



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

Distr.
GÉNÉRALE

TD/B/COM.2/ISAR/16
8 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
Dix-neuvième session
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

Résumé

La comptabilité des petites et moyennes entreprises (PME) était inscrite à l'ordre du jour des dix-septième et dix-huitième sessions du Groupe de travail intergouvernemental d'experts (ISAR). Le Groupe a alors identifié plusieurs obstacles que les PME rencontraient dans la tenue de leurs comptes et la production d'informations financières de qualité, et il s'est interrogé sur les solutions proposées pour résoudre ce problème. À sa dix-huitième session, il a chargé un groupe spécial de mener des consultations et de rechercher les moyens d'éliminer les difficultés auxquelles se heurtaient les PME pour établir et présenter des informations financières. Après avoir mené toute une série de consultations, le groupe spécial soumet à l'ISAR le présent rapport, pour examen à sa dix-neuvième session.

Le présent document (TD/B/COM.2/ISAR/16) et ses additifs (1 à 4) ont été établis conformément à l'accord conclu par le Groupe à sa dix-huitième session. Ils consistent en deux directives consacrées l'une aux PME du niveau II (PME jouant un rôle économique important), l'autre à celles du niveau III (entreprises les plus petites). Les orientations proposées pour les PME du niveau II s'inspirent des normes internationales d'information financière et contiennent à la fois un cadre conceptuel et 15 directives applicables à diverses opérations comptables; elles contiennent également un glossaire terminologique ainsi que des exemples et des documents de base. Les orientations proposées pour les PME du niveau III présentent, quant à elles, un cadre de comptabilité et d'information financière, des règles fondamentales de comptabilité et d'information financière ainsi que des modèles d'états financiers.

* 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

	<u>Page</u>
Directives concernant la comptabilité et l'information financière des PME du niveau II: TD/B/COM.2/ISAR/16	
Introduction	3
<i>Directive</i>	
1 Présentation des états financiers	9

INTRODUCTION

1. À sa dix-septième session, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) a identifié plusieurs obstacles que les PME rencontraient dans la tenue de leurs comptes et la production d'informations financières de qualité. Il a préconisé qu'un groupe consultatif spécial recommande des solutions répondant aux besoins des PME en matière de comptabilité tout en tenant compte des obstacles rencontrés par ces entreprises. Un groupe consultatif spécial d'experts originaires d'un vaste échantillon de pays a donc été créé; après avoir mené toute une série de consultations, il a présenté son rapport au Groupe à sa dix-huitième session, tenue à Genève du 10 au 12 septembre 2001.
2. À sa dix-huitième session, l'ISAR a examiné le rapport et les méthodes générales qui y étaient recommandées. Il a décidé d'adopter un dispositif à trois niveaux pour répondre aux besoins des PME en matière de comptabilité (voir le paragraphe 9). Il a invité le groupe consultatif spécial à poursuivre ses travaux, à améliorer ses propositions et à lui présenter un rapport à sa dix-neuvième session. Le groupe spécial (dont la composition figure à l'annexe 4 du document TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3) a donc mené diverses consultations et présente maintenant ses travaux au Groupe pour examen.
3. Les recommandations du groupe spécial font l'objet de cinq rapports distincts – TD/B/COM.2/ISAR/16 et Add.1 à 4. Les quatre premiers rapports traitent des PME du niveau II. Le premier (TD/B/COM.2/ISAR/16) contient une introduction, un cadre conceptuel et la directive 1 relative à la présentation des états financiers. Le deuxième (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1) contient les directives 2 à 7, le troisième (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2) les directives 8 à 15 et le quatrième (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3) des définitions, des exemples et des renvois aux documents ayant servi à établir les directives. Le cinquième rapport (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4), enfin, présente une directive applicable aux PME du niveau III.
4. L'établissement de ces directives est une initiative du Groupe. L'ISAR produit depuis plusieurs années des directives et des recommandations concernant diverses questions comptables. Certaines directives récentes traitaient de thèmes tels que les critères de qualification des experts-comptables et la publication d'informations comptables et financières relatives aux coûts et passifs environnementaux. L'initiative actuelle a pour but de recommander aux États membres une approche leur permettant de créer un cadre global de réglementation comptable pour toutes les entités commerciales relevant de leur compétence. Il est proposé d'appliquer un système différencié en trois niveaux, assorti de prescriptions adaptées aux groupes d'utilisateurs et de comptables visés et permettant aux entreprises de se développer dans un cadre comptable cohérent.
5. La réglementation comptable d'un pays est généralement le produit de l'accrétion, au fil des ans, de textes de réglementation souvent sans rapport les uns avec les autres, conçus pour faire face à des situations précises survenant à un moment donné. Il en résulte fréquemment une mosaïque de règles dont les interactions ne sont pas cohérentes et auxquelles peuvent échapper de nombreuses entités.

