



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

Distr.
GÉNÉRALE

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1
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 2. Tableaux des flux de trésorerie

Présentation d'un tableau de flux de trésorerie

- 2.1 Le tableau des flux de trésorerie doit indiquer les flux de trésorerie au cours de la période, classés par activités d'exploitation, d'investissement et de financement.
- 2.2 Les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation proviennent essentiellement des principales activités génératrices de recettes de l'entreprise. Ils résultent donc généralement de transactions et d'autres événements entrant dans le calcul des profits ou pertes nettes. Les flux provenant d'impôts sur les bénéfices doivent être déclarés séparément dans la section relative aux activités d'exploitation. Certaines transactions, telles que la vente d'un élément des installations, peuvent se traduire par un gain ou une perte qui entre dans le calcul des résultats nets de l'exercice. Les flux de trésorerie liés à ces transactions sont toutefois des flux résultant d'activités d'investissement.

Activités d'investissement

- 2.3 La publication séparée des flux de trésorerie provenant d'activités d'investissement est importante parce que ces flux indiquent le volume des dépenses consacrées à des ressources destinées à créer dans l'avenir des revenus et d'autres flux de trésorerie.

Activités de financement

- 2.4 La publication séparée des flux de trésorerie provenant d'activités de financement est importante parce qu'elle permet de prévoir les créances détenues sur les rentrées futures par ceux qui ont fourni du capital à l'entreprise.
- 2.5 Une entreprise doit déclarer les flux de trésorerie provenant d'activités d'exploitation :
 - a) soit par la méthode directe, consistant à divulguer les principales catégories d'entrées et de sorties de caisse brutes;
 - b) soit par la méthode indirecte, consistant à ajuster les profits et pertes nets en prenant en compte les effets des transactions autres qu'en espèces, tout report ou réalisation d'entrées ou de sorties de caisse passées ou futures provenant d'activités d'exploitation, et les postes des recettes ou des dépenses liés aux flux de trésorerie des activités d'investissement ou de financement.
- 2.6 Une entreprise doit déclarer séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de caisse brutes provenant d'activités de financement et d'investissement, sauf si les flux de trésorerie mentionnés au paragraphe 2.7 sont déclarés sur une base nette.

- 2.7 Les flux de trésorerie provenant des activités suivantes d'exploitation, d'investissement ou de financement peuvent être déclarés sur une base nette :
- a) les entrées et sorties de caisse pour le compte d'un client, lorsque les flux traduisent les activités de celui-ci plutôt que celles de l'entreprise;
 - b) les entrées et les sorties de caisse pour des articles à rotation rapide, produits en masse et sur de courtes périodes.
- 2.8 Les opérations d'investissement et de financement n'exigeant pas l'utilisation d'espèces ou de quasi-espèces ne doivent pas figurer dans un tableau de flux de trésorerie. Ces opérations doivent être inscrites ailleurs dans les états financiers de façon à fournir toutes informations utiles concernant ces activités d'investissement et de financement.
- 2.9 Une entreprise doit indiquer les composantes de sa trésorerie et des quasi-espèces et faire concorder les montants de son tableau des flux de trésorerie et les mêmes postes inscrits au bilan.

Trésorerie et quasi-espèces

- 2.10 Les quasi-espèces sont détenues dans le but de couvrir des engagements en espèces à court terme plutôt que pour l'investissement ou à d'autres fins. Pour être considéré comme quasi-espèces, un investissement doit être aisément convertible en un montant connu d'espèces et n'être assujéti qu'à un risque insignifiant de variation de valeur. Un investissement est donc normalement considéré comme quasi-espèces uniquement lorsqu'il est assorti d'une brève échéance, par exemple trois mois ou moins, à compter de la date d'acquisition. Les prises de participation ne font pas partie des quasi-espèces à moins qu'elles ne soient des quasi-espèces au sens propre, par exemple dans le cas d'actions privilégiées acquises peu avant leur échéance et comportant une date de rachat déterminée.
- 2.11 Les emprunts bancaires sont généralement considérés comme des *activités de financement*. Toutefois, dans certains pays, les découverts qui sont remboursables sur demande font partie intégrante de la trésorerie d'une entreprise. En pareil cas, les découverts auprès des banques sont une composante de la trésorerie et des quasi-espèces. Une caractéristique de ces arrangements bancaires est que le solde en banque varie souvent entre un solde positif et un découvert.

Autres déclarations

- 2.12 Une entreprise doit déclarer, en y ajoutant des observations de la direction, le montant des soldes importants de trésorerie ou de quasi-espèces détenus par l'entreprise et dont celle-ci ne peut disposer.

