

CD 1

**Comptabilité générale :
niveaux introduction et intermédiaire**



Jonction **PCGR-IFRS** :

Aides à l'enseignement
des IFRS au Canada

Deloitte.

ERNST & YOUNG

KPMG

PRICEWATERHOUSECOOPERS

À propos de l'ICCA

L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), et les ordres provinciaux et territoriaux de comptables agréés regroupent environ 74 000 CA et 10 000 étudiants au Canada et aux Bermudes. L'ICCA mène des recherches sur des sujets d'actualité dans le domaine des affaires, et soutient l'établissement des normes de comptabilité, de vérification et de certification pour les secteurs privé et public ainsi que pour les organismes sans but lucratif. Il publie des recommandations sur le contrôle et la gouvernance ainsi que des documents destinés à la profession comptable. Il élabore des programmes de formation continue et représente la profession de CA sur la scène nationale et internationale. L'ICCA est l'un des membres fondateurs de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) et de la Global Accounting Alliance (GAA).

Catalogage avant publication de Bibliothèque et Archives Canada

Jonction PCGR-IFRS [ressource électronique] : aides à l'enseignement des IFRS au Canada.

Traduction de : Filling the GAAP to IFRS.

Comprend des références bibliographiques.

CD 1. Comptabilité générale : niveaux introduction et intermédiaire.

ISBN 978-1-55385-374-9 (CD 1)

1. Information financière--Normes--Étude et enseignement--Canada.
2. Comptabilité--Normes--Étude et enseignement--Canada. I. Institut canadien des comptables agréés

HF5626.F5414 2008

657'.3021871

C2008-906249-3

DÉNI DE RESPONSABILITÉ

Toutes les interprétations des IFRS contenues dans le présent supplément pédagogique représentent l'opinion de leurs auteurs. Elles ne font absolument pas autorité.

La présente publication constitue un condensé d'informations tirées des Normes internationales d'information financière (IFRS), y compris les Normes comptables internationales (IAS) et les interprétations (IFRIC), approuvées en date du 1^{er} janvier 2008. Elle représente uniquement une source d'indications générales, non exhaustives, et ne saurait être substituée à des conseils professionnels. Pour toute question précise, il faut consulter un conseiller approprié. Les personnes et les cabinets qui ont contribué à la présente publication déclinent toute responsabilité en cas de perte ou de dommage occasionné par l'utilisation des informations contenues dans la présente publication.

Veillez noter par ailleurs que cet ouvrage est une traduction et que les documents auxquels il renvoie n'existent pas toujours en version française, puisqu'il s'agit de publications de l'IASB Foundation.

Préface

Relever le défi des IFRS

En votre qualité de professeur de comptabilité, vous avez un important défi à relever : acquérir une expertise et élaborer des stratégies pédagogiques en matière d'IFRS, et ce, en période de transition. Vous devez transmettre à vos étudiants de solides notions de base sur les IFRS, mais vous ne disposez pas de manuels ou d'autres ressources adaptées aux IFRS. Nous avons élaboré des ressources didactiques visant expressément à combler cette lacune. Ces ressources vous aideront à planifier et à élaborer vos stratégies pédagogiques au cours des deux prochaines années, jusqu'à ce que les IFRS soient complètement intégrées dans les manuels de comptabilité.

L'enseignement de l'introduction à la comptabilité et de la comptabilité intermédiaire consiste principalement à transmettre les notions fondamentales de l'information financière à un large éventail d'étudiants en administration. L'aide à l'enseignement relative aux cours d'introduction à la comptabilité et de comptabilité intermédiaire porte sur les secteurs qui seront directement touchés par les IFRS.

Ce matériel didactique procure de l'information portant expressément sur les IFRS et met en relief l'incidence des IFRS dans les domaines couverts actuellement par les manuels utilisés pour les cours d'introduction à la comptabilité et de comptabilité intermédiaire. Il ne traite pas des principes fondamentaux de la comptabilité, ni des aspects de la comptabilité qui ne sont pas touchés par les IFRS. Il ne vise aucunement à remplacer les manuels de comptabilité en usage actuellement.

Nos auteurs

Jonction PCGR-IFRS a été préparé par l'Institut Canadien des Comptables Agréés, en collaboration avec l'équipe suivante d'experts en IFRS provenant des grands cabinets comptables nationaux du Canada et de conseillers universitaires :

Thomas Karanikolas, CA, Deloitte LLP

Ahmed R. Desouky, CPA, Ernst & Young LLP

Christine Oldham, CA, KPMG LLP

Larissa Dyomina, PricewaterhouseCoopers LLP

Vicki Kovacs, CA, PricewaterhouseCoopers LLP

Rosemary McGuire, CA, PricewaterhouseCoopers LLP

Leo Gallant, M.B.A., CFP, FCA, directeur de la Gerald Schwartz School of Business and Information Systems, Université St. Francis Xavier

Johanne Turbide, Ph.D., M.Sc., CA, professeure agrégée, HEC Montréal

François Richer, CA, chargé de cours, HEC Montréal

L'Institut Canadien des Comptables Agréés

Paule Massicotte, CA, directrice de projets, Admission à la profession de CA

L'équipe des Services linguistiques

Conception graphique : Megan Kennedy

Table des matières

Processus d'établissement des normes IFRS	v
Passage aux IFRS — Première adoption	vi
Chapitre 1 : CADRE CONCEPTUEL	1
Qu'est-ce qu'un cadre conceptuel?	1
Hypothèses sous-jacentes	2
Caractéristiques qualitatives des états financiers	2
Éléments des états financiers	2
Comptabilisation des éléments des états financiers	3
Concepts de capital et de maintien du capital	4
1.1 CONVERGENCE ET PROJETS DE CADRE CONCEPTUEL IASB-FASB	4
Objectif du projet	4
Chapitre 2 : PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS	6
Champ d'application	6
L'objet des états financiers	6
Les composantes des états financiers	7
2.1 ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE	7
Actifs	7
Passifs	8
Capitaux propres	8
Distinction entre les éléments courants et non courants	8
Actifs courants	8
Passifs courants	9
Informations à présenter soit dans l'état de situation financière, soit dans les notes	9
Exemple d'état de situation financière	10
2.2 ÉTAT DU RÉSULTAT GLOBAL	11
Résultat de la période	11
Classification des charges par nature ou par fonction	12
Éléments exceptionnels ou significatifs	13
Autres éléments du résultat global de la période	13
Exemple d'état du résultat global (un seul état)	14
Exemple d'état du résultat global (subdivisé en deux états)	15
2.3 ÉTAT DES VARIATIONS DE CAPITAUX PROPRES	17
Exemple d'état des variations des capitaux propres	18
2.4 ÉTAT DES FLUX DE TRÉSORERIE	19
2.5 NOTES AFFÉRENTES AUX ÉTATS FINANCIERS	19
2.6 INFORMATION FINANCIÈRE INTERMÉDIAIRE	20
Contenu d'un rapport financier intermédiaire	20
Périodes pour lesquelles des états financiers intermédiaires doivent être présentés	21
Principes de comptabilisation et d'évaluation	22
Exemples d'application des principes de comptabilisation et d'évaluation	23

Chapitre 3 : POSTES DE L'ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE	25
3.1 STOCKS	25
Évaluation	26
Dépréciation	27
Informations à fournir	28
3.2 IMMOBILISATIONS CORPORELLES	29
Évaluation lors de la comptabilisation	30
Coûts autorisés au moment de la comptabilisation	31
Produits accessoires acquis	32
Coûts de démantèlement	32
Immobilisations produites par l'entité pour elle-même	33
Coûts d'emprunt	33
Évaluation après la comptabilisation	36
Amortissement	40
Dépenses subséquentes — révisions générales et inspections majeures	42
Dépréciation d'actifs	42
Échange d'actifs	45
Informations à fournir sur les immobilisations corporelles	46
3.3 IMMEUBLES DE PLACEMENT	48
Évaluation lors de la comptabilisation initiale	48
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	49
Décomptabilisation d'un immeuble de placement	51
Informations à fournir sur les immeubles de placement	52
3.4 PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS	53
Provisions	54
Passifs éventuels	57
Actifs éventuels	58
3.5 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	59
Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle	60
Détermination du coût	60
Évaluation postérieure des immobilisations incorporelles	64
Application du modèle de la réévaluation	66
Durée d'utilité des immobilisations incorporelles	66
Amortissement	67
Mises hors service et sorties	67
3.6 INSTRUMENTS FINANCIERS	68
PARTIE 1 : VUE D'ENSEMBLE	69
Objectifs et champ d'application	69
Définition des instruments financiers	69
Le classement des instruments financiers et son importance	71
Comptabilisation initiale	75
Évaluation ultérieure	76
Dépréciation d'actifs financiers	77
Calcul du coût amorti	78
PARTIE 2 : POSTES PARTICULIERS	80
Trésorerie et équivalents de trésorerie	80
Créances et prêts	83
Placements	85
Passifs financiers autres que les emprunts	88
Emprunts et autres obligations portant intérêt	89
Évaluation initiale	90

Chapitre 4 : ÉLÉMENTS DU RÉSULTAT	91
4.1 COMPTABILISATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	91
Objectif	92
Définitions	93
Évaluation des produits des activités ordinaires	93
4.2 EXAMEN D'ASPECTS PARTICULIERS DE LA COMPTABILISATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	97
Vente de biens	98
Prestation de services	102
Intérêts, redevances et dividendes — Encaissements d'avances de redevances/droits de licence	106
Sommaire de la comptabilisation des produits des activités ordinaires	108
4.3 AIDE ET SUBVENTIONS PUBLIQUES	109
Subventions liées à l'acquisition d'actifs	110
Subventions liées au résultat	113
Chapitre 5 : SUJETS SPÉCIAUX	114
5.1 MODIFICATIONS COMPTABLES	114
Méthodes comptables	114
Changements de méthodes comptables	115
Changements d'estimations comptables	116
Correction d'une erreur	116
5.2 ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA FIN DE PÉRIODE FINANCIÈRE	117
5.3 ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES	118
5.4 OPÉRATIONS NON MONÉTAIRES	118
Échange d'actifs	118
Opérations de troc	120
Opérations de troc portant sur des services de publicité	121
Subventions non monétaires	122
5.5 INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES	122
Contrôle	123
Contrôle conjoint	123
Influence notable	123
Principales informations à fournir	125
5.6 CONTRATS DE LOCATION	126
Classification	127
Calcul des paiements minimaux au titre de la location	130
Taux d'actualisation	130
Comptabilisation du contrat de location-financement	132
Coûts directs initiaux	134
Contrats de location de terrains et constructions	136
Fabricants/distributeurs en tant que bailleurs	137
Transactions de cession-bail	139
5.7 SECTEURS OPÉRATIONNELS	143
5.8 ACTIFS NON COURANTS DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE ET ACTIVITÉS ABANDONNÉES	143
Actifs détenus en vue de la vente	144
Activités abandonnées	147

Processus d'établissement des normes IFRS

Les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent un ensemble de normes comptables reconnues mondialement. Ces normes sont appliquées dans plus de 100 pays. Les IFRS sont conçues de manière à permettre la présentation d'une information financière cohérente à l'échelle internationale. Elles remplacent les divers ensembles de principes comptables généralement reconnus (PCGR) qui varient de pays en pays et qui peuvent donner lieu à des traitements comptables passablement différents pour le même type d'opération. Au moment de la rédaction du présent texte, il était prévu que, au Canada, les IFRS s'appliqueraient aux entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes et aux autres entités qui choisiraient de s'y soumettre. Le Conseil des normes comptables (CNC) cherche encore à déterminer le type de normes d'information financière qui seront applicables aux entreprises sans obligation publique de rendre des comptes et aux organismes sans but lucratif.

Les normes sont établies par l'International Accounting Standards Board (IASB) ou par son organisme prédécesseur, à savoir l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les IFRS intègrent toutes les normes actuelles établies par l'IASB ainsi que toutes les normes et interprétations antérieures établies par l'IASC.