6. La création du Conseil international de normalisation de la comptabilité (IASB) en tant qu'organisme international de normalisation de référence pour la publication d'informations financières par les entreprises cotées en bourse a ouvert la voie à une nouvelle ère en matière de comptabilité, et offre aux gouvernements une excellente occasion de réviser et de réformer leur réglementation comptable en tenant compte à la fois de l'évolution de la situation internationale et des réalités économiques locales.

Une structure liée aux normes internationales d'information financière

7. À sa dix-septième session, le Groupe s'est interrogé sur les besoins des PME en matière comptable et a conclu:

a) Qu'une architecture comptable fondée sur les normes internationales d'information financière (IFRS)¹ serait profitable aux pays en développement et aux pays en transition;

b) Qu'il faudrait prévoir, au sein de cette structure globale, des directives répondant aux besoins d'un ensemble divers d'entités aux profils économiques très différents, et que la meilleure façon serait d'adopter une structure à trois niveaux.

8. Le Groupe a observé que les IFRS avaient été créées principalement pour des entreprises transnationales opérant à partir de pays développés, et qu'il était difficile de les appliquer à des PME de ces mêmes pays, et plus encore à des PME fonctionnant dans des contextes économiques très différents où l'infrastructure professionnelle était limitée et où l'enseignement commercial général n'englobait pas la comptabilité. Tel est le cas de nombreux pays en développement et pays en transition. Dans ces pays, qui plus est, beaucoup d'entreprises n'ont pas les moyens de faire appel aux services professionnels disponibles. Le Groupe a donc considéré que la structure à trois niveaux qu'il proposerait devrait prévoir, pour commencer, une comptabilité de base, très simple pour les très petites entreprises, tout en permettant à celles qui se développeraient ultérieurement de passer à un niveau intermédiaire, où les critères comptables se rapprocheraient des principes de base des IFRS; il a estimé que ces entreprises auraient les moyens de financer le soutien technique dont elles auraient besoin pour appliquer ces règles.

9. À sa dix-huitième session, le Groupe a adopté des recommandations fondées sur les caractéristiques économiques et sociales des entités commerciales et prévoyant les trois niveaux suivants:

Niveau I: Les entreprises qui émettent des titres sur le marché et celles qui ont une grande présence publique devraient appliquer les IFRS.

Niveau II: Les entreprises commerciales et industrielles qui n'émettent pas de titres sur le marché et qui ne publient pas de rapports financiers peuvent appliquer un ensemble unique de prescriptions adaptées des IFRS et conformes à celles-ci, mais ne portant que sur les opérations les plus simples et les plus fréquentes.

¹ À l'instar de la nouvelle *Preface to International Financial Reporting Standards*, le présent document utilise le terme générique IFRS pour toutes les normes comptables internationales et interprétations en vigueur, ainsi que pour les normes internationales d'information financière proprement dites.

Niveau III: Les plus petites entités, indépendantes et n'employant que quelques salariés, devraient tenir une comptabilité d'exercice, étroitement liée aux opérations de trésorerie, ces entités étant autorisées à titre exceptionnel à tenir, le temps d'établir leur système comptable, une comptabilité de caisse.

10. Déterminer avec précision ces trois niveaux implique de bien connaître l'économie dans laquelle les entités opèrent. De l'avis du groupe consultatif, le système devrait comporter au moins trois niveaux. Cependant, c'est à chaque État membre qui choisit d'appliquer cette approche qu'il revient de définir ces niveaux en tenant compte de la situation économique, juridique et sociale et, en particulier, de la structure du secteur des entreprises, du pays.

