour préparer l'actif à la vente ou à l'utilisation à laquelle il est destiné.
- 10.9 La capitalisation des charges d'emprunts doit être suspendue pendant toute période prolongée où le développement de l'actif a été interrompu.
- 10.10 La capitalisation des charges d'emprunts doit cesser lorsque prennent fin la quasi-totalité des activités nécessaires pour préparer l'actif qualifié à la vente ou à l'usage auquel il est destiné.
- 10.11 Lorsque la création d'un actif qualifié s'effectue en éléments séparés et qu'un ou plusieurs éléments peuvent être utilisés alors que le travail de création continue pour d'autres éléments, la capitalisation des charges d'emprunts doit cesser lorsque prennent fin la quasi-totalité des activités nécessaires pour préparer cet élément à la vente ou à l'utilisation à laquelle il est destiné.

Publication

- 10.12 Les états financiers doivent indiquer :
- a) la méthode comptable appliquée aux charges d'emprunts;
 - b) le montant des charges d'emprunts capitalisé au cours de la période;
 - c) le taux de capitalisation servant à déterminer le montant des charges d'emprunts pouvant être capitalisé.

Directive 11. Impôt sur les bénéfices

Impôt courant

- 11.1 L'*impôt courant* et l'impôt pour les périodes antérieures doivent, en cas de non-paiement, être comptabilisés comme passif. Si le montant déjà payé au titre des périodes courante et antérieures dépasse le montant dû pour ces périodes, l'excédent doit être comptabilisé comme actif.
- 11.2 Le bénéfice d'une perte fiscale pouvant être reporté en amont pour recouvrer l'impôt courant relatif à une période antérieure doit être enregistré comme actif.
- 11.3 Les charges (ou actifs) fiscales courantes pour les périodes courante et antérieures doivent être estimées comme étant le montant que l'entreprise peut s'attendre à payer à l'administration fiscale (ou à recouvrer auprès d'elle), en appliquant les taux d'imposition (et les lois fiscales) en vigueur ou quasiment adoptées à la date de la clôture de l'exercice.
- 11.4 Les *reports d'avoirs et d'engagements fiscaux* peuvent être enregistrés si l'entreprise souhaite le faire.

Compte de résultat

- 11.5 L'impôt courant doit être enregistré comme recette ou comme dépense et inclus dans les profits ou pertes nettes pour la période, sauf si l'impôt provient d'une transaction ou d'un événement qui figure ailleurs que dans le compte de résultat.
- 11.6 L'impôt courant doit être imputé ou crédité directement aux fonds propres s'il se rapporte à des montants qui sont directement imputés ou crédités à ces fonds, pour la même période ou pour une période différente.

Présentation

- 11.7 Les avoirs et engagements fiscaux doivent être présentés séparément des autres actifs et passifs figurant au bilan. S'ils sont enregistrés, ils doivent être séparés des avoirs et engagements fiscaux courants.
- 11.8 Lorsqu'une entreprise distingue dans ses états financiers les actifs et passifs à court et à long terme et a décidé de comptabiliser les impôts différés, elle ne doit pas comptabiliser les reports d'avoirs (ou d'engagements) fiscaux comme actifs (ou passifs) à court terme.
- 11.9 Une entreprise doit effectuer une compensation entre avoirs et engagements fiscaux à court terme à condition :

- a) qu'elle ait le droit légalement exécutoire de compenser les montants enregistrés;
- b) qu'elle ait l'intention de régler le montant sur une base nette ou de réaliser la valeur de l'actif et de régler l'engagement au même moment;

Publication

11.10 Les principaux éléments d'une dépense (ou d'une recette) fiscale doivent être déclarés séparément.

Directive 12. Méthodes comptables

12.1 La direction devra choisir et appliquer les méthodes comptables de l'entreprise de façon à ce que les états financiers respectent toutes les règles de comptabilité des normes établies pour les PME. En l'absence de règles particulières, elle devra se guider d'après les éléments suivants:

- a) l'observance stricte des normes IFRS;
- b) les interprétations;
- c) les appendices accompagnant les normes;
- d) les conseils de mise en oeuvre;
- e) les définitions, critères d'enregistrement et notions de mesure énoncés dans le cadre conceptuel;
- f) les déclarations des autres organes de normalisation utilisant un cadre conceptuel analogue pour mettre au point des normes de comptabilité; toute autre documentation sur la comptabilité; et les pratiques courantes de l'industrie, si celles-ci sont compatibles avec les points a) à e) ci-dessus.