Les IFRS comprennent divers éléments qui ensemble constituent un référentiel comptable. Les premières normes IFRS étaient les Normes comptables internationales (IAS) établies antérieurement par l'IASC. Ces normes ont été modifiées au fil du temps; toutefois, elles représentent la partie la plus importante du référentiel IFRS. Après sa mise sur pied, l'IASB a élaboré un certain nombre de normes numérotées dont la première est IFRS 1. En outre, il existe des textes interprétatifs établis par le Comité d'interprétation des Normes internationales d'information financière (IFRIC) et son prédécesseur, le Standards Interpretation Committee (SIC), qui traitent de questions précises qui ont été portées à l'attention de l'IASB et de l'IASC.

Lorsqu'une norme IFRS fait l'objet d'une révision, elle conserve le même numéro. En revanche, lorsqu'une norme est complètement remaniée, on lui attribue un nouveau numéro.

Passage aux IFRS — Première adoption

Les entreprises canadiennes ayant une obligation publique de rendre des comptes seront tenues d'adopter les Normes internationales d'information financière le 1^{er} janvier 2011 pour les exercices ouverts à compter de cette date. Comme les états financiers comprennent des chiffres comparatifs, ces entreprises seront également tenues de présenter leurs états financiers de l'exercice 2010 conformément aux IFRS.

IFRS 1 fournit des indications détaillées sur les procédures à suivre lors de l'adoption initiale des IFRS.

Chapitre 1

CADRE CONCEPTUEL

International GAAP ® 2008 (Ernst & Young)

Normes IFRS

QUOI DE NEUF?

- Il faut prêter une plus grande attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique des opérations et des événements.
- Modifications mineures apportées à la définition des produits et des charges : les produits englobent les produits des activités ordinaires et les profits, alors que les charges comprennent les pertes.
- Approche axée sur l'état de situation financière.
- L'IASB a publié pour commentaires deux documents de consultation sur le projet de cadre conceptuel amélioré :
 - un exposé-sondage sur le Chapitre 1 : Objectif de l'information financière, et sur le Chapitre 2 : L'information financière utile à la prise de décision — caractéristiques qualitatives et contraintes
 - un document de travail : *Preliminary Views on the Reporting Entity*.

Qu'est-ce qu'un cadre conceptuel?

En termes généraux, un cadre conceptuel est un énoncé de principes théoriques généralement reconnus qui constitue le cadre de référence pour un domaine de recherche particulier.

En matière d'information financière, ces principes théoriques servent de fondement à l'élaboration de nouvelles pratiques et à l'évaluation des pratiques existantes. Étant donné que le processus d'information financière vise la fourniture d'informations utiles à la prise de décisions d'affaires et économiques, le cadre conceptuel constitue le fondement théorique pour déterminer quels événements sont à comptabiliser, comment ils devraient être évalués et comment les communiquer à l'utilisateur. Par conséquent, même s'il est théorique par nature, un cadre conceptuel d'information financière a une finalité très pratique¹.

Le cadre conceptuel peut être résumé comme suit² :

L'objectif des états financiers est de «fournir une information sur la situation financière, la

¹ *International GAAP* ® 2008 (Ernst & Young).

² Normes IFRS, *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, paragraphe 12.

performance et les variations de la situation financière d'une entité, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques».

Hypothèses sous-jacentes³

Comptabilité d'engagement

Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement. Selon cette base, les effets des transactions et des autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsque intervient le versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie) et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

Continuité d'exploitation

Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entité est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

Caractéristiques qualitatives des états financiers

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers.

- intelligibilité,
- comparabilité,
- pertinence (y compris l'importance relative),
- fiabilité (image fidèle, prééminence de la substance sur la forme, neutralité, prudence, exhaustivité).

Éléments des états financiers

Les éléments des états financiers sont les suivants⁴ :

- **Actif**

«Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.»

- **Passif**

«Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.»

- **Capitaux propres**

«Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.»

- **Produits et charges**

Produits

«Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de

3 Normes IFRS, Cadre, paragraphes 22 et 23.

4 Normes IFRS, Cadre.

*passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres **autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.***

Charges

*«Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période comptable sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres **autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.**»*

Comptabilisation des éléments des états financiers

Les critères de comptabilisation adoptés dans le Cadre sont similaires à ceux d'autres cadres conceptuels. Pour apprécier si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres, il convient de prêter attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique.

Comptabilisation : L'approche bilancielle en matière de comptabilisation est tout à fait explicite dans le Cadre⁵, comme le montre ce qui suit :

«Un produit est comptabilisé au compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs liés à un accroissement d'actif ou à une diminution de passif s'est produit et qui peut être évalué de façon fiable.»

Cela signifie, en fait, que la comptabilisation d'un produit a lieu en même temps que la comptabilisation d'une augmentation d'actif ou d'une diminution de passif.

Conventions d'évaluation : L'évaluation est définie comme suit :

«L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits dans l'état de situation financière et le compte des résultats. Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation⁶.»

Le Cadre indique que nombre de conventions d'évaluation sont employées dans les états financiers, dont les quatre conventions suivantes :

- Coût historique
- Coût actuel
- Valeur de réalisation (de règlement)
- Valeur actuelle

La définition de la valeur actuelle indique que les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie prévues, alors que les passifs sont comptabilisés à la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs. Bien qu'elle soit utilisée fréquemment dans les normes de l'IASB, la juste valeur ne figure pas parmi les conventions d'évaluation énumérées dans le Cadre. Toutefois, dans ses normes, l'IASB définit la juste valeur de la façon suivante :

«La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale⁷.»

⁵ Normes IFRS, Cadre, paragraphe 92.

⁶ Normes IFRS, Cadre, paragraphe 99.

⁷ IAS 2.6.

L'expression «juste valeur» a donc pris le sens de ce que le Cadre désigne comme la valeur de réalisation.

Concepts de capital et de maintien du capital

Enfin, il y a une petite section qui traite des concepts de capital et de maintien du capital. On y résume les concepts de maintien du capital physique et financier comme suit :

«Selon un concept financier de capital, tel que celui de l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entité. Selon un concept physique de capital, tel que la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entité, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour⁸.»

1.1 CONVERGENCE ET PROJETS DE CADRE CONCEPTUEL IASB-FASB

L'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont pour politique officielle de s'employer à réaliser la convergence entre les PCGR internationaux et les PCGR américains. Après avoir travaillé en collaboration de façon officieuse pendant un certain nombre d'années, le FASB et l'IASB ont convenu en avril 2004 de revoir leurs cadres conceptuels et, dans la mesure du possible, de produire un cadre conceptuel unique. Cela a abouti à ce qui est devenu un projet conjoint officiel IASB- FASB.

Objectif du projet

L'objectif du projet de cadre conceptuel est d'élaborer un cadre conceptuel commun amélioré qui servira de fondement solide pour l'élaboration de normes comptables futures. Un tel cadre conceptuel est essentiel à la réalisation de l'objectif des conseils d'élaborer des normes fondées sur des principes, cohérentes, et en convergence sur le plan international. Le résultat visé est une information financière qui permet aux fournisseurs de capitaux d'avoir accès aux informations dont ils ont besoin pour prendre des décisions à titre de fournisseurs de capitaux. Le nouveau cadre, qui traitera d'un large éventail de questions, sera fondé sur les cadres existants de l'IASB et du FASB et tiendra compte des éléments nouveaux qui sont survenus à la suite de la publication de ces cadres.

8 Normes IFRS, Cadre, paragraphe 102.

Le projet conjoint de cadre conceptuel se déroulera selon les phases suivantes :

Phase	Sujet
A	Objectif et caractéristiques qualitatives
B	Éléments et comptabilisation
C	Évaluation
D	Entité publiant les états financiers
E	Présentation et informations à fournir, y compris les limites de l'information financière (inactif)
F	Objet du cadre et place dans la hiérarchie des PCGR (inactif)
G	Applicabilité au secteur des organismes sans but lucratif (inactif)
H	Autres questions (inactif)

Au mois de juin 2008, les phases A, B, C et D étaient en cours de réalisation et l'IASB a publié pour commentaires deux documents de consultation relatifs au projet de cadre conceptuel amélioré :

1. Un exposé-sondage sur le chapitre 1, Objectif de l'information financière, et sur le chapitre 2, L'information financière utile à la prise de décisions — caractéristiques qualitatives et contraintes (publié en mai 2008).
2. Un document de consultation : *Preliminary Views on the Reporting Entity* (publié en mai 2008).

Ces deux documents sont disponibles sur le site Web de l'IASB (www.iasb.org).

Chapitre 2

PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

IAS 1

QUOI DE NEUF?

- Le bilan est maintenant appelé «état de situation financière».
- L'«état des variations de capitaux propres» remplace l'état des bénéfices non répartis.
- Le tableau des flux de trésorerie s'appelle désormais «état des flux de trésorerie».

Il n'y a pas de norme unique traitant de la forme, du contenu et de la structure des états financiers ainsi que des méthodes comptables à appliquer lors de leur préparation, mais IAS 1 traite de la plupart des aspects fondamentaux qui sont communs à toutes les entités et circonstances. Il est précisé dans IAS 1 que l'entité peut choisir d'autres libellés que ceux qui servent à désigner les différents états financiers dans la norme¹.

IAS 1 s'applique aux «états financiers à usage général», c'est-à-dire ceux qui sont destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations particuliers. IAS 1 doit être appliquée à tous les états financiers de ce type préparés conformément aux Normes internationales d'information financière.

Champ d'application

IAS 1 ne s'applique pas à la structure et au contenu des états financiers intermédiaires résumés préparés selon IAS 34, *Information financière intermédiaire*.

La norme s'applique de manière égale à toutes les entités, y compris celles qui présentent des états financiers consolidés et celles qui présentent des états financiers individuels, tels que définis dans IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*.

L'objet des états financiers

IAS 1 exige que les états financiers soient présentés «au minimum une fois par an». Bien que ce libellé ne soit pas tout à fait précis, il ne signifie pas que la période comprise entre deux jeux d'états financiers ne puisse être supérieure à un an (ce qui est peut-être

¹ IAS 1.1.

le sens le plus naturel de la phrase). En effet, la norme ajoute par la suite que la date du bilan d'une entité peut être modifiée, et que les états financiers annuels peuvent en conséquence être présentés pour une période plus longue ou plus courte qu'une année. Dans ce cas, IAS 1 exige que les informations suivantes soient communiquées :

- a) la raison pour laquelle l'entité a utilisé une période plus longue ou plus courte;
- b) la durée de la période couverte par les états financiers;
- c) le fait que les montants comparatifs présentés dans l'état du résultat global, l'état des variations de capitaux propres, l'état des flux de trésorerie et les notes ne sont pas totalement comparables.

Les composantes des états financiers

Selon IAS 1, un jeu complet d'états financiers comprend :

- a) un état de situation financière;
- b) un état du résultat global;
- c) un état des variations de capitaux propres;
- d) un état des flux de trésorerie;
- e) des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

2.1 ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE

QUOI DE NEUF?

- Les participations ne donnant pas le contrôle sont présentées au sein des capitaux propres.
- L'état de situation financière doit présenter les actifs et passifs courants et non courants, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations qui sont plus fiables et plus pertinentes.
- Habituellement, les actifs non courants sont présentés avant les actifs courants. Les capitaux propres et les passifs non courants sont présentés avant les passifs courants.

Au minimum, l'état de situation financière doit présenter les postes qui indiquent les montants suivants :

Actifs

Les actifs comprennent : immobilisations corporelles, immeubles de placement, immobilisations incorporelles, actifs financiers, participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, actifs biologiques, actifs d'impôt différé, stocks, clients et autres débiteurs, trésorerie et équivalents de trésorerie, le total des actifs classés comme étant détenus en vue de la vente et les actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés qui sont classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Passifs

Les passifs comprennent : dettes fournisseurs et autres créditeurs, provisions, passifs financiers, passifs d'impôt exigible, passifs d'impôt différé, passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Capitaux propres

Participations ne donnant pas le contrôle, capital émis et réserves attribuables aux propriétaires de la société mère.