Directives concernant la comptabilité et l'information financière des PME

11. Le présent document et ses additifs proposent un cadre de comptabilité et d'information financière répondant aux besoins d'entreprises du niveau II. Ce cadre marque un renforcement considérable par rapport au niveau III et s'inspire des IFRS (principalement celles qui étaient en vigueur au 1^{er} janvier 2002, avec quelques modifications tenant compte du programme de l'IASB), tout en ne s'appliquant qu'à un nombre limité de situations et d'opérations relevant des IFRS. Partant, une entité qui appliquerait ces directives ne pourrait être considérée comme se conformant aux IFRS. Ce cadre est censé représenter un ensemble général de prescriptions répondant aux besoins découlant de l'immense majorité des situations et des opérations susceptibles d'être rencontrées par des entreprises de taille moyenne. Les États membres pourront cependant souhaiter fournir des orientations supplémentaires. Les directives s'adressent à des entités individuelles, non à des groupes (une PME structurée comme un groupe devrait appliquer les IFRS correspondantes), et se situent dans un contexte strictement non inflationniste.

12. Le groupe consultatif qui a élaboré les directives s'est globalement fixé pour but de sélectionner, parmi les IFRS existantes, un groupe de prescriptions répondant aux besoins quotidiens des PME. Il est parti du principe que, pour qu'elles soient utiles et valables dans un pays en développement ou un pays en transition, les directives devaient être aussi brèves que possible et se concentrer sur des mesures réalistes en fonction de l'infrastructure existante (ce qui n'interdirait pas de passer, avec l'amélioration de cette infrastructure et des ressources, à des méthodes plus élaborées) et permettant aux investisseurs et aux créanciers de prendre des décisions éclairées. De même, le groupe a constamment gardé à l'esprit le fait que les directives pouvaient former un corpus de connaissances qui pourrait être la pierre angulaire d'un programme de formation d'aides-comptables et de comptables.

13. D'une manière générale, il a été estimé que plus les prescriptions seraient nombreuses et complexes, plus il serait onéreux de former du personnel à leur application et moins les directives seraient efficaces et rentables. Alors que l'IASB avait pour tâche de proposer des règles pour des opérations et des situations aussi bien fréquentes que rares, le groupe consultatif a estimé que les directives a) devaient énoncer des règles applicables à des groupes d'entreprises menant des activités internationales; et b) ne devaient pas se préoccuper d'opérations ou de situations peu susceptibles d'être rencontrées par des PME, afin d'être aussi utiles et valables que possible au moindre coût.

14. Après avoir examiné les travaux conduits par des organismes nationaux de normalisation, le groupe consultatif a analysé les IFRS en vigueur et en a tiré un ensemble condensé de règles destinées aux entreprises de taille moyenne. Chaque norme et interprétation a été examinée compte tenu de ce qui, dans le *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (voir la note 1), pouvait s'appliquer aux petites et moyennes entités. Chaque fois que le groupe a estimé que le coût de l'adoption d'une norme risquait de l'emporter sur les avantages, il a omis ou, parfois, adapté cette norme.

15. Il n'existe pas, à la connaissance du groupe, de données empiriques concernant les types de transactions menées par les PME dont on pourrait se servir pour établir ces choix. Les membres du groupe avaient été choisis pour leur connaissance des petites entreprises; ils ont utilisé leur expérience, ainsi que les observations faites à la dix-huitième session de l'ISAR, pour arrêter leurs choix. Malgré l'absence de procédure officielle à cette fin au sein de l'ISAR, les différents stades de l'évolution des directives ont été présentés aux États membres et aux autres parties intéressées pour observations et examen.

16. Aucun ensemble de règles comptables ne peut être considéré comme figé; l'objectif était de parvenir à ce que le groupe estimerait être un ensemble pratique de règles qui pourraient être appliquées, puis améliorées en fonction de l'expérience. L'ISAR n'a pris, en ce qui concerne une éventuelle actualisation continue des directives, aucune disposition précise. Le groupe consultatif escomptait cependant un examen périodique et la possibilité de présenter systématiquement des modifications à la session annuelle de l'ISAR. Il était également conscient que l'IASB examinerait probablement, en temps voulu, la question de la comptabilité des PME. Ses travaux pourraient être une contribution utile et fournir des orientations provisoires, en attendant l'adoption d'une norme définitive, processus demandant généralement plusieurs années.