Directive 3. Immobilisations corporelles

- 3.1 Un élément des immobilisations corporelles doit être enregistré comme actif lorsque :
- a) il est probable que des bénéfices économiques à venir liés à cet actif reviendront à l'entreprise;
 - b) le coût de l'actif pour l'entreprise peut être estimé de manière fiable.
- 3.2 Un élément des immobilisations corporelles pouvant être considéré comme un actif doit initialement être estimé au prix coûtant.
- 3.3 Le coût d'un élément des immobilisations corporelles inclut le prix d'achat, y compris les droits d'importation et les taxes à l'achat non remboursables, et toute dépense directement encourue pour mettre l'actif en condition de fonctionnement étant donné son utilisation projetée; les décotes ou rabais commerciaux sont déduits lors du calcul du prix d'achat. Des exemples de coûts directement attribuables à cette mise en condition sont :
- a) le coût de la préparation du site;
 - b) les coûts initiaux de livraison et de manutention;
 - c) les coûts d'installation;
 - d) la rémunération des experts tels que les architectes et les ingénieurs;
 - e) le coût estimé du démantèlement et de l'enlèvement de l'actif et de la remise en état du site, si ce coût est enregistré comme provision en application de la directive 8.
- 3.4 Les frais administratifs et autres frais généraux ne font pas partie du coût des immobilisations corporelles à moins qu'ils ne puissent être directement attribués à l'acquisition de l'actif ou à sa mise en condition. De même, les coûts de démarrage et autres coûts antérieurs à la production ne font pas partie du coût d'un actif à moins qu'ils ne soient nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionner. Les pertes d'exploitation initiales encourues avant que l'actif n'arrive à son niveau de fonctionnement projeté sont enregistrées comme dépense.
- 3.5 Le coût d'un actif créé par l'entreprise est déterminé selon les mêmes principes que ceux appliqués à un actif acquis.
- 3.6 Un élément des immobilisations corporelles peut être acquis en échange total ou partiel d'un élément ou actif différent. Le coût de cet élément est estimé à la *valeur vénale* de l'actif reçu, qui est équivalente à la valeur vénale de l'actif cédé, ajustée en fonction des espèces ou quasi-espèces transférées.
- 3.7 Les dépenses ultérieures relatives à un élément des immobilisations corporelles qui a déjà été enregistré doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est

probable que les bénéfices économiques à venir excédant le rendement initialement projeté de l'actif existant reviendront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être enregistrées comme un passif pour la période où elles ont été encourues.

- 3.8 Les dépenses de réparation ou d'entretien des immobilisations corporelles sont destinées à rétablir ou à continuer d'assurer les bénéfices économiques à venir que l'entreprise peut s'attendre à obtenir du niveau initial estimé du rendement de l'actif. De ce fait, ces dépenses sont généralement enregistrées à la date où elles sont encourues. Par exemple, le coût de l'entretien et de la remise en état des installations et du matériel est généralement considéré comme une dépense puisque ces opérations rétablissent, plus qu'elles n'accroissent, le niveau de rendement initial estimé.
- 3.9 Les composantes majeures de certains éléments des immobilisations corporelles exigent parfois d'être remplacées à intervalle régulier. Par exemple, une chaudière aura besoin d'un nouveau revêtement après un nombre déterminé d'heures d'utilisation et certaines installations à bord des avions telles que les sièges et les cuisines devront être remplacées plusieurs fois au cours de la durée de vie de l'appareil. Les composantes sont comptabilisées comme des actifs distincts parce que leur durée de vie utile est différente de celle des immobilisations corporelles auxquelles elles appartiennent. En conséquence, si les critères d'enregistrement énoncés au paragraphe 3.1 sont satisfaits, les dépenses encourues pour le remplacement ou le renouvellement de la composante sont comptabilisées comme acquisition d'un actif distinct et l'actif remplacé est passé par profits et pertes.

Estimation suite à un premier enregistrement

Traitement de référence

- 3.10 Après le premier enregistrement d'un actif, un élément des immobilisations corporelles doit être inscrit au prix coûtant, déduction faite de tout amortissement cumulé (3.19) et de toute *baisse cumulée de la valeur* de l'actif (3.25).

Autre traitement admissible

- 3.11 Après un premier enregistrement comme actif, un élément des immobilisations corporelles doit être comptabilisé à un montant réévalué (sa valeur vénale à la date de la réévaluation, moins tout amortissement cumulé ultérieur et toute perte ultérieure due à une dévalorisation de l'actif). Les réévaluations doivent être effectuées de manière suffisamment régulière pour que la valeur comptable ne diffère pas sensiblement de celle qui serait déterminée d'après la valeur vénale à la date de clôture de l'exercice.
- 3.12 La valeur vénale de terrains et de bâtiments est généralement leur valeur marchande. Cette valeur est déterminée par une expertise qui est normalement confiée à des professionnels qualifiés.

3.13 La valeur vénale d'éléments des installations et du matériel est généralement la valeur marchande déterminée après expertise. Lorsque leur valeur marchande n'est pas apparente en raison de la nature particulière des installations et du matériel, et parce que ces éléments sont rarement vendus sauf comme partie d'une entreprise continuant à fonctionner, ils sont évalués à leur coût de remplacement amorti.

3.14 Lorsqu'un élément des immobilisations corporelles est réévalué, tout amortissement cumulé à la date de la réévaluation est :

- a) soit recalculé proportionnellement à la variation de la valeur comptable brute de l'actif afin que cette valeur après la réévaluation soit égale au montant réévalué (cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué au moyen d'un indice pour arriver à son coût de remplacement amorti);
- b) soit annulé au regard de la valeur comptable brute de l'actif et du montant net recalculé pour arriver au montant réévalué de l'actif. Par exemple, cette méthode est utilisée pour les immeubles qui sont réévalués à leur valeur marchande.