L'entité juge s'il y a lieu de présenter des postes supplémentaires séparément après appréciation² :

- a) de la nature et de la liquidité des actifs;
- b) de la fonction des actifs au sein de l'entité;
- c) des montants, de la nature et de l'échéance des passifs.

Distinction entre les éléments courants et non courants

L'entité doit présenter séparément dans l'état de situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 66 à 76, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, l'entité doit présenter tous les actifs et passifs par ordre de liquidité³.

Actifs courants

L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque⁴ :

- a) elle s'attend à réaliser l'actif, ou elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal;
- b) elle détient l'actif principalement aux fins d'être négocié;
- c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois qui suivent la période de reporting; ou
- d) l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IAS 7), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la période de reporting.

L'entité doit classer tous les autres actifs en tant qu'actifs non courants.

Le cycle d'exploitation d'une entité désigne la période s'écoulant entre l'acquisition d'actifs en vue de leur transformation et leur réalisation sous forme de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie. Lorsque le cycle normal d'exploitation de l'entité n'est pas clairement identifiable, il est présumé s'étendre sur douze mois. Les actifs courants comprennent des actifs (tels que les stocks et les créances clients) qui sont vendus, consommés ou réalisés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois qui suivent la période de reporting. Les actifs courants comprennent

² IAS 1.58.

³ IAS 1.60.

⁴ IAS 1.66.

aussi les actifs détenus essentiellement *aux fins d'être négociés*, ainsi que la partie courante des actifs financiers non courants⁵.

Passifs courants

Une entité doit classer un passif en tant que passif courant lorsque⁶ :

- a) elle s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal;
- b) elle détient le passif principalement aux fins d'être négocié;
- c) le passif doit être réglé dans les douze mois qui suivent la période de reporting; ou
- d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois après la période de reporting.

L'entité doit classer tous les autres passifs en passifs non courants.

Certains passifs courants tels que les dettes fournisseurs, certaines dettes liées au personnel et d'autres coûts opérationnels font partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité. L'entité classe ces éléments opérationnels en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la période de reporting. Le même cycle opérationnel s'applique à la classification des actifs et des passifs de l'entité.

Lorsque le cycle normal d'exploitation de l'entité n'est pas clairement identifiable, il est présumé s'étendre sur douze mois⁷.

Le Guide d'application qui accompagne IAS 1 contient une illustration d'un état de situation financière qui distingue les éléments courants et non courants. Il précise que d'autres formats peuvent également être appropriés, à condition que la distinction soit claire.

Informations à présenter soit dans l'état de situation financière, soit dans les notes

L'entité doit fournir, soit dans l'état de situation financière, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes, les informations suivantes⁸ :

- a) Pour chaque catégorie de capital :
 - i) le nombre d'actions autorisées;
 - ii) le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées;
 - iii) la valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale;
 - iv) un rapprochement entre le nombre d'actions en circulation au début et en fin de période;
 - v) les droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie d'actions, y compris les restrictions relatives à la distribution de dividendes et au remboursement du capital;

5 IAS 1.68.

6 IAS 1.69.

7 IAS 1.70.

8 IAS 1.79.

- vi) les actions de l'entité détenues par elle-même ou par ses filiales ou entreprises associées; et
 - vii) les actions réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants.
- b) Une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.

Exemple d'état de situation financière

GROUPE XYZ – ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE AU 31 DÉCEMBRE 2008

	2008	2007
ACTIFS		
Actifs non courants		
Immobilisations corporelles	x	x
Goodwill	x	x
Autres immobilisations incorporelles	x	x
Participation dans des entreprises associées	x	x
Placements disponibles à la vente	x	x
	<u>x</u>	<u>x</u>
Actifs courants		
Stocks	x	x
Clients	x	x
Autres actifs courants	x	x
Trésorerie et équivalents de trésorerie	x	x
Total des actifs	<u>x</u>	<u>x</u>
	<u>x</u>	<u>x</u>
CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS		
Capitaux propres attribuables aux propriétaires de la société mère		
Capital social	x	x
Autres éléments de capitaux propres	x	x
Résultats non distribués	x	x
	<u>x</u>	<u>x</u>
Participations ne donnant pas le contrôle	<u>x</u>	<u>x</u>
Total des capitaux propres	<u>x</u>	<u>x</u>
Passifs non courants		
Emprunts à long terme	x	x
Impôt différé	x	x
Provisions à long terme	x	x
Total des passifs non courants	<u>x</u>	<u>x</u>

	2008	2007
Passifs courants		
Fournisseurs et autres créditeurs	x	x
Emprunts à court terme	x	x
Partie courante des emprunts à long terme	x	x
Impôt exigible à payer	x	x
Provisions à court terme	x	x
Total des passifs courants	x	x
Total des passifs	x	x
Total des capitaux propres et des passifs	x	x

2.2 ÉTAT DU RÉSULTAT GLOBAL

QUOI DE NEUF?

- IAS 1 ne retient pas la notion d'éléments exceptionnels ou extraordinaires.
- IAS 1 exige une classification en fonction de la nature ou de la fonction des charges.

L'entité doit présenter tous les postes de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période :

- dans un état unique du résultat global, ou
- dans deux états : un état détaillant les composantes du résultat (compte de résultat séparé) et un deuxième état commençant par le résultat et détaillant les autres éléments du résultat global (état du résultat global)⁹.

Résultat de la période

L'entité doit comptabiliser tous les éléments de produits et de charges d'une période dans le résultat, sauf si une IFRS impose ou autorise un autre traitement¹⁰.

Au minimum, l'état du résultat global doit comporter les postes suivants au titre de la période :

- les produits des activités ordinaires;
- les charges financières;
- la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;
- la charge d'impôt sur le résultat;
- un montant unique représentant le total :
 - du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées, et

⁹ IAS 1.81.

¹⁰ IAS 1.88.

- ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée;
- f) le résultat;
- g) les postes suivants en tant qu'affectations du résultat de la période :
 - i) résultat de la période attribuable aux participations ne donnant pas le contrôle,
 - ii) résultat de la période attribuable aux propriétaires de la société mère.

Classification des charges par nature ou par fonction

L'entité doit présenter une analyse des charges comptabilisées dans le résultat en utilisant une classification reposant soit sur leur nature, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant l'option qui fournit les informations fiables les plus pertinentes¹¹.

Ainsi, la norme exige que l'entité présente une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur leur nature, soit sur leur fonction au sein de l'entité. La norme impose à la direction de sélectionner la présentation *la plus pertinente et fiable, parce que chacune des deux méthodes comporte des avantages selon les types d'entités*. IAS 1 encourage, mais n'exige pas, que l'analyse choisie soit présentée dans l'état du résultat global ou le compte de résultat. Cela signifie que les entités peuvent communiquer la classification selon un mode de présentation mixte, pour autant que la classification exigée soit fournie dans les notes.

L'entité qui classe les charges par fonction doit fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.

Exemple de classement des charges par nature

Produit des activités ordinaires		x
Autres produits		x
Variation des stocks de produits finis et des travaux en cours	x	
Matières premières et consommables utilisées	x	
Charges au titre des avantages du personnel	x	
Dotations aux amortissements	x	
Autres charges	x	
Total des charges		<u>(x)</u>
Résultat avant impôt		<u><u>x</u></u>

Exemple de classement des charges par fonction

Produit des activités ordinaires		x
Coût des ventes		<u>(x)</u>
Marge brute		x
Autres produits		x
Coûts commerciaux		(x)
Charges administratives		(x)
Autres charges		<u>(x)</u>
Résultat avant impôt		<u><u>x</u></u>

¹¹ IAS 1.99.

Éléments exceptionnels ou significatifs

IAS 1 n'utilise pas l'expression *élément exceptionnel*. Toutefois, elle exige que lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, l'entité en indique séparément la nature et le montant.

La norme mentionne ensuite que les circonstances pouvant donner lieu à une information distincte relative à des éléments de produits et de charges comprennent :

- a) les dépréciations des stocks pour les ramener à la valeur de réalisation nette ou des immobilisations corporelles pour les ramener à la valeur recouvrable, ainsi que les reprises de telles dépréciations;
- b) les restructurations des activités de l'entité et les reprises de provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration;
- c) les sorties d'immobilisations corporelles;
- d) les sorties de placements;
- e) les activités abandonnées;
- f) les règlements de litiges; et
- g) les autres reprises de provisions.

Autres éléments du résultat global de la période

Les autres éléments du résultat global comprennent les éléments de produits et de charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat comme l'imposent ou l'autorisent d'autres IFRS¹².

Les autres éléments du résultat global comprennent les composantes suivantes¹³ :

- a) les variations de l'excédent de réévaluation (voir IAS 16, *Immobilisations corporelles*, et IAS 38, *Immobilisations incorporelles*);
- b) les écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies comptabilisés selon le paragraphe 93A de IAS 19, *Avantages du personnel*;
- c) les profits et les pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger (voir IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*);
- d) les profits et les pertes relatifs à la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*);
- e) la partie efficace des profits et des pertes sur instruments de couverture dans une couverture de flux de trésorerie (voir IAS 39).

¹² IAS 1.7, définitions.

¹³ IAS 1.7, définitions.

Exemple d'état du résultat global (un seul état)

GROUPE XYZ – ÉTAT DU RÉSULTAT GLOBAL DE L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2008

	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Produits	x	x
Coût des ventes	(x)	(x)
Marge brute	x	x
Autres produits	x	x
Coûts commerciaux	(x)	(x)
Charges administratives	(x)	(x)
Autres charges	(x)	(x)
Charges financières	(x)	(x)
Quote-part dans le résultat des entreprises associées	x	x
Résultat avant impôt	x	x
Charge d'impôt sur le résultat	(x)	(x)
Résultat de l'exercice attribuable aux activités poursuivies	x	x
Perte de l'exercice attribuable aux activités abandonnées	(x)	(x)
RÉSULTAT DE L'EXERCICE	x	x
Autres éléments du résultat global :		
Profit perte résultant de la réévaluation de biens immobiliers	(x)	x
Actifs financiers disponibles à la vente	(x)	x
Couvertures de flux de trésorerie	x	(x)
Écarts actuariels sur des régimes à prestations définies	(x)	x
Écarts de change survenant lors de la conversion des activités à l'étranger	(x)	(x)
Quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées	x	x
Charge d'impôt sur les autres éléments du résultat global	x	x
Autres éléments du résultat global de l'exercice, net d'impôts	x	x
TOTAL DU RÉSULTAT GLOBAL DE L'EXERCICE	<u>x</u>	<u>x</u>
Résultat attribuable aux :		
Porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère	x	x
Participations ne donnant pas le contrôle	x	x
	<u>x</u>	<u>x</u>
Total du résultat global attribuable aux :		
Propriétaires de l'entité mère	x	x
Participations ne donnant pas le contrôle	x	x
	<u>x</u>	<u>x</u>
Résultat par action :		
De base et dilué	x	x

Exemple d'état du résultat global (subdivisé en deux états)

GRUPE XYZ – COMPTE DE RÉSULTAT POUR L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2008

	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Produits	x	x
Coût des ventes	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Marge brute	x	x
Autres produits	x	x
Coûts commerciaux	(x)	(x)
Charges administratives	(x)	(x)
Autres charges	(x)	(x)
Charges financières	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Quote-part dans le résultat des entreprises associées	x	x
Résultat avant impôt	x	x
Charge d'impôt sur le résultat	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Résultat de l'exercice attribuable aux activités poursuivies	x	x
Perte de l'exercice attribuable aux activités abandonnées	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
RÉSULTAT DE L'EXERCICE	<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>
Résultat attribuable aux :		
Porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère	x	x
De base et dilué	<u>x</u>	<u>x</u>
	<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>
Résultat par action :		
De base et dilué	<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>

GROUPE XYZ – ÉTAT DU RÉSULTAT GLOBAL DE L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2008

	2008	2007
Résultat de l'exercice	x	x
Autres éléments du résultat global :		
Profit résultant de la réévaluation de biens immobiliers	(x)	x
Actifs financiers disponibles à la vente :	(x)	x
Couvertures de flux de trésorerie	x	(x)
Écarts actuariels sur des régimes à prestations définies	(x)	x
Écarts de change survenant lors de la conversion des activités à l'étranger	(x)	(x)
Quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées	x	x
Charge d'impôt sur les autres éléments du résultat global	x	x
Autres éléments du résultat global de l'exercice, nets d'impôt	x	x
TOTAL DU RÉSULTAT GLOBAL DE L'EXERCICE	x	x
Total du résultat global attribuable aux :		
Propriétaires de l'entité mère	x	x
Participations ne donnant pas le contrôle	x	x
	x	x

2.3 ÉTAT DES VARIATIONS DE CAPITAUX PROPRES

QUOI DE NEUF?