Cadre conceptuel

17. Le groupe consultatif a estimé qu'il fallait que tout ensemble simplifié de prescriptions composant les directives s'inspire du *Framework* de l'IASB et soit cohérent avec celui-ci afin de bien marquer le lien existant entre les deux et permettre à des entités en expansion de passer du niveau II au niveau I. C'est pourquoi il a élaboré, pour les PME, un cadre conceptuel fondé sur les textes de l'IASB qui a inspiré, à son tour, l'élaboration des directives.

Champ d'application

18. Les directives doivent faciliter l'élaboration d'états financiers généraux par les PME de pays développés, de pays en développement et de pays en transition. Ces états, établis annuellement, ont pour objet de fournir à divers utilisateurs l'information dont ils ont besoin.

Utilisateurs

19. Les utilisateurs des états financiers peuvent être des investisseurs actuels ou potentiels, des employés, des bailleurs de fonds, des fournisseurs et autres créanciers commerciaux, des clients, des gouvernements et leurs administrations et, dans certains pays, le public. En ce qui concerne les PME, les principaux utilisateurs seront vraisemblablement des investisseurs et des créanciers, qui auront souvent les moyens d'obtenir des informations complétant celles contenues dans les états financiers. Les administrateurs s'intéresseront également au contenu de ces états, même s'ils disposent d'autres sources d'informations administratives et financières.

Objectifs

20. Les états financiers ont pour objet de fournir sur la situation financière et les résultats d'une entreprise des renseignements qui permettront aux utilisateurs de cette information de prendre des décisions économiques. Ils montrent comment les dirigeants ont géré les ressources qui leur avaient été confiées et comment ils ont rendu compte de leur gestion.

Postulats

21. Les états financiers sont établis en comptabilité d'engagement. On part généralement du principe que l'entreprise a une activité permanente et continuera d'opérer pendant un certain temps.

Caractéristiques qualitatives

22. *Intelligibilité*: il est impératif que l'information contenue dans les états financiers soit facilement compréhensible par les utilisateurs.

23. *Pertinence*: pour être utile, l'information doit aider les utilisateurs à prendre des décisions.

24. *Fiabilité*: l'information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs et de biais importants et lorsqu'elle peut être considérée représenter fidèlement ce qu'elle est censée représenter.

25. *Comparabilité*: les utilisateurs doivent pouvoir comparer les états financiers d'une entité dans le temps pour déterminer l'évolution de sa situation financière et de ses résultats.

26. *Contraintes*: le rapport coûts/avantages est plus une contrainte omniprésente qu'une caractéristique qualitative. Les avantages tirés d'une information doivent l'emporter sur son coût de production. L'évaluation des coûts et des avantages est cependant une activité extrêmement subjective. Les organismes de normalisation, pas plus que les comptables et les utilisateurs d'états financiers, ne doivent ignorer cette contrainte.

27. Dans la pratique, des compromis sont souvent nécessaires entre différentes caractéristiques qualitatives, dont l'importance relative sera affaire d'appréciation professionnelle.

Éléments

28. Un *actif* est une ressource détenue par une entreprise à la suite d'opérations ou de faits passés, dont elle est censée obtenir des avantages économiques à l'avenir.

29. Un *passif* est une obligation en cours de l'entreprise, qui découle d'opérations ou de faits antérieurs et dont le règlement devrait se traduire par une sortie de ressources porteuses d'avantages économiques.

30. Les *fonds propres* correspondent à la valeur résiduelle de l'actif de l'entreprise après déduction du passif.

31. Le *revenu* comprend à la fois les produits (d'exploitation) et les gains. Ce terme englobe l'accroissement des profits économiques pendant l'exercice comptable sous la forme de rentrées ou de valorisations d'actifs, ainsi que de diminutions de dettes entraînant une hausse des fonds propres autre que celle liée à une augmentation des contributions au capital social.

32. Par *dépenses*, on entend les pertes ainsi que les dépenses encourues dans le cadre des activités ordinaires de l'entité. Les dépenses représentent une diminution des profits économiques.