Le montant de l'ajustement résultant d'un nouveau calcul ou de l'annulation de l'amortissement cumulé fait partie de l'augmentation ou de la diminution de la valeur comptable, conformément aux paragraphes 3.16 et 3.17.

3.15 Lorsqu'un élément des immobilisations corporelles est réévalué, la catégorie entière des immobilisations corporelles auxquelles cet actif appartient doit être réévaluée.

3.16 Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente par suite d'une réévaluation, cette augmentation doit être créditée directement aux fonds propres sous la rubrique excédent dû à la réévaluation. Toutefois, une augmentation due à une réévaluation doit être enregistrée comme recette puisque, du fait de cette réévaluation, elle compense une diminution du même actif précédemment enregistrée comme dépense.

3.17 Lorsque la valeur comptable d'un actif diminue en raison d'une réévaluation, la diminution doit être enregistrée comme dépense. Toutefois, une diminution due à une réévaluation doit être imputée directement à tout excédent résultant d'une réévaluation si la diminution ne dépasse pas le montant détenu au titre de cet excédent pour ce même actif.

3.18 L'excédent dû à une réévaluation et inclus dans les fonds propres peut être transféré directement aux bénéfices non distribués lorsque l'excédent est réalisé. L'excédent entier peut être réalisé au moment de la mise hors d'usage ou de la liquidation de l'actif. Par contre, une partie de l'excédent peut être réalisé au fur et à mesure de son utilisation par l'entreprise. En pareil cas, le montant de l'excédent réalisé est la différence entre l'amortissement fondé sur la valeur comptable recalculée de l'actif et l'amortissement selon le coût initial. Le transfert aux bénéfices non distribués de l'excédent dû à une réévaluation ne s'effectue pas sur le compte de résultat.

Amortissement

- 3.19 Le *montant dépréciable* d'un élément des immobilisations corporelles doit être réparti systématiquement sur sa *durée de vie utile*. La méthode d'amortissement appliquée doit correspondre au profil de la consommation des bénéfices économiques de l'actif par l'entreprise. La charge de l'amortissement pour chaque période doit être enregistrée comme dépense à moins qu'elle ne soit incluse dans la valeur comptable d'un autre actif.
- 3.20 Les bénéfices économiques attachés à un élément des immobilisations corporelles sont consommés par l'entreprise essentiellement par l'utilisation de l'actif. Toutefois, d'autres facteurs tels que l'obsolescence technique et la dégradation normale survenue pendant qu'un actif est resté inutilisé se traduisent souvent par une diminution des bénéfices économiques que l'on aurait pu prévoir comme découlant de l'actif. En conséquence, tous les facteurs suivants doivent être pris en compte dans la détermination de la durée de vie utile d'un actif :
- a) l'utilisation probable de l'actif par l'entreprise (qui est évaluée sur la base de sa capacité ou rendement physique attendu);
 - b) l'usure normale probable de l'actif, qui dépend de facteurs opérationnels tels que le nombre de périodes de travail pour lesquelles il va être utilisé, le programme de réparation et d'entretien de l'entreprise et l'entretien de l'actif pendant les périodes d'inactivité;
 - c) l'obsolescence technique provenant de modifications ou d'améliorations dans la production ou d'une évolution de la demande sur le marché pour le produit ou les services fournis par l'actif;
 - d) les limites légales ou analogues imposées à l'utilisation de l'actif, telles que les dates d'expiration des *contrats de location*.
- 3.21 Les terrains et les immeubles sont des actifs distincts qui sont traités séparément pour les besoins de la comptabilité, même lorsqu'ils ont été acquis au même moment. Les terrains ont normalement une durée de vie illimitée et ne sont donc pas dépréciables. Les immeubles ont une durée de vie limitée et sont donc des actifs dépréciables. Une augmentation de la valeur des terrains où est situé un bâtiment n'influe pas sur la détermination de sa durée de vie utile.
- 3.22 Il existe différentes méthodes d'amortissement pour répartir systématiquement le montant dépréciable d'un actif sur sa durée de vie utile. Ces méthodes sont : la méthode linéaire, la méthode du solde décroissant et la méthode de la somme des unités. L'amortissement linéaire se traduit par une réduction constante de la valeur de l'actif. La méthode du solde décroissant se traduit par une diminution décroissante au cours de sa durée de vie utile. La méthode de la somme des unités se traduit par une imputation fondée sur l'utilisation ou le rendement probable de l'actif. La méthode retenue pour un certain actif est choisie en fonction du profil attendu des bénéfices économiques et est appliquée systématiquement d'une période à l'autre à moins d'une modification dans le profil attendu des bénéfices économiques découlant de cet actif.

3.23 La durée de vie utile d'un élément des immobilisations corporelles doit être révisée périodiquement et, si les prévisions diffèrent sensiblement des estimations précédentes, le montant de l'amortissement pour les périodes courante et futures doit être ajusté.