IAS 1 exige la présentation d'un état des variations des capitaux propres indiquant :

- a) le total du résultat global de la période;
- b) pour chaque composante des capitaux propres, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de chacun des éléments suivants :
 - i) résultat,
 - ii) chaque élément du résultat global,
 - iii) opérations conclues avec les propriétaires agissant en leur qualité de propriétaires;
- c) pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisés selon IAS 8.

L'actif net d'une entité (ses capitaux propres) entre deux dates d'états financiers est augmenté ou diminué en fonction des transactions avec les actionnaires et du montant total des produits et des charges, y compris les profits et les pertes, générés par les activités de l'entité durant cette période. Certains de ces éléments de produits et de charges sont inscrits en résultats. D'autres éléments doivent être comptabilisés dans l'état du résultat global ou directement dans l'état des variations des capitaux propres.

La norme indique qu'il faut prendre en considération tous les éléments de produits et de charges dans l'appréciation de l'évolution de la situation financière de l'entité entre deux dates d'états financiers. Dès lors, la présentation d'un état des variations des capitaux propres est requise pour mettre en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans les capitaux propres. En conséquence, IAS 1 exige la présentation d'un état des variations des capitaux propres indiquant :

- a) le résultat global total de la période et présentant séparément les montants totaux attribuables aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle;
- b) pour chaque composante des capitaux propres, un rapprochement entre les valeurs comptables d'ouverture et de clôture, présentant séparément les variations attribuables :
 - au résultat,
 - à chaque élément du résultat global,
 - aux opérations conclues avec les propriétaires en leur qualité de propriétaires; et
- c) pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisés selon IAS 8.

IAS 1 indique que les variations des capitaux propres de l'entité entre deux dates d'états financiers reflètent l'augmentation ou la diminution de son actif net au cours de la période. À l'exception des variations des capitaux propres résultant de transactions avec des propriétaires agissant en leur qualité de porteurs de titres de capitaux propres (telles

que apports de capitaux, rachats par l'entité de ses instruments de capitaux propres et distribution de dividendes) et les coûts de transaction directement liés à ces transactions, la variation globale des capitaux propres au cours d'une période représente le montant total des produits et des charges, y compris les profits et les pertes, générés par les activités de l'entité au cours de cette période (que ces éléments de produits et de charges soient comptabilisés dans le résultat global ou directement en tant que variations des capitaux propres).

Après prise en compte du montant total des profits et des pertes de cette façon, toute autre variation des capitaux propres découlera de l'une ou l'autre des causes suivantes :

- 1) le retraitement de périodes antérieures;
- 2) les transactions avec des porteurs propriétaires (par exemple, l'émission et le rachat d'actions, les distributions et l'écriture créditrice liée à des charges dont les paiements sont fondés sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres).

La norme indique que les exigences susmentionnées peuvent être satisfaites de plusieurs façons. Un exemple serait une présentation en colonnes qui rapproche le solde d'ouverture et le solde de clôture de chacun des éléments des capitaux propres dans l'état. Une autre solution consisterait à présenter les éléments indiqués ci-dessus dans les notes.

Le rapprochement intégral de chaque composante des capitaux propres présenté en colonnes est illustré ci-dessous :

Exemple d'état des variations des capitaux propres

	Capital social	Résultats non distribués	Conversion des activités à l'étranger	Actifs financiers disponibles à la vente	Couvertures de flux de trésorerie	Écart de réévaluation	Total	Participations ne donnant pas le contrôle	Total des capitaux propres
Solde au 31 décembre 2007	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Variations des capitaux propres en 2008									
Émission de capital social	x	-	-	-	-	-	x	-	x
Dividendes	-	(x)					(x)	-	(x)
Total du résultat global de l'exercice	-	x	x	x	x	x	x	x	x
Transfert aux résultats non distribués	-	x	-	-	-	x	x	-	x
Solde au 31 décembre 2008	x	x	x	x	x	x	x	x	x

2.4 ÉTAT DES FLUX DE TRÉSORERIE

IAS 7

QUOI DE NEUF?

- L'entité a le choix entre deux méthodes comptables pour le classement des intérêts et des dividendes reçus, lesquels peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels ou comme flux de trésorerie d'investissement.
- L'entité a le choix entre deux méthodes comptables pour le classement des intérêts et des dividendes versés, lesquels peuvent être classés comme flux de trésorerie opérationnels ou comme flux de trésorerie de financement.
- Une fois que l'entité aura fait le choix de sa méthode comptable, elle doit l'appliquer systématiquement à toutes les opérations similaires.

Les informations relatives aux flux de trésorerie sont utiles aux utilisateurs des états financiers car elles leur donnent une base permettant d'apprécier la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et de déterminer les besoins qu'a l'entité d'utiliser ces flux de trésorerie. Les décisions économiques que prennent les utilisateurs imposent d'évaluer la capacité de l'entité à dégager de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie ainsi que l'échéance et le caractère certain de leur concrétisation.

L'état des flux de trésorerie présente les flux de trésorerie de la période classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

2.5 NOTES AFFÉRENTES AUX ÉTATS FINANCIERS

Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entités, les notes sont normalement présentées dans l'ordre suivant :

- a) déclaration de conformité aux IFRS;
- b) résumé des principales méthodes comptables appliquées;
- c) informations supplémentaires pour les éléments présentés dans l'état de situation financière, dans l'état du résultat global, dans l'état des variations des capitaux propres et dans l'état des flux de trésorerie, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes;
- d) autres informations, dont :
 - i) les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés,
 - ii) les informations non financières (par exemple, les objectifs et les méthodes de l'entité en matière de gestion des risques financiers).

2.6 INFORMATION FINANCIÈRE INTERMÉDIAIRE

IAS 34

Comparaison des IFRS et des PCGR canadiens, CNC (31 mars 2007)

Guide de l'ICCA sur l'adoption des IFRS au Canada (31 mars 2007)

PwC, IFRS Manual of Accounting

QUOI DE NEUF?

IAS 34, *Information financière intermédiaire*, définit les normes minimales à respecter dans les cas où l'entité est tenue ou choisit de publier des états financiers intermédiaires et :

- permet de publier des états financiers condensés;
- n'impose pas la présentation d'un état des flux de trésorerie pour la période intermédiaire considérée, mais exige un état pour la période cumulée depuis le début de l'exercice;
- interdit le report, au cours des périodes intermédiaires, des écarts sur coût de production dont l'absorption est prévue avant la clôture de l'exercice;
- traite la comptabilisation initiale d'un actif d'impôt non comptabilisé antérieurement comme un ajustement du taux effectif annuel moyen estimatif utilisé pour déterminer la charge d'impôt de la période intermédiaire plutôt que comme un élément distinct de la charge d'impôt.

Contenu d'un rapport financier intermédiaire

IAS 1 définit un jeu complet d'états financiers comme comprenant les éléments suivants :

- a) un état de situation financière;
- b) un état du résultat global;
- c) un état des variations des capitaux propres;
- d) un état des flux de trésorerie;
- e) des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Pour des considérations de rapidité de diffusion de l'information et de coût, et afin d'éviter la répétition d'informations publiées antérieurement, l'entité peut être tenue (ou peut choisir) de fournir moins d'informations aux dates intermédiaires que dans ses états financiers annuels. Selon la norme, un rapport financier intermédiaire doit se composer au minimum d'états financiers résumés et d'une sélection de notes explicatives. Le rapport financier intermédiaire est destiné à actualiser les informations fournies dans le jeu complet d'états financiers annuels le plus récent. Par conséquent, il s'intéresse essentiellement aux nouveaux événements, activités et circonstances et ne reproduit pas des informations déjà communiquées précédemment¹⁴.

¹⁴ IAS 34.6.

Rien dans la norme ne vise à interdire ou à dissuader une entité de publier dans son rapport financier intermédiaire un jeu complet d'états financiers (tel que décrit dans IAS 1) plutôt que des états financiers résumés et une sélection de notes explicatives¹⁵.

Exemple 2.6.1 — Information financière intermédiaire¹⁶

Une entité prépare son rapport financier intermédiaire. Elle choisit de présenter un jeu complet des principaux états financiers (état de situation financière, état du résultat global, état des variations des capitaux propres et état des flux de trésorerie) et de ne présenter que la sélection de notes explicatives imposée par IAS 34. L'entité doit mentionner le fait que son rapport financier intermédiaire est préparé selon les dispositions d'IAS 34. On ne peut décrire le rapport financier intermédiaire de l'entité comme conforme aux normes publiées par l'IASB, du fait que l'omission de certaines informations signifie que le rapport n'est pas conforme aux exigences de toutes les dispositions de l'ensemble des normes et interprétations applicables. Le rapport financier intermédiaire doit être décrit comme un «ensemble d'informations financières intermédiaires résumées», nonobstant le fait que les principaux états financiers soient complets. Toutefois, lorsqu'un état de situation financière, un état du résultat global et un état des variations des capitaux propres complets sont présentés, ils doivent être préparés selon IAS 1, *Présentation des états financiers*, et l'état des flux de trésorerie complet doit être préparé conformément aux dispositions d'IAS 7, *État des flux de trésorerie*.

Périodes pour lesquelles des états financiers intermédiaires doivent être présentés

IAS 34.20 précise les périodes pour lesquelles il faut présenter des informations pour chacun des principaux états financiers que comporte le rapport financier intermédiaire.

IAS 34 exige la présentation d'informations (résumées) de l'état de situation financière à la fin de la période intermédiaire, de même que des informations comparatives à la clôture de l'exercice qui précède immédiatement¹⁷. L'exigence d'informations comparatives demeure si l'entité choisit de présenter des états financiers complets plutôt que des états financiers résumés. IAS 34 n'exige pas la présentation d'un état de situation financière pour la période intermédiaire précédente du même exercice ou d'un état de situation financière à la même date de l'exercice précédent¹⁸.

IAS 34 exige également la présentation d'états du résultat global de la période intermédiaire considérée et du résultat global cumulé depuis le début de l'exercice, ainsi que des états comparatifs du résultat global (de la période correspondante et cumulé depuis le début de l'exercice) pour l'exercice qui précède immédiatement¹⁹. Lorsque l'entité présente son premier rapport intermédiaire de l'exercice, l'information pour la période intermédiaire et l'information cumulée pour l'exercice en cours et pour l'exercice antérieur sont identiques et ne doivent pas être communiquées deux fois²⁰.

15 IAS 34.7.

16 PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

17 IAS 34.20a).

18 PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

19 IAS 34.20b).

20 PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

Il faut présenter un état (résumé) des variations des capitaux propres et un état (résumé) des flux de trésorerie depuis le début de l'exercice, ainsi que des états comparatifs pour la période cumulée comparable de l'exercice qui précède immédiatement²¹.