Constatation

33. Tout poste répondant à la définition d'un élément doit être constaté a) s'il est probable qu'il en résultera, pour l'entreprise, l'acquisition ou la perte d'un profit économique futur, et b) si ce poste a un coût ou une valeur qui peuvent être mesurés de façon fiable.

Mesure

34. La mesure communément adoptée par les entreprises pour établir leurs états financiers est le *coût historique*.

Opérations non visées par les directives

35. Le groupe consultatif estime que les PME ne réalisent généralement pas des opérations très complexes et que les directives devraient donc donner un ensemble élémentaire de prescriptions couvrant à peu près tous les cas. Il se peut, cependant, qu'une entité réalise une opération sortant du champ des directives; il est proposé, dans ce cas, que le comptable recherche les règles à appliquer au sein de la hiérarchie suivante:

- a) Intégralité des IFRS;
- b) Interprétations;
- c) Appendices aux normes;
- d) Conseils de mise en œuvre;
- e) Définitions, critères de constatation et concepts de mesure énoncés dans le cadre conceptuel;
- f) Conclusions antérieures du Groupe; déclarations d'autres organismes de normalisation utilisant un cadre conceptuel similaire pour élaborer des normes comptables; autres textes comptables et pratiques acceptées par l'industrie, sous réserve que ceux-ci soient compatibles avec les points a) à e) ci-dessus.

36. Les dirigeants de l'entreprise devront faire preuve de discernement pour élaborer une politique comptable qui produise une information fiable répondant aux besoins des investisseurs et des créanciers.

37. Lorsqu'ils fondent leurs conventions comptables sur les IFRS, les dirigeants de l'entreprise doivent tenir compte des besoins des utilisateurs en matière d'information. Dans ce cas, ils ne sont pas tenus d'appliquer l'intégralité des IFRS et doivent continuer d'indiquer, dans leur note de conventions comptables, qu'ils appliquent les présentes directives.

DIRECTIVES CONCERNANT LA COMPTABILITÉ ET L'INFORMATION FINANCIÈRE DES PME DU NIVEAU II

Directive 1. Présentation des états financiers

Composition des états financiers

- 1.1 Un jeu complet d'états financiers comprend les éléments suivants:
- a) Un bilan;
 - b) Un compte de résultat;
 - c) Un état faisant apparaître soit:
 - i) Tous les changements survenus concernant les fonds propres; soit
 - ii) Les changements survenus concernant les fonds propres autres que ceux découlant d'opérations en capital réalisées avec les propriétaires et de distributions de capitaux aux propriétaires;
 - d) Un tableau des flux de trésorerie;
 - e) Un exposé des *conventions comptables*² et des notes explicatives.

Considérations générales

- 1.2 Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats et des flux de trésorerie d'une entreprise. En appliquant de façon appropriée les directives et en publiant, au besoin, des informations supplémentaires, on produira, dans la quasi-totalité des cas, des états financiers donnant une image fidèle des PME. Au cas où les directives ne viseraient pas une opération réalisée par une entreprise, celle-ci devrait se reporter, comme indiqué ci-après et dans l'introduction au présent document, à l'intégralité des normes internationales d'information financière (IFRS), qui font autorité.
- 1.3 Une entreprise dont les états financiers sont établis conformément aux directives doit préciser dans son exposé des conventions comptables qu'elle a appliqué lesdites directives. Il ne devra être fait aucune mention des IFRS, et l'entreprise ne devra pas donner à penser qu'elle applique les IFRS sous quelque forme que ce soit.
- 1.4 Des traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par la divulgation des conventions comptables appliquées, ni par des notes complémentaires ou des textes explicatifs.

² L'Appendice 1 contient un glossaire. Lorsque des termes figurant dans ce glossaire sont mentionnés pour la première fois dans les directives, ils apparaissent en italiques.