3.24 La méthode d'amortissement appliquée aux immobilisations corporelles doit être révisée périodiquement et, s'il s'est produit un important changement dans le profil des bénéfices économiques découlant de ces actifs, la méthode doit être modifiée pour en tenir compte. Lorsqu'une telle modification de la méthode d'amortissement est nécessaire, elle doit être enregistrée comme une modification de l'estimation comptable et le montant de l'amortissement pour les périodes courante et futures doit être ajusté en conséquence.

Diminution de la valeur d'un actif

3.25 À la date de clôture de l'exercice, l'entité doit réexaminer la valeur comptable de tous les actifs corporels et incorporels immobilisés et chercher à savoir si le fait de continuer à utiliser l'actif ou le groupe d'actifs formant une unité génératrice de revenus est susceptible de créer des flux de trésorerie suffisants pour en absorber l'amortissement. Si les flux futurs risquent d'être insuffisants, leur valeur comptable doit être réduite.

Mises hors d'usage et liquidations

3.26 Un élément des immobilisations corporelles doit être rayé du bilan lors d'une liquidation ou lorsque l'actif est hors d'usage en permanence et qu'on n'attend plus aucun bénéfice économique de sa liquidation.

3.27 Les gains et les pertes provenant de la mise hors d'usage ou de la liquidation d'un élément des immobilisations corporelles doivent être déterminés comme étant la différence entre le produit estimé net de la liquidation et la valeur comptable de l'actif et être enregistrés comme recette ou dépense dans le compte de résultat.

Publication

3.28 Les états financiers doivent faire apparaître pour chaque catégorie des immobilisations corporelles :

- a) les bases servant à déterminer la valeur comptable brute (lorsque plus d'une base est utilisée il conviendra de faire connaître la valeur comptable brute pour cette base dans chaque catégorie);
- b) les méthodes d'amortissement utilisées;
- c) les durées de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
- d) la valeur comptable brute et l'amortissement cumulé (qui est ajouté aux pertes cumulées dues à une baisse de valeur des actifs) en début et en fin de période;

- e) une conciliation de la valeur comptable en début et en fin de période indiquant :
 - i) les acquisitions;
 - ii) les liquidations;
 - iii) les augmentations ou diminutions en cours de période provenant de réévaluations;
 - iv) les pertes dues à une baisse de valeur des actifs apparaissant (éventuellement) sur le compte de résultat en cours de période;
 - v) les pertes dues à une baisse de valeur des actifs mais (éventuellement) inversées sur le compte de résultat en cours de période;
 - vi) l'amortissement;
 - vii) d'autres mouvements.

Les informations comparatives ne sont pas nécessaires pour la conciliation en e) ci-dessus.

3.29 Les états financiers doivent aussi indiquer l'existence et les montants des charges grevant le titre de propriété, ainsi que les immobilisations corporelles servant à garantir des engagements;

3.30 Lorsque des éléments des immobilisations corporelles sont indiqués par des montants réévalués, il conviendra de publier les informations suivantes :

- a) la base qui a servi à réévaluer les actifs;
- b) la date effective de la réévaluation;
- c) le recours éventuel à un expert indépendant.

Directive 4. Contrats de location

Classification des contrats de location

- 4.1 La classification des contrats de location dépend de la mesure dans laquelle les risques et les avantages attachés à la propriété d'un actif loué sont du côté du bailleur ou du locataire. Les risques comprennent les pertes éventuelles dues à des capacités non utilisées ou à l'obsolescence technologique, et les variations de rentabilité dues à l'évolution des conditions économiques. Parmi les avantages figurent l'exploitation rentable attendue de l'actif pendant sa durée de *vie économique* et les gains provenant de l'appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.
- 4.2 Que le contrat soit un *contrat de location-financement* ou un *contrat d'exploitation* dépend de la nature intrinsèque de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Les exemples suivants illustrent les situations où il serait normal de classer un contrat de location comme contrat de location-financement :
- a) le contrat transfère la propriété de l'actif au locataire à la fin de la *durée du contrat*.
 - b) le locataire a l'option d'acheter l'actif à un prix considéré suffisamment au-dessous de la valeur vénale à la date où l'option peut être exercée, de telle sorte que, à l'*entrée en vigueur du contrat*, il est raisonnablement certain qu'elle sera exercée.
 - c) la durée du contrat couvre la plus grande partie de la vie économique de l'actif, même si le titre n'est pas transféré.
 - d) à l'entrée en vigueur du contrat, la valeur courante des *paiements minimum* prévus par le contrat est au moins égale à la majeure partie de la valeur marchande totale de l'actif loué.
 - e) les actifs loués sont d'une conception spécialisée telle que seul le locataire peut les utiliser sans modification importante.
- 4.3 Les situations énumérées ci-dessous pourraient aussi, seules ou combinées, amener à classer un contrat de location comme contrat de location-financement :
- a) si le locataire peut résilier le contrat, les pertes du bailleur résultant de la résiliation sont encourues par le locataire.
 - b) les gains ou les pertes provenant de variations dans la valeur vénale de l'actif résiduel sont attribuées au locataire (par exemple, sous la forme d'une réduction de loyer équivalant à la plus grande partie du produit des ventes en fin de contrat).
 - c) le locataire a la faculté de proroger le contrat pendant une période subsidiaire pour un montant de loyer très inférieur à ceux du marché.