Voici un exemple des dates comparatives à utiliser pour la présentation d'états financiers intermédiaires²² :

Exemple 2.6.2 – Information financière intermédiaire

La date de clôture de l'exercice de l'entité est le 31 décembre. L'entité publie des rapports financiers intermédiaires trimestriels et prépare son rapport financier intermédiaire pour le 3^e trimestre de 20X3 (trimestre se terminant le 30 septembre 20X3). Le tableau ci-dessous résume les périodes pour lesquelles l'entité est tenue de présenter des informations selon IAS 34 pour chacun des principaux états financiers résumés :

	Exercice considéré	Exercice antérieur
État de situation financière au	30 septembre 20X3	31 décembre 20X2
État du résultat global		
Période de neuf mois terminée	30 septembre 20X3	30 septembre 20X2
Période de trois mois terminée	30 septembre 20X3	30 septembre 20X2
États des variations des capitaux propres		
Période de neuf mois terminée	30 septembre 20X3	30 septembre 20X2
État des flux de trésorerie		
Période de neuf mois terminée	30 septembre 20X3	30 septembre 20X2

Principes de comptabilisation et d'évaluation

IAS 34.28 indique que l'entité doit, dans ses états financiers intermédiaires, appliquer des méthodes comptables identiques à celles utilisées dans ses états financiers annuels, sauf en ce qui concerne les changements de méthodes comptables postérieurs à la date de clôture des états financiers annuels les plus récents, lesquels devront être traduits dans les états financiers de la période annuelle suivante. Pour les besoins de l'information financière intermédiaire, les évaluations doivent être faites sur une base cumulée.

En ce qui a trait aux coûts encourus de façon inégale au cours de la période annuelle, IAS 34.39 indique que ces coûts doivent être anticipés ou différés à une date intermédiaire si, et seulement si, il est également approprié d'anticiper ou de différer ce type de coût à la fin de la période annuelle.

²¹ IAS 34.20c) et d); PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

²² PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

Exemples d'application des principes de comptabilisation et d'évaluation

a) Stocks

Les stocks sont évalués en fin de période intermédiaire selon les mêmes principes qu'en fin de période annuelle. Par conséquent, les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation²³.

b) Écart sur coûts de production en période intermédiaire²⁴

IAS 34 précise que les écarts sur stocks d'une entité industrielle (écarts sur prix, productivité, coûts et quantités) doivent être comptabilisés dans le rapport financier intermédiaire, et présentés de la même façon qu'on prévoit les comptabiliser à la date de clôture. La comptabilisation de ces écarts dans les seuls états financiers annuels serait inappropriée parce qu'elle donnerait lieu à une inexactitude du coût de fabrication des stocks²⁵.

c) Impôts sur le résultat

IAS 34, Annexe B12, indique que la charge d'impôts sur le résultat au titre d'une période intermédiaire est calculée au moyen du taux d'impôt sur le résultat qui serait applicable au résultat total annuel, c'est-à-dire en appliquant au résultat avant impôts de la période intermédiaire le taux effectif moyen estimatif pour la période annuelle. Les impôts sur le résultat sont évalués sur une base annuelle.

À la date de chaque rapport financier intermédiaire, l'entité doit estimer de nouveau son taux effectif moyen annuel et appliquer ce taux aux bénéfices réalisés jusqu'à cette date. Il ne faut pas retraiter les périodes intermédiaires présentées antérieurement pour tenir compte de cette modification d'estimation; toutefois, IAS 34 exige que soient communiquées dans le rapport financier intermédiaire la nature et l'incidence d'un changement d'estimation important²⁶.

IAS 12 indique qu'«un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt inutilisés dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels imputer cet actif». IAS 12 fournit des critères d'évaluation de la probabilité de dégager un bénéfice imposable futur sur lequel pourront être imputés les reports déficitaires et les crédits d'impôt non utilisés. Ces critères sont appliqués à la fin de chaque période intermédiaire et, s'ils sont réunis, l'incidence du report déficitaire se reflète dans le calcul du taux d'impôt sur le résultat effectif moyen estimé pour l'exercice²⁷.

23 IAS 34, Annexe B25; IAS 2.9.

24 IAS 34, Annexe B28.

25 PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

26 IAS 34 Annexe B13; PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

27 IAS 34, Annexe B21.

L'exemple qui suit illustre à quel moment a lieu la comptabilisation d'un actif d'impôt différé²⁸.

Exemple 2.6.3 – Comptabilisation d'un actif d'impôt différé

Au 31 décembre 20X2, l'entité A a des pertes fiscales inutilisées reportées en avant de 3 000 000 \$. La direction de l'entité A n'a comptabilisé aucun actif d'impôt différé dans les états financiers annuels de 20X2 en raison d'incertitudes concernant l'utilisation de ces pertes. Les prévisions indiquaient qu'aucun bénéfice imposable ne serait généré au cours des trois prochaines années. La direction a adopté le même point de vue pour le premier trimestre de 20X3 après avoir subi d'autres pertes. Par conséquent, la direction n'a comptabilisé aucun actif d'impôt différé relativement à ces pertes. Les pertes reportables en avant au 31 mars 20X3 totalisaient 3 060 000 \$.

Au cours du deuxième trimestre de 20X3, la direction a passé un nouveau contrat de trois ans avec un client important. Ce contrat a entraîné une augmentation importante de l'utilisation des installations de production. La direction a révisé ses prévisions de bénéfice sur la base du nouveau contrat et elle a prédit que les pertes fiscales seraient totalement utilisées en 24 mois. Par conséquent, la direction est justifiée de comptabiliser un actif d'impôt différé pour la totalité des pertes fiscales reportables dans les états financiers intermédiaires du deuxième trimestre.

La direction doit comptabiliser un actif d'impôt différé pour la totalité des pertes fiscales reportables en avant, en comptabilisant le crédit d'impôt différé correspondant dans l'état des résultats du deuxième trimestre. L'événement ayant entraîné la comptabilisation d'un actif d'impôt différé est la passation du contrat au cours du deuxième trimestre. Il est approprié de comptabiliser les impôts différés au cours du deuxième trimestre même si les bénéfices découlant du contrat ne seront réalisés qu'au cours des trimestres à venir.

²⁸ PwC, *IFRS Manual of Accounting*.

Chapitre 3

POSTES DE L'ÉTAT DE SITUATION FINANCIÈRE

3.1 STOCKS

IAS 2

IAS 16

IAS 41

QUOI DE NEUF?

- Le chapitre 3031 du *Manuel de l'ICCA* a été adopté en juin 2007 et est, pour l'essentiel, en convergence avec l'IAS 2.
- Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.
- Lorsque la valeur nette de réalisation d'un élément déprécié s'accroît ultérieurement, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise.
- Le coût des stocks comprend tous les coûts engagés directement afin que les stocks soient prêts à être vendus, y compris les frais généraux attribuables.
- Il n'est pas permis d'utiliser la méthode DEPS (dernier entré, premier sorti).
- La même méthode de détermination du coût doit être utilisée pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité.
- La norme IAS 2 ne s'applique pas à l'évaluation des stocks dans les cas suivants :
 - produits agricoles et forestiers, production agricole après récolte et minéraux et produits d'origine minérale (évalués à la VNR selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités);
 - courtiers arbitragistes de marchandises (à la JV — frais de vente);
 - actifs biologiques (animaux ou plantes vivants)¹.

¹ IAS 41.

Évaluation

Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants.

Selon les Normes internationales d'information financière, les stocks sont des actifs :

- a) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité;
- b) en cours de production pour une telle vente; ou
- c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le cadre de l'activité.

Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. *La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.*

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition comprennent le prix d'achat, les droits de douane ainsi que les frais de transport jusqu'aux installations de l'entité, et les frais de manutention directement attribuables à l'acquisition des stocks. Le montant de tout rabais associé à l'achat des stocks doit être déduit pour déterminer les coûts d'acquisition.

Les coûts de transformation comprennent les coûts directement et indirectement attribuables à la production des stocks. Ces coûts comprennent la main-d'œuvre directe et les frais généraux de production *tant* fixes que variables engagés pour transformer les matières premières en produits finis. Comme les frais généraux sont des coûts indirects de production de chaque unité produite, ils doivent être affectés aux différentes unités produites afin de déterminer le coût des stocks. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite, sur la base de l'utilisation effective des installations de production². L'affectation des frais généraux fixes aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations. La *capacité normale* est la production moyenne réalisée sur un certain nombre de périodes. Elle s'oppose à la *capacité pratique* qui est fondée sur la production maximale absolue pour laquelle une installation de fabrication donnée a été conçue. Dans les faits, la capacité pratique n'est pratiquement jamais atteinte. Par exemple, si au cours des quelques dernières années la production d'une installation d'une capacité pratique de 12 000 unités a été en moyenne de 10 000 unités, l'entité utiliserait 10 000 comme dénominateur pour le calcul du taux d'affectation de ses frais généraux, le numérateur représentant les frais généraux affectés. On multiplie ce ratio par le nombre d'unités en stock pour obtenir le coût de transformation des stocks disponibles.

² IAS 2.13.

Exemple 3.1.1 – Coûts de transformation

Une entreprise a budgété des frais généraux fixes de fabrication de 50 000 \$, et sa production annuelle est estimée à 100 000 unités pour l'exercice. Le taux d'affectation calculé des frais généraux fixes de fabrication est de 0,50 \$ par unité fabriquée (50 000 \$ / 100 000 unités).

La très faible demande du marché s'est traduite par une production de 75 000 unités seulement, sans incidence sur les frais généraux fixes de fabrication de 50 000 \$.

L'évaluation des stocks doit continuer d'être fondée sur des frais généraux fixes de fabrication de 0,50 \$ par unité, ce qui se traduit par une affectation de 37 500 \$ (0,50 \$ x 75 000 unités) aux stocks détenus ou vendus. Les 12 500 \$ restants (50 000 \$ – 37 500 \$) seraient comptabilisés en charges directement dans le compte de résultat puisque ce montant n'est pas lié à la production d'unités.

Les autres coûts comprennent notamment les frais qui contribuent à mettre les stocks à l'endroit où ils se trouvent, et à les préparer pour la vente. Ce pourrait être, par exemple, les coûts de stockage des vins pendant leur vieillissement, ou les coûts d'adaptation d'un article pour un client.

Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles ou le coût des biens et services utilisés dans la production d'éléments spécifiques doit être affecté en entier à l'élément spécifique auquel il est attribué (comme les coûts associés à la production d'un bijou personnalisé).

Dans tous les autres cas, le coût des stocks doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. L'entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires pour l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée. La méthode dernier entré, premier sorti (DEPS) n'est pas permise.

Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges dans la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés.

Dépréciation

Plusieurs raisons peuvent expliquer les dépréciations de stocks, par exemple si les stocks ont été endommagés ou s'ils sont devenus obsolètes, ou si leur prix de vente a subi une forte baisse. Les stocks sont dépréciés à la valeur nette de réalisation (VNR) selon le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas être comptabilisés à un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente éventuelle. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation de stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

Le montant de la dépréciation doit être déterminé élément par élément. Lorsqu'il n'est pas possible de procéder à une telle évaluation, il convient de regrouper les éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas d'éléments qui ont trait à

la même ligne de produits, qui ont des finalités ou usages finaux similaires et qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits.

Les estimations de la valeur nette de réalisation doivent tenir compte des conditions qui existaient à la fin de la période. Les événements postérieurs à cette date doivent être pris en compte dans la mesure où ils confirment les conditions existant à la fin de la période ou avant la fin de la période³. Cette estimation nécessite l'exercice du jugement, et toutes les données disponibles doivent être prises en compte, y compris les fluctuations de prix de vente ou de coûts survenant après la fin de la période⁴.

Les IFRS exigent qu'un montant déprécié à la VRN lors d'une période précédente fasse l'objet d'une reprise lorsque les conditions qui justifiaient la dépréciation cessent d'exister⁵. C'est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé. Si cet élément est encore disponible à une date ultérieure et que son prix de vente a augmenté, on peut lui réattribuer la valeur plus élevée.

Informations à fournir

Les informations suivantes doivent être fournies⁶ :

- a) les méthodes comptables adoptées, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;
- b) la valeur comptable des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité;
- c) la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente;
- d) le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période;
- e) le montant de toute dépréciation des stocks;
- f) le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en élément de produits de la période;
- g) les circonstances ayant conduit à la reprise d'une dépréciation des stocks;
- h) la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.

3 IAS 2.30.

4 IAS 2.30.

5 IAS 2.33.

6 IAS 2.36 a) à h).

3.2 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

IFRS 5

IAS 16

IAS 23

IAS 36

www.pwc.com

QUOI DE NEUF?