- 1.5 Dans le cas extrêmement rare où les dirigeants d'une entreprise considéreraient que l'application d'une disposition des directives risque d'induire en erreur et qu'il est par conséquent nécessaire d'y déroger afin de donner une image fidèle, l'entreprise doit indiquer:
 - a) Que ses dirigeants ont estimé que les états financiers donnaient une image fidèle de sa situation financière, de ses résultats et de ses flux de trésorerie;
 - b) Qu'ils ont appliqué en tous points importants les directives pertinentes, à l'exception de la dérogation nécessaire pour donner une image fidèle;
 - c) La nature de la dérogation, y compris le traitement que prescriraient les directives, la raison pour laquelle ce traitement risque d'induire en erreur dans les circonstances données, et le traitement retenu.
- 1.6 Lors de l'établissement des états financiers, les dirigeants doivent évaluer l'aptitude de l'entreprise à poursuivre son activité. Les états financiers doivent être établis selon le principe de la continuité de l'exploitation à moins que les dirigeants n'aient l'intention de liquider l'entreprise ou de cesser toute opération, ou qu'ils n'aient réellement pas d'autre choix. Si, en procédant à cette évaluation, les dirigeants ont connaissance d'incertitudes importantes liées à des événements ou à des situations pouvant jeter un doute considérable sur la capacité de l'entreprise de maintenir son activité, ils doivent mentionner ces incertitudes. Lorsque les états financiers ne sont pas établis selon le principe de la continuité de l'exploitation, ce fait doit être mentionné, ainsi que la base sur laquelle les états financiers sont établis et la raison pour laquelle la permanence de l'entreprise n'est pas retenue.
- 1.7 Une entreprise doit établir ses états financiers, à l'exception des informations relatives aux flux de trésorerie, selon le principe de la comptabilité d'engagement.
- 1.8 La présentation et le classement des postes des états financiers doivent être conservés d'un exercice à l'autre sauf si:
 - a) Une évolution importante de la nature des opérations de l'entreprise ou un examen de la présentation de ses états financiers montre qu'un changement permettra de mieux présenter des événements ou des opérations;
 - b) Les directives prescrivent un changement de présentation.
- 1.9 Chaque poste important doit être présenté séparément dans les états financiers. Les montants peu élevés doivent être agrégés à des montants de nature ou de fonction similaire et ne doivent pas nécessairement être présentés séparément. Une information est importante si son omission ou son inexactitude risque d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance dépend de l'ampleur du poste dans le contexte particulier de sa présentation.
- 1.10 Dans les états financiers, l'actif et le passif ne doivent normalement pas être compensés. Un certain degré de compensation, est cependant nécessaire ou autorisé dans des cas exceptionnels, ainsi que le prescrivent les directives (par exemple au par. 2.6).

Une compensation peut également avoir lieu lorsque les gains, les pertes et les dépenses connexes découlant d'une même opération ou d'opérations similaires sont négligeables.

- 1.11 Sauf autorisation ou prescription contraire des directives, des informations comparatives par rapport à l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les entrées numériques des états financiers. Des informations comparatives doivent figurer dans les descriptifs lorsqu'elles sont nécessaires à la compréhension des états financiers de l'exercice en cours.

Structure et contenu

1.12 Chaque élément des états financiers doit être clairement identifié. En outre, les informations suivantes doivent figurer bien en évidence et être répétées lorsqu'elles sont nécessaires à la bonne compréhension de l'information présentée:

- a) Nom ou autres moyens d'identification de l'entreprise déclarante;
- b) Date du bilan ou période couverte par les autres états financiers, en fonction de l'élément des états financiers dont il est question;
- c) *Monnaie de présentation des états financiers.*

1.13 Des états financiers doivent être présentés au moins une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, la date du bilan d'une entreprise change et les états financiers annuels couvrent une période supérieure ou inférieure à un an, l'entreprise doit indiquer, outre la période couverte par les états financiers:

- a) La raison pour laquelle une période supérieure ou inférieure à un an est utilisée;
- b) Que les montants comparatifs du compte de résultat, des fonds propres et des flux de trésorerie ainsi que les notes correspondantes ne sont pas comparables.

Bilan

1.14 Chaque entreprise doit déterminer, en fonction de la nature de ses opérations, si elle présente ou non séparément actifs à court terme et actifs immobilisés, et dettes à court terme et dettes à long terme. Les paragraphes 1.16 à 1.20 de la présente directive s'appliquent lorsqu'on établit cette distinction. Dans le cas contraire, les actifs et les dettes doivent être présentés globalement en fonction de leur liquidité.