C'est à la direction de l'entreprise de décider comment procéder pour mettre au point des méthodes comptables fournissant une information qui soit utile aux investisseurs et aux créanciers et fiable.

Lorsque la direction fonde ses méthodes comptables sur les normes IFRS, elle devra se laisser guider par les besoins des utilisateurs au moment de fournir des informations. En pareil cas l'entité n'est pas obligée de se conformer strictement aux normes IFRS mais devra continuer à indiquer dans sa note sur ses méthodes comptables qu'elle suit toujours les présentes directives.

12.2 Au cours d'une période donnée, une entité doit choisir et appliquer ses méthodes comptables de façon uniforme aux transactions de même nature et autres événements et circonstances similaires, à moins que, dans d'autres dispositions, la directive impose ou permette expressément une classification des écritures pour laquelle des méthodes différentes seraient peut-être appropriées.

12.3 Les méthodes comptables ne doivent être modifiées que si cela est exigé par la directive ou si la modification permet dans les états financiers une présentation plus utile et plus fiable de l'incidence des transactions ou d'autres événements sur la situation financière de l'entité, ses résultats ou ses flux de trésorerie.

12.4 Les mesures suivantes ne constituent pas une modification des méthodes comptables :

- a) l'adoption de méthodes comptables pour des transactions ou autres événements différant essentiellement de ceux qui ont eu lieu précédemment;

- b) l'adoption de nouvelles méthodes comptables pour des transactions ou autres événements qui n'ont pas eu lieu précédemment ou qui étaient sans importance.
- 12.5 Une modification apportée à des méthodes comptables suite à un amendement de la directive doit être enregistrée conformément aux dispositions transitoires éventuellement publiées avec la directive.
- 12.6 Lorsque l'application d'une modification de la directive a un effet marquant sur la période courante ou toute période antérieure présentée, une entité doit publier les informations suivantes :
- a) le fait que le changement de méthode a été effectué conformément à la directive modifiée, accompagné d'un exposé des nouvelles dispositions;
 - b) le montant de l'ajustement pour la période courante et pour chaque période antérieure présentée;
 - c) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures à celles incluses dans les informations comparatives;
 - d) le fait que les informations comparatives ont été reformulées ou qu'une reformulation pour une période antérieure n'a pas été effectuée parce qu'elle exigerait des dépenses et un travail excessifs.
- 12.7 Une modification des méthodes comptables autre qu'une modification mandatée au titre du paragraphe 12.5 doit être appliquée rétroactivement. Le solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour la période antérieure présentée la plus ancienne et les autres montants comparatifs publiés pour chaque période antérieure doivent être ajustés, dans la mesure du possible, comme si les nouvelles dispositions comptables avaient toujours été en vigueur.
- 12.8 Les informations comparatives présentées pour une période antérieure particulière n'ont pas besoin d'être reformulées dans le cas où cette modification exigerait des dépenses et un travail excessifs. Lorsque les informations comparatives pour une période antérieure particulière ne sont pas reformulées, les nouvelles méthodes comptables doivent être appliquées aux soldes des avoirs et engagements à la date du début de la période suivante et un ajustement correspondant doit être apporté au solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour la période suivante.
- 12.9 Lorsqu'une modification des méthodes comptables a un effet sur la période courante ou toute période antérieure présentée, ou pourrait avoir un effet au cours de périodes ultérieures, une entité doit publier les informations suivantes :
- a) les raisons de la modification;
 - b) le montant de l'ajustement pour la période courante ou chaque période antérieure présentée;
 - c) le montant de l'ajustement relatif à des périodes antérieures à celles présentées;

- d) le fait que les informations comparatives ont été reformulées ou qu'une reformulation pour une période antérieure particulière n'a pas été effectuée parce qu'elle exigerait des dépenses et un travail excessifs.