Contrats de location-financement

- 4.4 Sur leur bilan, les locataires doivent enregistrer les contrats de location-financement comme actifs et comme passifs en indiquant des montants égaux, à la date d'entrée en vigueur du contrat, à la valeur vénale des biens qui leur sont loués ou, si ces montants sont inférieurs, à la valeur courante des paiements minimum prévus par le contrat. Dans le calcul de la valeur de ces paiements, le facteur d'actualisation est le *taux d'intérêt implicite dans le contrat* si celui peut être aisément déterminé; sinon, il conviendra d'utiliser le taux d'emprunt différentiel du locataire.
- 4.5 Les paiements au titre du contrat doivent être répartis entre le coût du financement et la réduction de l'obligation restant à régler. Le coût du financement doit être réparti sur des périodes comprises dans la durée du contrat afin de rapporter un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant à régler à chaque période.
- 4.6 Un contrat de location-financement donne lieu à une dépense d'amortissement pour l'actif considéré ainsi qu'à une dépense de financement pour chaque période comptable. La méthode d'amortissement pour les actifs loués doit être compatible avec celle des actifs dépréciables appartenant en propre au locataire.
- 4.7 Si l'on n'est pas raisonnablement certain que le locataire obtiendra la propriété de l'actif à la fin du contrat, l'actif doit être complètement amorti au cours de la durée du contrat ou de sa durée de vie utile, sur la base de la plus courte des deux périodes.
- 4.8 Les locataires signataires d'un contrat de location-financement doivent, pour chaque catégorie d'actif, déclarer la valeur comptable nette à la date de clôture de l'exercice et la base sur laquelle les *loyers éventuels* ont été inscrits au compte de résultat.

Contrats d'exploitation

- 4.9 Sous le régime d'un contrat d'exploitation les paiements à ce titre doivent être inscrits comme dépense sur une base linéaire dans le compte de résultat, pendant toute la durée du contrat, à moins qu'une autre base systématique ne puisse servir à indiquer le profil temporel du bénéfice revenant à l'utilisateur.
- 4.10 Toute incitation à conclure un contrat d'exploitation nouveau ou renouvelé doit être enregistrée comme partie intégrante de la contrepartie nette convenue pour l'utilisation de l'actif loué. Le locataire doit enregistrer le bénéfice total de ces incitations comme une réduction du coût de location au cours de la durée du contrat.
- 4.11 Les locataires doivent faire connaître le total des paiements minimum futurs prévus par des contrats d'exploitation non résiliables pour chacune des périodes suivantes :

- i) un an au plus tard;
- ii) plus d'un an mais pas plus tard que cinq ans;
- iii) plus de cinq ans.

Vente avec cession-bail

- 4.12 Une transaction de vente avec cession-bail consiste à vendre un actif et, pour l'acheteur, à louer en retour ce même actif au vendeur. Les paiements au titre du contrat et le prix de vente sont généralement interdépendants puisqu'ils sont négociés en une seule opération. Le traitement comptable d'une vente avec cession-bail dépend du type de contrat qui a été conclu.
- 4.13 Si une transaction de vente avec cession-bail a pour résultat un contrat de location-financement, l'excédent éventuel du produit de la vente par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement enregistré comme recette dans les états financiers d'un vendeur-locataire. Au contraire, il doit être reporté et amorti au cours de la durée du contrat.
- 4.14 Si une transaction de vente avec cession-bail a pour résultat un contrat d'exploitation et qu'il est évident que la transaction s'est accomplie à la valeur vénale de l'actif, tout profit ou perte doit être enregistré immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à cette valeur, tout profit ou perte doit être enregistré immédiatement sauf que, dans le cas où la perte est compensée par des paiements contractuels futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être reportée et amortie en proportion de ces paiements au cours de la période prévisible d'utilisation de l'actif. Si le prix de vente est au-dessus de la valeur vénale, l'excédent par rapport à cette valeur doit être reporté et amorti au cours de la période d'utilisation attendue.
- 4.15 Pour les contrats d'exploitation, si la valeur vénale au moment d'une vente avec cession-bail est inférieure à la valeur comptable de l'actif, une perte égale au montant de la différence entre cette valeur comptable et la valeur vénale doit être enregistrée immédiatement.

Directive 5. Actifs incorporels

Définition

5.1 Une entreprise *contrôle* un actif si elle est en mesure de profiter des bénéfices économiques futurs découlant de la source sous-jacente et de restreindre l'accès à ces bénéfices par d'autres. La capacité d'une entreprise de contrôler les bénéfices économiques futurs d'un actif incorporel provient normalement de droits juridiques exécutoires devant un tribunal. En l'absence de ces droits, il est plus difficile de démontrer qu'il y a contrôle. Toutefois, le caractère exécutoire d'un droit n'est pas une condition nécessaire du contrôle puisqu'une entreprise peut contrôler les bénéfices économiques futurs de quelque autre façon.