1.15 Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entreprise doit indiquer, pour chaque élément d'actif et de *passif* qui combine des montants devant être recouverts ou réglés dans un délai de 12 mois avant ou après la date du bilan, le montant devant être recouvert ou réglé après plus de 12 mois.

1.16 Un actif doit être présenté comme un actif à court terme lorsque:

- a) Il doit être réalisé, ou est détenu en vue de sa vente ou de sa consommation, pendant le cours normal du cycle d'exploitation de l'entreprise;

- b) Il est détenu principalement à des fins commerciales ou à court terme et doit être réalisé dans un délai de 12 mois à compter de la date du bilan;
- c) Il s'agit de trésorerie et de quasi-espèces dont l'usage n'est pas limité.

Tout autre actif doit être présenté comme un actif immobilisé.

1.17 Un passif doit être présenté comme un passif à court terme lorsque:

- a) Il doit être réglé pendant le cours normal du cycle d'exploitation de l'entreprise;
- b) Il doit être réglé dans un délai de 12 mois à compter de la date du bilan.

Tout autre passif doit être présenté comme un passif à long terme.

1.18 Une entreprise doit continuer à présenter ses dettes à long terme portant intérêt comme telles, même si elles doivent être réglées dans un délai de 12 mois à compter de la date du bilan, si:

- a) L'échéance initiale était supérieure à 12 mois;
- b) L'entreprise compte refinancer l'obligation à long terme;
- c) Cette intention est étayée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des versements conclu avant l'autorisation de publication des états financiers.

Le montant de tout passif qui a été exclu des dettes à court terme conformément au présent paragraphe et les informations étayant cette présentation doivent figurer dans les notes accompagnant le bilan.

1.19 Le bilan doit au minimum comprendre des rubriques présentant les montants suivants:

- a) Immobilisations corporelles;
- b) *Actifs incorporels*;
- c) Actifs financiers [hors montants visés en e) et f)];
- d) *Stocks*;
- e) Créances commerciales et autres;
- f) Trésorerie et quasi-espèces;
- g) Dettes commerciales et autres;
- h) Dettes et avoirs fiscaux;
- i) *Provisions*;

- j) Dettes à long terme portant intérêt;
 - k) Capital émis et réserves.
- 1.20 Les rubriques, intitulés et sous-totaux supplémentaires doivent figurer au bilan lorsque cette présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.
- 1.21 Une entreprise doit publier, soit dans le bilan proprement dit, soit dans les notes complémentaires, les informations suivantes:
- a) Pour chaque catégorie de capital social:
 - i) Nombre d'actions autorisées;
 - ii) Nombre d'actions émises et libérées, et émises mais non libérées;
 - iii) Valeur nominale de chaque action, ou absence de valeur nominale;
 - iv) Nombre d'actions en circulation en début et en fin d'exercice;
 - v) Droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie, y compris les restrictions concernant la distribution de dividendes et les remboursements de capital;
 - vi) Actions de l'entreprise détenues par l'entreprise elle-même;
 - vii) Actions dont l'émission est réservée pour des contrats d'option et de vente, y compris les échéances et les montants;
 - b) Description de la nature et de la finalité de chaque réserve constituée dans le capital social;
 - c) Montant des dividendes proposés ou déclarés après la date du bilan, mais avant l'autorisation de publication des états financiers; date à laquelle des dividendes ont été proposés, dont le versement n'a pas été officiellement approuvé; montant inclus (ou non inclus) dans les dettes;
 - d) Montant des dividendes privilégiés cumulés non constatés.

Une entreprise sans capital social, comme une société de personnes, doit publier des informations équivalentes à celles qui sont prévues ci-dessus, indiquant les mouvements survenus pendant l'exercice dans chaque catégorie de fonds propres, ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie.

Compte de résultat

1.22 Le compte de résultat doit au minimum comprendre des rubriques présentant les montants suivants:

- a) *Revenu*;
- b) Résultat des *activités d'exploitation*;
- c) Coûts financiers;
- d) *Charge fiscale*;
- e) Résultat des *activités ordinaires*;
- f) Résultat net de l'exercice.