Modifications des estimations comptables

12.10 L'effet d'une modification apportée à une estimation comptable doit être enregistré par anticipation en le faisant figurer au compte des profits ou pertes :

- a) au cours de la période de la modification si celle-ci n'influe que sur cette période; ou
- b) au cours de la période de la modification et des périodes futures si la modification influe sur les deux.

12.11 La nature et le montant d'une modification apportée à une estimation comptable qui influe sur la période courante ou qui influera probablement sur des périodes ultérieures doivent être déclarés.

Erreurs

12.12 Le montant de la correction d'une erreur fondamentale doit être enregistré rétroactivement. Il conviendra de corriger une erreur :

- a) soit en recalculant les montants comparatifs pour les périodes antérieures où l'erreur a été commise;
- b) soit, lorsque l'erreur s'est produite avant la période antérieure la plus ancienne, en recalculant le solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour cette période, de sorte que les états financiers soient présentés comme si l'erreur n'avait jamais été commise.

12.13 Les informations comparatives présentées pour une période antérieure particulière n'ont pas besoin d'être reformulées dans le cas où cette modification exigerait des dépenses et un travail excessifs. Lorsque les informations comparatives ne sont pas reformulées, le solde d'ouverture des bénéfices non distribués pour la période suivante doit être recalculé pour tenir compte de l'effet cumulatif de l'erreur avant le début de cette période.

Publication

12.14 Une entité doit faire connaître :

- a) la nature de l'erreur;
- b) le montant de la correction pour chaque période antérieure présentée.

Directive 13. Taux de change

Transactions en devises

13.1 Une transaction en devises doit être inscrite, lorsqu'il s'agit du premier enregistrement, dans la monnaie de notification, en appliquant au montant de monnaie étrangère le *taux de change* entre la monnaie de notification et la monnaie étrangère à la date de la transaction.

13.2 À la date de chaque clôture de l'exercice :

- a) les *postes monétaires* en devises doivent être déclarés en utilisant le *taux de clôture*;
- b) les postes non monétaires enregistrés d'après leur coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être déclarés en utilisant le taux de change à la date de la transaction;
- c) les postes non monétaires inscrits à leur valeur vénale libellée en une monnaie étrangère doivent être déclarés en utilisant le taux de change existant au moment où les valeurs ont été déterminées.

13.3 Les écarts de change se produisant lors du règlement de postes monétaires, ou lorsque des postes monétaires sont déclarés à des taux différents de ceux auxquels ils ont été enregistrés initialement au cours de la période ou déclarés dans des états financiers antérieurs, doivent être enregistrés comme recettes ou comme dépenses rapportées à la période où ces écarts se sont produits.

Publication

13.4 Une entreprise doit déclarer :

- a) le montant des écarts de change inclus dans un profit ou une perte nette afférant à la période;
- b) le montant des écarts de change apparus au cours de la période et inclus dans la valeur comptable d'un actif.

13.5 Lorsque la monnaie de notification diffère de celle du pays où l'entreprise est domiciliée, la raison pour laquelle une monnaie différente est utilisée doit être indiquée. Il conviendra aussi d'indiquer la raison de toute modification de la monnaie de notification.