- Les immobilisations corporelles sont évaluées au coût à la date d'acquisition. Après leur comptabilisation initiale, elles peuvent être soit comptabilisées au coût, soit réévaluées à la juste valeur si la juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Tous les éléments de la même catégorie sont réévalués au même moment, et les réévaluations doivent être tenues à jour.
- Les estimations de la durée d'utilité et de la valeur résiduelle de même que le mode d'amortissement sont révisés au moins à la fin de chaque exercice. Tout changement doit être comptabilisé de manière prospective comme un changement d'estimation comptable.
- Lorsqu'une immobilisation corporelle comprend des composantes pour lesquelles des modes ou taux d'amortissement différents sont appropriés, chaque composante est amortie séparément.
- Lorsqu'une composante d'une immobilisation corporelle est remplacée ou qu'elle fait l'objet d'une révision ou d'une inspection majeure, le coût du remplacement, de la révision ou de l'inspection remplace le coût précédemment établi pour cette composante.

Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur leur inscription à titre d'actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que les dotations aux amortissements et les pertes de valeur à comptabiliser. La comptabilisation des immobilisations corporelles selon les IFRS est cohérente avec la tendance des milieux comptables à comptabiliser les éléments à la juste valeur. Ce traitement peut toutefois aboutir à une moins grande comparabilité entre entités.

Les *immobilisations corporelles* sont des actifs corporels⁷ :

- a) qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et
- b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si⁸ :

- a) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité;
- b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

⁷ IAS 16.6.

⁸ IAS 16.7.

Évaluation lors de la comptabilisation

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût.

Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

- a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;
- b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction. Ces coûts peuvent comprendre les frais de préparation du site, les frais de livraison et de manutention, les frais d'installation et de montage, les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle et même les honoraires professionnels (comme les frais juridiques) associés à l'acquisition de l'immobilisation;
- c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, par exemple les coûts de mise hors service d'une usine de produits chimiques. Lorsque ces coûts seront engagés dans le futur, ils sont actualisés à la date courante.

L'entité s'attend à recevoir des avantages économiques futurs lorsque les risques et les avantages inhérents à la propriété de l'actif lui sont transférés. Beaucoup se posent la question : la direction peut-elle inscrire à l'actif des dépenses rattachées à un actif qui n'a aucune valeur immédiate pour les activités de l'entité? La réponse est oui, dans la mesure où les nouvelles dépenses permettent à un actif de générer des avantages économiques futurs. Voir l'exemple 3.2.1 ci-dessous.

Exemple 3.2.1 — Inscription à l'actif de l'achat d'un nouveau bien⁹?

Supposons qu'une entité exploite une chaîne de magasins de vente au détail dans le pays A. De nouvelles lois en matière de santé et de sécurité au travail sont adoptées, qui obligent tous les propriétaires de magasins du pays à y installer un système de gicleurs. L'installation du nouveau système n'augmentera pas les ventes des magasins. Aucun des magasins n'a subi d'incendie, et la direction estime qu'il est très improbable que des incendies surviennent dans le futur. On ne s'attend donc pas à ce que l'installation des gicleurs réduise les coûts d'exploitation des magasins. L'entité devrait-elle comptabiliser le système de gicleurs à titre d'actif?

Oui. La direction devrait comptabiliser le système de gicleurs à titre d'actif, dans la mesure où la valeur comptable de chaque magasin après l'achat (à supposer que chaque magasin soit une unité génératrice de trésorerie distincte) n'excède pas sa valeur recouvrable. L'acquisition du matériel de sécurité, qui n'augmente pas les avantages économiques futurs, répond aux critères de comptabilisation d'un actif si elle permet l'obtention d'avantages économiques futurs des actifs liés¹⁰. La direction ne peut obtenir des avantages économiques futurs de ses magasins qu'en installant le système de gicleurs, du fait que les autorités vont probablement faire fermer les magasins qui n'auront pas de tels systèmes. Cela dit, le coût des systèmes de gicleurs ne devrait pas être comptabilisé avant son installation (c'est-à-dire qu'aucune provision ne devrait être constituée en vue de l'installation future du matériel lié à la santé et à la sécurité au travail).

9 www.pwc.com

10 IAS 16.11.

Coûts autorisés au moment de la comptabilisation

Les indications comptables sont vagues lorsqu'il est question de déterminer quels coûts rattachés à l'acquisition et à l'installation de l'immobilisation doivent être comptabilisés. Il ressort que tous les coûts «directement attribuables» nécessaires à la mise en état de l'immobilisation pour permettre son exploitation doivent être incorporés dans le coût de l'immobilisation¹¹. Ces coûts «directement attribuables» comprennent les coûts externes comme les frais de livraison et d'installation, les honoraires des architectes et les droits de douane¹². Tous les coûts engagés pour l'identification des spécifications à respecter et le processus de sélection doivent être comptabilisés en charges parce qu'ils ne répondent pas à la définition d'un actif. Les coûts internes incorporés dans le coût de l'immobilisation doivent comprendre les coûts indirects directement attribuables le cas échéant¹³. Les coûts indirects directement attribuables peuvent comprendre par exemple les salaires des travailleurs qui participent à l'installation d'une nouvelle machine et toute heure supplémentaire qui leur est payée puisque ces deux éléments sont liés à la mise en état de production de la nouvelle machine. La capacité de production ainsi créée générera des produits ultérieurement et ces coûts, de même que le reste des coûts de l'immobilisation, seront amortis en résultat sur la durée d'utilité de l'immobilisation. Les coûts indirects liés à l'utilisation improductive ou inefficace des ressources doivent être comptabilisés en charges à mesure qu'ils sont engagés¹⁴.

Les coûts administratifs généraux qui ne sont pas directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la mise en service de l'immobilisation doivent être comptabilisés en charges à mesure qu'ils sont engagés¹⁵.

La détermination des coûts à inscrire à l'actif peut certainement impliquer l'exercice du jugement, comme le montre l'exemple 3.2.2.

Exemple 3.2.2 – Coûts autorisés au moment de la comptabilisation?

Le problème a trait aux salaires des concierges qui ramassent les boîtes, les fournitures et les autres rebuts laissés sur place après l'installation d'une nouvelle machine. Ces salaires devraient-ils être intégrés aux coûts de la nouvelle machine à inscrire à l'actif? Pour décider, il faut déterminer si les salaires des concierges sont directement attribuables à la mise en état de la nouvelle machine en vue de son utilisation prévue et pour qu'elle génère des produits. Certains pourraient faire valoir que le temps consacré par les concierges s'inscrit dans les coûts d'installation de la nouvelle machine puisque ce ramassage est directement lié à l'installation. D'autres pourraient avancer que le ramassage effectué par les concierges n'a aucun lien avec le fonctionnement de la nouvelle machine. C'est ici que le jugement intervient. L'entité pourrait certes profiter de ces «zones grises» pour inscrire à l'actif le plus de coûts possibles (plutôt que de les comptabiliser en charges) afin de maximiser le résultat net pour l'exercice en cours.

11 IAS 16.16 b).

12 IAS 16.16 et .17.

13 IAS 16.22; IAS 2.12.

14 IAS 16.22.

15 IAS 16.19 et .20.

Produits accessoires acquis

Tout produit accessoire acquis au cours de la phase de pré-production qui n'est pas nécessaire pour mettre l'immobilisation dans l'état nécessaire pour en permettre l'exploitation doit être comptabilisé en résultat plutôt que déduit du coût de l'immobilisation.

Exemple 3.2.3 — Produits accessoires¹⁶

Une entité a acheté une parcelle de terrain afin d'y construire des édifices à bureaux. Le développement du terrain a été prévu en six phases. Le terrain dont le développement a été prévu dans les phases cinq et six a été loué à court terme à une autre entité comme terrain de stationnement pour ses véhicules lourds. Le traitement approprié consiste à comptabiliser en résultat le revenu de location du terrain de stationnement obtenu pendant la durée de la localisation. La location du terrain de stationnement est une activité accessoire par rapport à l'activité principale de l'entité, soit l'aménagement immobilier. Les activités accessoires à la construction ou au développement des immobilisations corporelles sont celles qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'actif dans l'état permettant son utilisation prévue.

Coûts de démantèlement

Lorsqu'une entité achète ou construit une immobilisation, il se peut qu'elle doive assumer une obligation contractuelle ou légale de le démanteler et/ou de remettre en état le site sur lequel l'immobilisation est située en respectant certaines normes minimales, à la fin de la durée d'utilité de l'immobilisation. Les coûts du démantèlement et de la remise en état du site sont des dépenses nécessaires pour obtenir les avantages économiques qu'on prévoit tirer des actifs. En conséquence, ces coûts devraient être incorporés dans le coût de l'immobilisation à la date à laquelle l'entité devient obligée de les engager¹⁷.

Les coûts de démantèlement n'auront pas à être payés avant une date future, voire dans plusieurs décennies. Ainsi, il y a probablement de l'incertitude quant aux coûts qui seront engagés. La direction doit comptabiliser sa meilleure estimation des obligations de l'entité¹⁸. Du fait que ces coûts seront engagés à un moment donné dans le futur, l'entité doit actualiser les décaissements futurs prévus à la date d'évaluation initiale pour obtenir la valeur actuelle du passif. Cette valeur actuelle sera le montant incorporé dans le coût de l'immobilisation; le crédit correspondant est comptabilisé en provision.

Les coûts de démantèlement et de remise en état du site directement attribuables et requis doivent être incorporés dans le coût de l'immobilisation. Les principes à appliquer sont les mêmes que ceux décrits plus haut pour les autres coûts d'acquisition et de construction.

¹⁶ www.pwc.com.

¹⁷ IAS 16.16 et .18.

¹⁸ IAS 16.16 c).

Exemple 3.2.4 – Coûts de démantèlement¹⁹

À la date d'installation, une pétrolière a l'obligation de démanteler une plateforme à la fin de sa durée d'utilité de trente années, conformément aux exigences législatives locales. Les coûts de démantèlement estimatifs de la plateforme s'élèvent à 140 000 000 \$, soit une valeur actuelle nette de 8 023 197 \$ à un taux d'actualisation de 10 %.

La direction doit incorporer 8 023 197 \$, la valeur actuelle nette du démantèlement, dans la valeur comptable de la plateforme lors de son installation. Une provision de 8 023 197 \$ est créée parce que le fait générateur d'obligation est l'installation de la plateforme.

Le montant incorporé dans le coût de l'immobilisation corporelle sera amorti de la même façon que le reste du coût de la plateforme.

L'écriture nécessaire pour la comptabilisation de l'actif et du passif est la suivante :

Dt Immobilisations corporelles – équipement	8 023 197 \$	
Ct Provision – démantèlement		8 023 197 \$

L'accroissement de la valeur actualisée après la comptabilisation initiale doit être comptabilisé à titre de charge d'intérêts.

L'écriture nécessaire à la fin d'un exercice pour comptabiliser l'accroissement (à titre de charge d'intérêts) serait la suivante :

Dt Charges d'intérêts	802 319,70 \$	
Ct Provision – démantèlement		802 319,70 \$

Immobilisations produites par l'entité pour elle-même

Les coûts associés à la création d'une immobilisation, qui est produite par l'entité pour elle-même, sont inscrits à l'actif selon les mêmes principes qui s'appliquent à une immobilisation acquise (comme il est décrit plus haut). Toutefois, il ne convient pas d'incorporer des profits internes comme composante du coût de l'immobilisation. Seuls les coûts indirects directement attribuables à la création de l'immobilisation doivent être inclus dans le coût de l'immobilisation. De plus, tous les coûts anormaux engagés par l'entité, par exemple un gaspillage de matières ou les coûts supplémentaires rattachés à la reprise d'un travail en raison d'erreurs de conception, etc., doivent être comptabilisés en charges et non incorporés au coût de l'immobilisation.

Coûts d'emprunt

L'entité doit incorporer les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié comme composante du coût de cet actif. Les autres coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus²⁰.

Les coûts d'emprunt inscrits à l'actif sont généralement les coûts d'intérêt, mais peuvent aussi comprendre les honoraires d'intermédiation et des écarts de change résultant des

¹⁹ www.pwc.com.