Enregistrement et première estimation d'un actif incorporel

- 5.2 Un actif incorporel ne doit être enregistré qu'aux conditions *sine qua non* suivantes :
- a) il est probable que les bénéfices économiques futurs attribuables à l'actif reviendront à l'entreprise;
 - b) le *coût* de l'actif peut être estimé de manière fiable.
- 5.3 Une entreprise doit évaluer la probabilité de bénéfices économiques futurs en se fondant sur des hypothèses raisonnables et justifiables constituant la meilleure estimation possible par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui prévaudront au cours de la durée de vie utile de l'actif.
- 5.4 Un actif incorporel doit être initialement estimé à son prix coûtant.
- 5.5 Une appréciation de l'image de marque de l'entreprise résultant d'une action interne ne peut être enregistrée comme actif.

Actifs incorporels créés par l'entreprise elle-même

Phase de recherche

5.6 Aucun actif incorporel provenant de la *recherche* (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être enregistré. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être enregistrées comme dépenses au moment où elles sont encourues.

Phase de développement

5.7 Un actif incorporel provenant du *développement* (ou de la phase de développement d'un projet interne) ne doit être enregistré qu'à la condition *sine qua non* que l'entreprise peut démontrer tout ce qui suit :

- a) la possibilité technique d'achever la création de l'actif incorporel pour qu'il puisse être utilisé ou mis en vente;
- b) l'intention de l'entreprise d'achever la création de l'actif incorporel et de l'utiliser ou de le vendre;
- c) sa capacité d'utiliser ou de vendre cet actif;
- d) comment l'actif incorporel rapportera des bénéfices économiques futurs à l'entreprise (celle-ci doit prouver, entre autres, l'existence d'un marché pour le produit créé par l'actif ou pour l'actif lui-même, ou encore, s'il doit être utilisé sur le plan interne, son utilité);
- e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres suffisantes pour achever le développement et utiliser ou vendre l'actif;
- f) sa capacité d'estimer de manière fiable les dépenses attribuables à l'actif incorporel au cours de son développement.

5.8 Les marques, en-têtes, titres de publication, listes de clients et autres éléments intrinsèquement semblables créés sur le plan interne ne doivent pas être enregistrés comme actifs incorporels.

Enregistrement d'une dépense

5.9 Les dépenses relatives à un élément incorporel doivent être enregistrées comme telles au moment où elles sont encourues, à moins qu'elles ne fassent partie du coût d'un actif incorporel répondant aux critères énumérés ci-dessus (paragraphe 5.2 à 5.8).

5.10 Le coût d'un élément incorporel enregistré initialement comme dépense par une entreprise déclarante dans ses états financiers annuels antérieurs ou ses rapports financiers intérimaires ne doit pas être enregistré à une date ultérieure comme faisant partie du coût d'un actif incorporel.

5.11 Les dépenses relatives à un actif incorporel postérieures à son achat ou à sa création définitive doivent être enregistrées comme dépenses au moment où elles sont encourues à moins :

- a) qu'il ne soit probable que ces dépenses permettront à l'actif de rapporter à l'entreprise des bénéfices économiques futurs dépassant le niveau de rendement estimé à l'origine;
- b) que ces dépenses ne puissent être estimées de manière fiable et attribuées à cet actif.

Si ces conditions sont remplies, les dépenses ultérieures doivent être ajoutées au coût de l'actif incorporel.

5.12 Après un premier enregistrement, un actif incorporel doit être comptabilisé à son prix coûtant, déduction faite de tout amortissement cumulé et de toute perte cumulée due à

une baisse de valeur de l'actif. Si sa valeur vénale peut être déterminée sur la base d'un *marché actif*, la réévaluation est un traitement de rechange admissible.

Amortissement

Période d'amortissement

5.13 Le montant dépréciable d'un actif incorporel doit être réparti systématiquement au cours de sa durée de vie estimée au plus près. Il existe une présomption contestable selon laquelle la durée de vie d'un actif incorporel ne dépassera pas 20 ans à compter de la date où il devient utilisable. L'amortissement doit commencer à cette date.

5.14 Si une entreprise possède le contrôle des bénéfices économiques futurs d'un actif incorporel en vertu de droits juridiques consentis pour une période limitée, la durée de vie utile de cet actif ne doit pas dépasser la période de validité de ces droits à moins :

- a) que ces droits juridiques ne soient renouvelables;
- b) que le renouvellement soit pratiquement certain.

Méthode d'amortissement

5.15 La méthode d'amortissement utilisée doit répondre au profil de la consommation des bénéfices économiques de l'actif par l'entreprise. Si ce profil ne peut être déterminé de manière sûre, il conviendra d'appliquer la méthode linéaire. Le coût de l'amortissement pour chaque période doit être enregistré comme dépense à moins qu'une autre directive ne permette ou n'exige qu'il soit inclus dans la valeur comptable d'un autre actif.