Directive 14. Événements après la date de clôture de l'exercice

- 14.1 Une entreprise doit ajuster les montants enregistrés dans ses états financiers afin de tenir compte d'événements entraînant un ajustement après la clôture de l'exercice.
- 14.2 Les faits suivants sont des exemples d'événements entraînant un ajustement après la date de clôture de l'exercice et obligeant une entreprise à ajuster les montants déclarés dans ses états financiers ou à enregistrer des postes non déclarés précédemment :
- a) l'issue, après la date de clôture de l'exercice, d'une action en justice qui, parce qu'elle confirme que l'entreprise avait déjà une obligation à cette date, exige que l'entreprise ajuste une provision déjà constituée ou enregistre une provision au lieu simplement de déclarer un passif éventuel;
 - b) la réception, après la date de clôture de l'exercice, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à cette date ou que le montant d'une perte précédemment enregistrée due à une dépréciation de cet actif doit être ajusté. Par exemple :
 - i) lorsque la faillite d'un client a lieu après la date de clôture de l'exercice, elle confirme généralement qu'une perte a déjà été encourue à cette date sur un effet commercial à recevoir et que l'entreprise doit ajuster la valeur comptable de cet effet;
 - ii) la vente de stocks après la date de clôture de l'exercice peut fournir des indications sur leur valeur réalisable nette à cette date;
 - c) la détermination, après la date de clôture de l'exercice, du coût des actifs acquis ou du produit de la vente d'actifs, avant cette date;
 - d) la détermination, après la date de clôture de l'exercice, du montant des bénéfices à partager ou des paiements à titre de primes dans le cas où l'entreprise avait à cette date une obligation légale ou *implicite* d'effectuer de tels paiements en raison d'événements survenus avant cette date;
 - e) la découverte de fraudes ou d'erreurs indiquant que les états financiers étaient incorrects.
- 14.3 Une entreprise ne doit pas établir ses états financiers sur la base d'une période de pleine activité si la direction conclut, après la clôture de l'exercice, soit qu'elle va liquider l'entreprise ou cesser ses opérations commerciales, soit que cette option est la seule praticable qui lui reste.
- 14.4 Une entreprise ne doit pas ajuster les montants déclarés dans ses états financiers de manière à tenir compte après la date de clôture d'événements ne donnant pas lieu à un ajustement.
- 14.5 Un exemple d'événement ne donnant pas lieu à un ajustement après la date de clôture de l'exercice est la diminution de la valeur marchande des investissements entre cette date et la date où l'autorisation de publier les états financiers a été donnée. La perte de valeur marchande n'est pas normalement liée à la situation des investissements à la date

de clôture, mais à des circonstances survenues au cours de la période suivante. En conséquence, une entreprise ne doit pas se fonder sur les investissements pour ajuster les montants déclarés dans ses états financiers. De même, une entreprise ne doit pas actualiser les montants déclarés pour les investissements à la date de clôture de l'exercice, bien qu'elle puisse être tenue de fournir des informations complémentaires au titre du paragraphe 14.7.

14.6 Si une entreprise reçoit après la date de clôture de l'exercice des indications concernant les conditions existant à cette date, elle doit, sur la base de ces nouveaux renseignements, mettre à jour les déclarations s'y rapportant.

14.7 Lorsque des événements sans ajustement ultérieur survenus après la date de clôture de l'exercice sont d'une importance telle que leur non-déclaration affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers de faire des estimations correctes et de prendre des décisions valables, une entreprise doit divulguer les informations suivantes pour chaque catégorie importante d'événements qui, survenus après cette date, ne donnent pas lieu à un ajustement :

- a) la nature de l'événement;
- b) une estimation de son incidence financière ou une déclaration selon laquelle une telle estimation ne peut être faite.

14.8 Les faits suivants sont des exemples d'événements ne donnant pas lieu à un ajustement survenus après la date de clôture de l'exercice mais qui pourraient avoir une importance telle que leur non-divulgaration affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers de faire des estimations correctes et de prendre des décisions valables :

- a) l'annonce d'un plan mettant fin à une opération, la liquidation d'actifs ou le règlement d'engagements attribuables à la cessation d'une opération, ou la conclusion d'accords obligatoires sur la vente de ces actifs ou le règlement de ces engagements;
- b) des achats ou liquidations majeures d'actifs, ou l'expropriation d'actifs importants par le gouvernement;
- c) la destruction d'une importante installation de production par un incendie après la date de clôture de l'exercice.

14.9 Si des dividendes revenant aux détenteurs de titres de participation sont proposés ou déclarés après la date de clôture de l'exercice, une entreprise ne doit pas enregistrer ces dividendes comme un engagement à cette date.