²⁰ IAS 23.8.

emprunts en devises, dans la mesure où ils sont considérés comme un ajustement des coûts d'intérêt.

L'incorporation au coût de l'immobilisation doit commencer dès que l'entité remplit toutes les conditions suivantes²¹ :

- a) des dépenses relatives à l'immobilisation sont réalisées;
- b) des coûts d'emprunt sont encourus;
- c) des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours.

Évaluation initiale des coûts d'emprunt²²

L'entité peut avoir utilisé un emprunt ou une marge de crédit créé expressément pour financer l'acquisition de l'immobilisation, ou peut avoir utilisé un emprunt bancaire général ou des titres de créance de nature générale pour financer cette acquisition. L'incorporation des coûts est permise dans les deux cas.

Utilisation de fonds spécifiques

Le coût des fonds empruntés pour le financement de la construction d'une immobilisation spécifique doit être incorporé au coût de celle-ci au cours de la période de construction active. Tout produit obtenu du placement temporaire des fonds empruntés jusqu'à ce que ceux-ci soient utilisés vient réduire les coûts d'emprunts incorporables²³.

Utilisation de fonds généraux

L'entité peut incorporer les coûts des fonds qu'elle emprunte de façon générale et qu'elle utilise pour la construction d'un actif qualifié, en plus des coûts des fonds spécifiquement empruntés pour cet actif. Une partie appropriée du coût des emprunts généraux de l'entité doit être inscrite à l'actif lorsque ces emprunts sont utilisés pour financer le développement d'un actif²⁴. Les coûts d'emprunts généraux attribuables à l'actif doivent être calculés en fonction de la moyenne pondérée des coûts d'emprunt de l'entité.

L'exemple 3.2.5 présente le calcul de coûts d'emprunt pouvant être inscrits à l'actif.

21 IAS 23.17.

22 www.pwc.com.

23 IAS 23.12.

24 IAS 23.14.

Exemple 3.2.5 — Incorporation des coûts d'emprunt²⁵

L'entité A a passé un contrat le 1^{er} janvier 2005 pour la construction d'un immeuble au coût de 2 000 \$, sur un terrain qu'elle possédait. L'immeuble a été terminé à la fin de décembre 2005. Les montants suivants ont été versés à l'entrepreneur en 2005 :

Date de paiement	Montant
1 ^{er} janvier 2005	200 \$
31 mars 2005	600 \$
30 septembre 2005	1 000 \$
31 décembre 2005	200 \$
Total	2 000 \$

Les emprunts de l'entité A au 31 décembre 2005 étaient les suivants :

- un billet 4 ans portant intérêt à 10 %, daté du 31 décembre 2004, dont les intérêts simples sont payables annuellement, émis spécifiquement en vue de la réalisation du projet; le montant impayé au 31 décembre 2005 s'élève à 700 \$;
- un billet 10 ans portant intérêt à 12,5 %, daté du 1^{er} janvier 2004, dont les intérêts simples sont payables annuellement; le montant impayé au 31 décembre 2005 s'élève à 1 000 \$;
- un billet 10 ans portant intérêt à 10 %, daté du 1^{er} janvier 2001, dont les intérêts simples sont payables annuellement; le montant impayé au 31 décembre 2005 s'élève à 1 500 \$.

Solution

La direction doit incorporer des coûts d'emprunt de 92 \$. Elle doit d'abord incorporer les emprunts contractés spécifiquement pour le projet, puis les autres emprunts généraux dans la proportion requise pour financer le reste des dépenses engagées pour le projet. L'incorporation des coûts d'emprunt doit être basée sur la moyenne pondérée des dépenses engagées. Le taux d'intérêt moyen pondéré sur les emprunts généraux doit être appliqué aux coûts des emprunts généraux attribués au projet.

Dépenses moyennes pondérées :

Date	Dépenses	Période d'incorporation	Moyenne des dépenses cumulées
1 ^{er} janvier 2005	200 \$	12 mois	200 \$
31 mars 2005	600 \$	9 mois	450 \$
30 septembre 2005	1 000 \$	3 mois	250 \$
31 décembre 2005	200 \$	0 mois	0
Total	2 000 \$		900 \$

Coûts d'emprunt à incorporer :

Emprunt	Montant	Intérêts
Emprunt spécifique	700	700 à 10 % = 70
Autres emprunts (emprunts généraux)	200	200 à 11 %* = 22
Total	900	92

* Moyenne pondérée des coûts d'emprunt = 12,5 % (1 000 / 2 500) + 10 % (1 500 / 2 500) = 11 %

Seuls les coûts d'emprunt réels encourus peuvent être incorporés au coût de l'immobilisation. En conséquence, aucun coût d'emprunt ne peut être incorporé dans le cas d'actifs financés au moyen des résultats non distribués ou du capital social.

L'incorporation des coûts d'emprunt doit cesser lorsque l'actif est pratiquement terminé²⁶. Cela signifie que les entités doivent mettre fin à l'incorporation des coûts d'emprunt lorsque les activités nécessaires à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue sont toutes terminées. L'incorporation doit être suspendue lorsque le développement de l'actif est interrompu²⁷.

Informations à fournir sur les coûts d'emprunt

Le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunts généraux doit être indiqué, de même que le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période²⁸.

Évaluation après la comptabilisation

L'entité doit choisir pour méthode comptable soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation, et doit appliquer la même méthode à l'ensemble des immobilisations corporelles d'une même catégorie. À titre d'exemples de catégories, on peut citer la machinerie, les meubles ou le matériel informatique.

Modèle du coût

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements.

Modèle de la réévaluation

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être déterminée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. L'écart de réévaluation est la différence entre la valeur comptable de l'actif à la date de la réévaluation et le nouveau montant réévalué. Cet écart (augmentation ou diminution de la valeur comptable de l'actif) découlant de la réévaluation doit être comptabilisé soit en résultat, soit directement dans les capitaux propres selon le tableau suivant²⁹ :

26 IAS 23.22.

27 IAS 23.20.

28 IAS 23.26.

29 IAS 16.39 et .40.

	Plus-value	Moins-value
Première réévaluation	Porter au crédit des capitaux propres (par le biais des autres éléments du résultat étendu — écart de réévaluation)	Comptabiliser en résultat
Réévaluation ultérieure	Porter au crédit des capitaux propres (par le biais des autres éléments du résultat étendu — écart de réévaluation) sauf si la plus-value constitue une reprise de moins-value antérieure, auquel cas le montant est porté au crédit du compte de résultat, jusqu'à concurrence du montant de la moins-value antérieure, le reste étant porté au crédit des capitaux propres (par le biais des autres éléments du résultat étendu — écart de réévaluation).	Passer en charges (compte de résultat), sauf si la moins-value annule l'effet d'une plus-value antérieure, auquel cas le montant est porté au débit des capitaux propres (par le biais des autres éléments du résultat étendu — écart de réévaluation) jusqu'à concurrence du montant de la plus-value antérieure, le reste étant passé en charges (compte de résultat).

La juste valeur des immobilisations corporelles correspond à la valeur de marché³⁰. L'évaluation est généralement effectuée par un évaluateur professionnel qualifié. Le recours ou non à un évaluateur indépendant doit être mentionné³¹. Les exemples 3.2.6 et 3.2.7 (ci-dessous) illustrent des plus-values et des moins-values de réévaluation.

Selon le modèle de la réévaluation, une perte de valeur est traitée comme une moins-value de réévaluation à hauteur du montant des plus-values de réévaluation antérieures, et est autrement passée en charges. La reprise d'une perte de valeur doit être traitée comme une plus-value de réévaluation dans la mesure où elle n'annule pas une perte de valeur comptabilisée antérieurement dans l'état du résultat global³².

Il existe généralement deux façons de réévaluer une immobilisation corporelle³³.

Lorsqu'un élément est réévalué suivant la première méthode, le cumul des amortissements est ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute de l'actif, de sorte que la valeur comptable nette de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué.

Selon la seconde méthode, lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est déduit de la valeur brute comptable de l'immobilisation et la valeur nette est retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'immobilisation.

La réserve de réévaluation peut être transférée aux résultats non distribués de l'une ou l'autre des deux façons suivantes :

- 1) lors de la décomptabilisation de l'immobilisation : l'écart de réévaluation en capitaux propres résultant de la sortie de l'immobilisation réévaluée demeure dans les capitaux propres et est reclassé dans les résultats non distribués;

30 IAS 16.32.

31 IAS 16.77 b).

32 IAS 36.119.

33 IAS 16.35.

- 2) tandis que l'immobilisation est en service au sein de l'entité : la différence entre l'amortissement de l'actif réévalué et l'amortissement basé sur le coût initial de l'actif peut être transférée de la réserve de réévaluation aux résultats non distribués. L'excédent de réévaluation ne peut en aucun cas être crédité de nouveau en résultat.

L'exemple 3.2.6 ci-dessous illustre les écritures associées aux opérations de réévaluation.

Exemple 3.2.6 — Opérations de réévaluation

Une entité possède un immeuble dont le coût d'origine brut est de 200 000 \$. L'immeuble est amorti selon la méthode linéaire sur 50 ans, sans valeur résiduelle. L'entité adopte le modèle de la réévaluation, plutôt que le modèle du coût, pour l'immeuble. Jusqu'à présent, l'immeuble a subi les trois évaluations suivantes :

Au début de l'exercice 2 — évaluation de 230 000 \$

Au début de l'exercice 4 — évaluation de 260 000 \$

Au début de l'exercice 6 — évaluation de 300 000 \$

Amortissement

Pour l'exercice 1, l'amortissement est fondé sur le coût d'origine brut de l'immeuble et s'établit donc à 4 000 \$ (200 000 \$/50 ans).

Pour tous les exercices ultérieurs, l'amortissement sera fondé sur l'évaluation au début de l'exercice concerné, comme suit :

Exercice	Amortissement	Calcul
1	4 000 \$	200 000 \$/50 ans
2	4 694 \$	230 000 \$/49 ans
3	4 694 \$	230 000 \$/49 ans
4	5 532 \$	260 000 \$/47 ans
5	5 532 \$	260 000 \$/47 ans
6	6 667 \$	300 000 \$/45 ans

À chaque réévaluation, tant le numérateur du calcul de l'amortissement que la durée d'utilité sont modifiés.

Écarts de réévaluation :

Début de l'exercice 2 :

La valeur comptable de l'immeuble est de 200 000 \$ - 4 000 \$ = 196 000 \$

Le montant réévalué est de 230 000 \$

La différence transférée à la réserve de réévaluation est de 34 000 \$ (230 000 \$ - 196 000 \$)

(Débit : immobilisations corporelles 34 000 \$; crédit : écart de réévaluation 34 000 \$)

Début de l'exercice 4 :

La valeur comptable de l'immeuble est de 230 000 \$ - 4 694 \$ - 4 694 \$ = 220 612 \$

Le montant réévalué est de 260 000 \$

La différence transférée à la réserve de réévaluation est de 39 388 \$ (260 000 \$ - 220 612 \$)

Début de l'exercice 6 :

La valeur comptable de l'immeuble est de 260 000 \$ - 5 532 \$ - 5 532 \$ = 248 936 \$

Le montant réévalué est de 300 000 \$

La différence transférée à la réserve de réévaluation est de 51 064 \$ (300 000 \$ - 248 936 \$)

Exemple 3.2.6 — Opérations de réévaluation (suite)

Les montants pouvant être transférés directement de la réserve de réévaluation aux résultats non distribués à mesure que l'écart de réévaluation est réalisé par amortissement sont les suivants :

Exercice 1 — zéro
 Exercice 2 — 4 694 \$ - 4 000 \$ = 694 \$
 Exercice 3 — 4 694 \$ - 4 000 \$ = 694 \$
 Exercice 4 — 5 532 \$ - 4 000 \$ = 1 532 \$
 Exercice 5 — 5 532 \$ - 4 000 \$ = 1 532 \$
 Exercice 6 — 6 667 \$ - 4 000 \$ = 2 667 \$

Ces transferts sont facultatifs selon IAS 16.41.