Les rubriques, intitulés et sous-totaux supplémentaires doivent figurer au compte de résultat lorsque cette présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

1.23 Tous les postes de recettes et de dépenses constatés pendant un exercice doivent être pris en compte dans le calcul du résultat net de l'exercice, sauf prescription ou autorisation contraire des directives.

1.24 Lorsque des postes de recettes et de dépenses du résultat des activités ordinaires sont, en raison de leur ampleur, de leur nature ou de leur incidence, nécessaires pour expliquer les résultats obtenus par l'entreprise au cours de l'exercice, la nature et le montant de ces postes doivent être indiqués séparément.

1.25 Les circonstances qui peuvent donner lieu à une mention séparée de postes de recettes et de dépenses conformément au paragraphe 1.24 sont notamment:

- a) La dépréciation de stocks à leur *valeur de réalisation nette* ou d'immobilisations corporelles à leur valeur recouvrable, et la contre-passation de ces dépréciations;
- b) La restructuration des activités de l'entreprise et la contre-passation de toute provision pour restructuration;
- c) La cession d'immobilisations corporelles;
- d) La cession d'investissements à long terme;
- e) L'interruption d'opérations;
- f) Le règlement de différends;
- g) Toute autre contre-passation de provisions.

Information devant figurer au compte de résultat ou dans les notes complémentaires

- 1.26 L'entreprise doit présenter, soit sur le compte de résultat proprement dit, soit dans les notes complémentaires, une analyse des dépenses regroupées d'après leur nature ou d'après leur fonction dans l'entreprise.
- 1.27 Les entreprises qui présentent les dépenses d'après leur fonction doivent fournir des informations complémentaires sur la nature de ces dépenses, y compris les dépenses *d'amortissement* et les dépenses de personnel.
- 1.28 L'entreprise doit indiquer, soit sur le compte de résultat proprement dit, soit dans les notes complémentaires, le montant des dividendes déclarés ou proposés par action pour la période couverte par les états financiers.

Évolution des fonds propres

1.29 L'entreprise doit présenter, en tant qu'élément distinct de ses états financiers, un état faisant apparaître les informations suivantes:

- a) Résultat net de l'exercice;
- b) Chaque poste de recettes et de dépenses, gain ou perte qui, conformément aux directives, est constaté directement dans les fonds propres, ainsi que le total de ces postes;
- c) Effet cumulé des changements de conventions comptables et correction des *erreurs fondamentales*.

L'entreprise doit en outre présenter, soit dans cet état, soit dans les notes complémentaires, les informations suivantes:

- d) Opérations en capital réalisées avec les propriétaires et distributions de capital aux propriétaires;
- e) Solde en début et en fin d'exercice, et mouvements de l'exercice;
- f) Rapprochement de la *valeur comptable* de chaque catégorie de capital social, de chaque prime d'émission et de chaque réserve en début et en fin d'exercice, les mouvements étant indiqués séparément.

Notes afférentes aux états financiers

1.30 Les notes afférentes aux états financiers de l'entreprise doivent:

- a) Renseigner sur les conditions d'élaboration des états financiers et sur les conventions comptables retenues et appliquées aux importantes opérations et aux importants événements;

- b) Présenter l'information requise par les directives qui ne figure pas ailleurs dans les états financiers;
 - c) Fournir des informations supplémentaires qui n'apparaissent pas dans les états financiers, mais qui sont nécessaires à une présentation fidèle.
- 1.31 Les notes afférentes aux états financiers doivent être présentées de façon systématique. Chaque poste du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer aux éventuelles informations connexes figurant dans les notes complémentaires.
- 1.32 Pour ce qui est des conventions comptables, les notes afférentes aux états financiers doivent indiquer les éléments suivants:
- a) La ou les méthode(s) de mesure utilisée(s) pour établir les états financiers;
 - b) Les conventions comptables nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.
- 1.33 L'entreprise doit publier les informations suivantes lorsque celles-ci n'apparaissent pas ailleurs dans les états financiers:
- a) Domicile et forme juridique de l'entreprise, lieu où elle a été constituée et adresse de son siège social (ou de son principal lieu d'activité, s'il diffère du siège social);
 - b) Description de la nature des opérations et des principales activités de l'entreprise;
 - c) Le nombre d'employés en fin d'exercice, ou le nombre moyen d'employés sur l'ensemble de l'exercice.