Valeur résiduelle

5.16 La *valeur résiduelle* d'un actif incorporel doit être supposée nulle à moins :

- a) qu'un tiers s'engage à acheter l'actif à la fin de sa durée de vie utile; ou
- b) qu'il existe un marché suffisamment porteur pour cet actif et :
 - i) que la valeur résiduelle puisse être déterminée en fonction de ce marché;
 - ii) qu'il soit probable que ce marché existera toujours à la fin de la durée utile de vie de l'actif.

Réexamen de la période et de la méthode d'amortissement

5.17 La période et la méthode d'amortissement doivent être réexaminées au moins à la fin de chaque exercice financier. Si la durée de vie projetée de l'actif diffère sensiblement des estimations précédentes, la période d'amortissement doit être modifiée en conséquence. En cas de modification importante dans le profil attendu des bénéfices économiques découlant de l'actif, la méthode d'amortissement doit être révisée pour tenir compte de ce changement. La modification apportée à la méthode doit être enregistrée comme une modification des estimations comptables par ajustement de la charge de l'amortissement pour les périodes courante et futures.

Recouvrement de la valeur comptable : pertes dues à une baisse de valeur de l'actif

5.18 Une entreprise doit estimer le montant recouvrable des actifs incorporels au moins à la fin de chaque exercice financier, même s'il n'y a pas lieu de penser qu'ils ont subi une baisse de valeur. Le montant recouvrable doit être déterminé selon le paragraphe 3.25 et les pertes dues à une baisse de valeur enregistrées en conséquence.

Mises hors d'usage et liquidations

5.19 Un actif incorporel doit être rayé du bilan au moment de sa liquidation ou lorsqu'on n'attend plus aucun bénéfice économique de son utilisation ou de sa liquidation ultérieure.

5.20 Les gains ou pertes découlant de la mise hors d'usage ou de la liquidation d'un actif incorporel doivent être déterminés comme étant la différence entre le produit net de la liquidation et la valeur comptable de l'actif et être inscrits comme recette ou dépense au compte de résultat.

Publication

5.21 Les états financiers doivent faire apparaître les données suivantes pour chaque catégorie d'actif incorporel, une distinction étant faite entre les actifs incorporels créés sur le plan interne et les autres :

- a) les durées de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
- b) les méthodes d'amortissement utilisées;
- c) la valeur comptable brute et l'amortissement cumulé (qui s'ajoute aux pertes cumulées pour baisse de valeur) en début et en fin de période;
- d) le ou les postes du compte de résultat où est inscrit l'amortissement des actifs incorporels;
- e) une conciliation de la valeur comptable en début et en fin de période indiquant :
 - i) les mises hors d'usage et liquidations d'actifs;
 - ii) les pertes enregistrées pour baisse de valeur;
 - iii) les pertes pour baisse de valeur redevenues positives;
 - iv) l'amortissement enregistré en cours de période;
 - v) les additions et autres modifications apportées à la valeur comptable en cours de période.

Les informations comparatives ne sont pas nécessaires.

5.22 Les états financiers doivent indiquer :

- a) dans le cas où un actif incorporel est amorti sur plus de 20 ans, les raisons pour lesquelles l'on rejette la présomption que la durée de vie utile d'un actif incorporel ne dépassera pas 20 ans à compter de la date où l'actif est utilisable.
- b) la valeur comptable et la période d'amortissement restant à courir de tout actif incorporel revêtant une importance pour les états financiers de l'ensemble de l'entreprise;

- c) l'existence et les valeurs comptables d'actifs incorporels dont le titre est grevé et les valeurs comptables des actifs incorporels servant à garantir des engagements.

Directive 6. Stocks

- 6.1 Les stocks doivent être estimés d'après la plus faible des deux valeurs suivantes : le coût d'acquisition et la valeur réalisable nette.
- 6.2 Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'achat, les coûts de conversion et les autres dépenses encourues pour amener les stocks à leur lieu d'entreposage actuel et les mettre en condition.
- 6.3 Les stocks d'articles qui ne sont pas normalement interchangeables et les biens et services produits et réservés à des projets particuliers doivent être comptabilisés de façon à faire apparaître leurs coûts individuels.
- 6.4 Les coûts des stocks, autres que ceux mentionnés au paragraphe 6.3, doivent être comptabilisés selon la méthode du premier entré-premier sorti ou du coût moyen pondéré.

Enregistrement comme dépense

- 6.5 En cas de vente de stocks, leur valeur comptable doit être inscrite comme une dépense relative à la période où les recettes correspondantes ont été enregistrées. Le montant d'une dépréciation ramenant les stocks à leur valeur réalisable nette et toute perte de stocks doivent être inscrits comme une dépense relative à la période où la dépréciation ou la perte a eu lieu. Toute contrepassation d'une dépréciation des stocks, résultant d'une augmentation de leur valeur réalisable nette, doit être inscrite comme une réduction de la quantité des stocks enregistrée comme une dépense relative à la période où l'inversion s'est produite.

Publication

- 6.6 Les états financiers doivent faire apparaître :
 - a) les méthodes comptables appliquées à la mesure des stocks, ainsi que la formule des coûts utilisée;
 - b) la valeur comptable totale des stocks et celle apparaissant dans les classifications propres à l'entreprise;
 - c) la valeur comptable des stocks servant de garantie à des engagements.
- 6.7 Les états financiers doivent faire apparaître :
 - a) soit le coût des stocks inscrit comme dépense au cours de la période;
 - b) soit les coûts d'exploitation, applicables aux recettes, inscrits comme dépense au cours de la période et classés selon leur nature.