14.10 Une entreprise doit déclarer la date à laquelle les états financiers pouvaient être publiés et la personne ou l'organe qui en a donné l'autorisation. Si les propriétaires de l'entreprise ou d'autres personnes ou organes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, ce fait doit être déclaré par l'entreprise.

Directive 15. Divulgations par des parties liées

15.1 La présente section ne porte que sur les relations avec les *parties liées* mentionnées en a), b), c) et d) ci-dessous :

- a) les entreprises qui, directement ou indirectement au travers d'un ou de plusieurs intermédiaires, sont assujetties au même contrôle que l'entreprise déclarante;
- b) les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, un droit de vote au sein de l'entreprise déclarante qui leur donne un *important moyen de contrôle* sur celle-ci, de même que les membres proches de la famille de ces personnes;
- c) le personnel de direction générale (c'est-à-dire les personnes qui ont l'autorité et la responsabilité de projeter, de diriger et de contrôler les activités de l'entreprise déclarante, y compris des directeurs et administrateurs de sociétés et des membres proches des familles de ces personnes);
- d) les entreprises où une large part du droit de vote est détenue, directement ou indirectement, par toute personne mentionnée en b) ou c), ou sur lesquelles cette personne peut exercer une influence considérable. Cette catégorie comprend les entreprises détenues par des directeurs ou de grands actionnaires de l'entreprise déclarante et les entreprises qui ont un membre de leur personnel de direction générale en commun avec celui de l'entreprise déclarante.

En examinant chaque relation possible avec une partie liée, il conviendra de prêter attention à la nature intrinsèque de la relation et non seulement à sa forme juridique.

15.2 Dans le contexte de cette directive, les personnes physiques ou morales suivantes ne sont pas considérées comme des parties liées :

- a) deux sociétés qui ont un directeur commun, nonobstant le paragraphe 15.1 ci-dessus (il faut toutefois envisager la possibilité et estimer la probabilité que le directeur serait en mesure d'influer sur la politique des deux sociétés dans le cadre de leurs transactions mutuelles);
- b)
 - i) les bailleurs de fonds;
 - ii) les syndicats;
 - iii) les compagnies de services publics;
 - iv) les administrations et organismes publics agissant dans le cadre normal de leurs transactions avec une entreprise et en vertu seulement de ces

- transactions (bien qu'ils puissent limiter la liberté d'action d'une entreprise ou participer à son processus de décision);
- c) un seul client, fournisseur, bailleur de franchise, distributeur ou agent général avec qui une entreprise traite un important volume d'opérations uniquement en vertu des liens de dépendance économique qui en résultent.

Publication

15.3 Les faits suivants sont des exemples de situations où des *transactions avec une partie liée* peuvent entraîner des divulgations par une entreprise déclarante au cours de la période correspondante :

- a) l'achat ou la vente de biens (finis ou semifinis);
- b) l'achat ou la vente de terrains, d'immeubles et d'autres actifs;
- c) les services fournis ou obtenus;
- d) les arrangements conclus avec des agents;
- e) les accords de location;
- f) le transfert de connaissances provenant de la recherche-développement;
- g) les accords de licence;
- h) les opérations de financement (y compris les prêts et les prises de participation en espèces ou en nature);
- i) les garanties et gages;
- j) les contrats de gestion.

15.4 Les relations avec des parties liées là où il existe un contrôle doivent être déclarées qu'il y ait eu ou non des transactions entre elles.

15.5 S'il y a eu des transactions entre parties liées, l'entreprise déclarante doit divulguer la nature de la relation, le type de transactions accomplies et les éléments des transactions nécessaires pour comprendre les états financiers.

15.6 Les éléments des transactions nécessaires pour comprendre les états financiers doivent normalement inclure :

- a) une indication du volume des transactions, soit sous la forme d'un montant, soit sous la forme d'une proportion représentative;
- b) les montants ou proportions des postes du bilan restant à régler;
- c) la politique des prix.

15.7 Les postes du bilan qui sont de même nature peuvent être déclarés sous la forme d'un total sauf lorsqu'une divulgation séparée est nécessaire pour comprendre les effets que les transactions avec des parties liées peuvent avoir sur les états financiers de l'entreprise déclarante.