Directive 7. Subventions publiques

- 7.1 Les *subventions publiques* sont une aide de l'*État* sous la forme de transferts de ressources à une entreprise en échange du respect passé ou futur par celle-ci de certaines conditions attachées à ses activités d'exploitation.
- 7.2 Les subventions publiques, y compris les aides non monétaires estimées à leur valeur vénale, ne doivent pas être enregistrées avant que l'on soit raisonnablement sûr que :
- a) l'entreprise respectera les conditions attachées à ces subventions;
 - b) les subventions seront effectivement versées.
- 7.3 Les subventions publiques doivent être enregistrées systématiquement comme recettes au cours des périodes nécessaires pour leur faire correspondre les coûts qu'elles sont censées compenser. Elles ne doivent pas être créditées directement au capital des actionnaires.
- 7.4 Dans la plupart des cas les périodes pour lesquelles une entreprise enregistre les coûts ou dépenses couvertes par une subvention publique sont aisément déterminées et, de ce fait, une subvention versée expressément pour une dépense particulière est comptabilisée comme recette relative à la même période que celle de la dépense correspondante. De même, les subventions couvrant des actifs dépréciables sont généralement enregistrées comme recettes, proportionnellement à la dépréciation de ces actifs.
- 7.5 Une subvention publique recevable en compensation de dépenses ou de pertes déjà encourues, ou destinée à apporter une aide financière immédiate à l'entreprise, sans autres coûts ultérieurs, doit être enregistrée comme recette relative à la période où elle devient recevable, éventuellement comme recette extraordinaire.
- 7.6 Les *subventions publiques attachées à certains actifs*, y compris les aides non monétaires estimées à leur valeur vénale, doivent être présentées sur le bilan soit sous la forme d'une recette différée, soit en déduisant la subvention lors du calcul effectué pour déterminer la valeur comptable de l'actif.
- 7.7 Les *subventions publiques attachées aux recettes* sont parfois inscrites comme crédit sur le compte de résultat, soit séparément, soit sous une rubrique générale telle que "Autres recettes"; il est possible aussi de les déduire au moment de déclarer la dépense correspondante.
- 7.8 Une subvention publique devenue remboursable doit être inscrite comme une modification apportée à une estimation comptable. Le remboursement d'une subvention

attachée aux recettes doit d'abord être imputé à tout report de crédit non amorti constitué pour couvrir la subvention. Si le remboursement excède un report de crédit ou si aucun crédit différé n'existe, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement comme dépense. Le remboursement d'une subvention attachée à un actif doit être enregistré en augmentant la valeur comptable de l'actif ou en déduisant le montant remboursable du solde de la recette différée. L'amortissement supplémentaire cumulé qui aurait été enregistré comme dépense en l'absence de la subvention doit être inscrit immédiatement comme dépense.

Aide publique

7.9 Sont exclues de la définition des subventions publiques au paragraphe 7.1 certaines formes d'*aide publique* auxquelles on ne peut raisonnablement attribuer une valeur et les transactions que l'on ne peut distinguer des transactions commerciales ordinaires de l'entreprise.

7.10. Parmi les exemples de l'aide à laquelle on ne peut raisonnablement attribuer une valeur figurent les conseils gratuits dans le domaine technique ou de la commercialisation et la fourniture de garanties. Un exemple d'assistance que l'on ne peut distinguer des transactions commerciales normales de l'entreprise serait une politique gouvernementale de passation des marchés couvrant une partie des ventes de l'entreprise. L'existence de cet avantage est peut-être incontestable mais toute tentative faite pour distinguer les activités commerciales de l'aide publique risque fort de donner un résultat arbitraire.

7.11 L'importance de l'avantage revenant à l'entreprise dans les exemples précités est parfois suffisante pour que la divulgation de la nature, de l'ampleur et de la durée de l'aide soit nécessaire pour éviter que les états financiers soient trompeurs.

7.12 Les prêts à des taux d'intérêt nul ou faibles sont une forme d'aide publique, mais le bénéfice n'est pas quantifié par l'imputation des intérêts.

7.13 L'aide publique aux entreprises répond à la définition des subventions publiques même si aucune condition particulière n'est attachée aux activités d'exploitation de l'entreprise autre que l'obligation de travailler dans certaines régions ou certains secteurs industriels. Ces subventions ne doivent donc pas être enregistrées avec les fonds propres.

Publication

7.14 Les éléments suivants doivent être déclarés :

- a) les méthodes comptables adoptées pour les subventions publiques, y compris les méthodes de présentation des états financiers;

- b) la nature et l'ampleur des subventions publiques enregistrées dans les états financiers et une indication des autres formes d'aide publique dont l'entreprise a directement bénéficié;
- c) les conditions non remplies et autres contingences attachées à l'aide publique inscrite dans la comptabilité de l'entreprise.