Exemple 3.2.7 — Réévaluations multiples d'une machine

La machine A est acquise le 1^{er} août 2000 pour un montant de 100 000 \$. Elle est amortie selon la méthode linéaire au taux de 10 % (sur 10 ans).

Détails	Première réévaluation	Seconde réévaluation
Nature de la réévaluation	Négative	Positive
Date de la réévaluation	Le 1 ^{er} août 2002	Le 1 ^{er} août 2005
Coût brut	100 000 \$	87 500 \$ a)
Moins cumul des amortissements	20 000 \$	43 750 \$
Valeur comptable nette	80 000 \$	43 750 \$
Montant réévalué	70 000 \$	55 000 \$
Augmentation (diminution) de la valeur comptable nette	(10 000 \$)	11 250 \$
Débit porté en résultat	10 000 \$	0
Crédit porté en résultat	0	10 000 \$
Crédit à la réserve de réévaluation	0	1 250 \$

- a) Machine ayant une VCN de 80 000 \$, réévaluée à 70 000 \$, ce qui correspond à une réévaluation de 12,5 %. En conséquence, le coût brut et le cumul des amortissements sont réévalués de 12,5 %. Coût brut = 100 000 \$ x (100 % - 12,5 %) = 87 500 \$. Cumul des amortissements au 1^{er} août 2002 = 20 000 \$ x (100 % - 12,5 %) = 17 500 \$ et cumul des amortissements au 1^{er} août 2005 = 17 500 \$ + (8 750 \$ x 3 ans) = 43 750 \$.

Selon une autre méthode, le cumul des amortissements aurait pu être déduit de la valeur brute au 1^{er} août 2002, puis la nouvelle valeur brute être ajustée de manière à être égale au montant réévalué de 70 000 \$. Selon cette méthode, la valeur brute serait de 70 000 \$, et le cumul des amortissements serait nul au 1^{er} août 2002 puis égal à 26 250 \$ (8 750 \$ x 3 ans) au 1^{er} août 2005.

Amortissement

L'*amortissement* est la répartition systématique du *montant amortissable* d'un actif sur sa durée d'utilité. Toutes les immobilisations corporelles doivent être amorties même en cas de réévaluation. Le montant amortissable est la valeur comptable de l'actif diminuée de sa valeur résiduelle. La *valeur résiduelle* d'une immobilisation est le montant estimatif que l'entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité. Chaque composante ou partie d'une immobilisation corporelle dont le coût est significatif par rapport au coût total de cette immobilisation doit être amortie séparément. L'exemple 3.2.8 montre la répartition du coût d'un actif entre ses composantes. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en résultat (sauf si elle est incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif, par exemple une composante des frais généraux affectée aux stocks). Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme de consommation par l'entité des avantages économiques futurs rattachés à l'immobilisation.

Exemple 3.2.8 — Décomposition d'une immobilisation corporelle en ses composantes (avion)

Composante	Durée d'utilité (années)	Coût	Amortissement (annuel)
Fuselage	20	10 000 000 \$	500 000 \$
Ailes	15	6 000 000 \$	400 000 \$
Avionique	10	4 000 000 \$	400 000 \$
Sièges	8	500 000 \$	62 500 \$
Moteurs	2	<u>10 000 000 \$</u>	<u>5 000 000 \$</u>
		<u>30 500 000 \$</u>	<u>6 362 500 \$</u>

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes³⁴ :

- ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué (méthode 1 ci-dessous);
- déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif (méthode 2 ci-dessous).

L'exemple 3.2.9 illustre les deux méthodes d'ajustement du cumul des amortissements.

³⁴ IAS 16.35.

Exemple 3.2.9 — Ajustement des amortissements d'actifs réévalués³⁵

Une entité a acquis une machine pour 30 000 \$ le 1^{er} janvier 2004. La durée d'utilité de la machine est de 10 ans, sans valeur résiduelle. Le montant réévalué de la machine est de 36 000 \$ au 31 décembre 2004.

Les deux méthodes d'ajustement du cumul des amortissements sont les suivantes :

Méthode 1 : Le cumul des amortissements est ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif.

	Avant ajustement	Ajustement au titre de l'écart de réévaluation positive	Après ajustement
Coût			
Au 31 décembre	30 000 \$	10 000 \$	(40 000 \$) (30 000 \$ x (36 000 \$/27 000 \$))
Cumul des amortissements			
Au 31 décembre	(3 000 \$) (30 000 \$ / 10 ans) pour 1 an	(1 000 \$)	(4 000 \$) (3 000 \$ x (36 000 \$/ 27 000 \$))
Valeur comptable nette	27 000 \$	9 000 \$ (pour ramener de 27 000 \$ à 36 000 \$)	36 000 \$

Méthode 2 : Le cumul des amortissements est déduit de la valeur brute comptable de l'actif.

	Avant ajustement	Ajustement au titre de l'écart de réévaluation positive	Après ajustement
Coût			
Au 31 décembre	30 000 \$	6 000 \$ (9 000 \$ – 36 000 \$ / 3 000 \$)	
Cumul des amortissements			
Au 31 décembre	(3 000 \$) (30 000 \$ / 10 ans) pour 1 an	3 000 \$	0 \$ (élimination du cumul des amortissements)
Valeur comptable nette	27 000 \$	9 000 \$ (pour amener de 27 000 \$ à 36 000 \$)	36 000 \$

Dépenses subséquentes — révisions générales et inspections majeures

Comme il a été mentionné précédemment, un actif est constitué de nombreuses composantes ou parties qui devraient être identifiées et amorties séparément. Par exemple, un avion a un fuselage, des moteurs, des sièges, un avionique, etc. Lorsqu'une partie ou une composante est remplacée, par exemple les sièges, le coût des nouveaux sièges remplace le coût des sièges qui était identifié séparément auparavant. Le coût de la nouvelle partie ou composante est inscrite à l'actif et amorti sur sa durée d'utilité. L'ancienne partie ou composante est décomptabilisée.

Le coût des inspections et révisions majeures d'une immobilisation corporelle est aussi incorporé à la valeur comptable de l'immobilisation si la révision remplit les conditions de comptabilisation. Par exemple, en l'absence d'une inspection majeure périodique du moteur ou du fuselage d'un avion, les autorités ne permettraient pas que l'avion vole. Par conséquent, la réalisation des inspections majeures représente un coût nécessaire pour permettre une utilisation continue de l'actif. Le coût de l'inspection est ensuite amorti sur la période qui court jusqu'au moment de l'inspection suivante. L'exemple 3.2.10 illustre une telle révision. En revanche, les coûts rattachés à l'entretien quotidien de tels actifs sont des coûts de réparation et de maintenance, et sont comptabilisés en charges puisqu'ils ne modifient pas la valeur de l'actif ou son utilité.

Exemple 3.2.10 — Comptabilisation d'une révision

Une entité inscrit à l'actif un montant de 10 000 \$ lors de la comptabilisation initiale de voitures de chemin de fer, et estime que celles-ci auront une durée d'utilité de 20 ans. Après 10 ans, l'entité remplace certains lits qui ont subi des bris. Le coût des nouveaux lits s'élève à 2 000 \$, et ils ont une durée d'utilité estimée de 10 ans. L'entité avait inscrit une valeur de 1 700 \$ pour les anciens lits. Après 10 ans, leur valeur amortie est de 850 \$ (coût : 1 700 \$; cumul des amortissements : 850 \$). L'entité doit décomptabiliser la valeur comptable de 850 \$ et comptabiliser à titre d'actif le coût de remplacement des lits. Elle doit comptabiliser la réception et le paiement des nouveaux lits comme suit (ceux-ci devant être amortis sur la période à courir jusqu'au moment de la prochaine inspection ou révision générale, soit 10 ans) :

Dt Lits neufs	2 000 \$	
Ct Trésorerie / comptes fournisseurs		2 000 \$
L'entité doit décomptabiliser les anciens lits.		
Dt Cumul des amortissements — anciens lits	850 \$	
Dt Perte sur la sortie des immobilisations	850 \$	
Ct Coût — anciens lits		1 700 \$

Dépréciation d'actifs

À la fin de chaque période de reporting, l'entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif peut avoir subi une perte de valeur. Il y a une perte de valeur lorsque la valeur comptable de l'actif est plus élevée que sa *valeur recouvrable*. La valeur recouvrable est définie³⁶ comme étant la valeur la plus élevée entre :

³⁶ IAS 36.6.

- a) la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente;
- b) la valeur d'utilité de l'actif.

La juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente représente généralement le montant que deux parties consentantes échangeraient, moins les coûts de sortie ou de vente. La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs qui devraient découler de l'utilisation de l'actif.

Il existe un très grand nombre d'indicateurs de dépréciation. La liste suivante se veut une liste pratique générale de tels indicateurs.

Indicateurs externes

1. Une diminution importante de la valeur de marché de l'actif.
2. Des changements défavorables du marché ou dans l'environnement technologique, économique ou juridique.
3. Une augmentation des taux d'intérêt du marché.
4. Le fait que la valeur comptable des actifs nets de l'entité excède sa capitalisation boursière.

Indicateurs internes

1. Des indications d'obsolescence.
2. L'intention de mettre fin à l'utilisation de l'actif ou de s'en départir.
3. Des signes que l'actif fonctionne moins bien que prévu.

Il existe beaucoup d'autres indicateurs de dépréciation. La direction devrait considérer tout changement de circonstances défavorable comme un indicateur de dépréciation potentielle, et l'apprécier à ce titre.

Selon le modèle de la réévaluation, on traite la perte de valeur en commençant par réduire tout écart de réévaluation inscrit sous la rubrique «réserves» des capitaux propres. Le reste, s'il y en a, doit être comptabilisé en résultat. Ainsi, si on détermine que la valeur comptable est supérieure au montant recouvrable, la différence doit être portée au débit de la réserve de réévaluation qui peut avoir été établi lors de réévaluations antérieures de l'actif en question. Si le solde de l'écart de réévaluation est ramené à zéro, le montant restant du débit ou la perte doit être comptabilisé en résultat.

Une perte de valeur comptabilisée antérieurement peut également faire l'objet d'une reprise, en partie ou en totalité. Une telle reprise doit être comptabilisée si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif³⁷.

La reprise d'une perte de valeur doit être traitée en créditant au compte de résultat un montant jusqu'à concurrence du montant des pertes de valeur et/ou des réévaluations négatives antérieurement comptabilisées en résultat³⁸. Ainsi, si une entité a comptabilisé une perte de valeur de 1 000 \$ il y a deux ans et que les circonstances ont changé au cours de l'exercice considéré, faisant augmenter la valeur de l'actif de 1 500 \$, seul un montant de 1 000 \$ peut figurer en résultat, les 500 \$ restants devant être portés au crédit de la réserve de réévaluation dans les capitaux propres. Par conséquent, la valeur comptable augmentée de l'actif ne peut pas excéder la valeur comptable de l'actif qui aurait été établie si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée auparavant.

³⁷ IAS 36.114.

³⁸ IAS 36.119.

	Utilisation du modèle du coût, d'où l'absence d'écarts de réévaluation antérieurs	Existence d'écarts de réévaluation antérieurs	Existence d'une perte de valeur antérieure
Comptabilisation d'une perte de valeur	Porter au débit du compte de résultat	Débiter d'abord la réserve de réévaluation (capitaux propres), puis porter tout montant restant au débit du compte de résultat.	s.o.
Comptabilisation de la reprise d'une perte de valeur	s.o.	s.o.	Créditer d'abord le compte de résultat jusqu'à concurrence du montant des réévaluations négativement comptabilisées, puis porter tout montant restant au crédit de la réserve de réévaluation (capitaux propres).

La différence entre perte de valeur et réévaluation peut prêter à confusion. Comme il a été mentionné plus haut, la réévaluation s'appuie sur la *juste valeur* de l'actif, alors que la perte de valeur concerne sa *valeur recouvrable* (qui correspond, comme on l'a noté plus haut, au montant le plus élevé entre la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité). La juste valeur peut avoir peu de liens avec les flux de trésorerie futurs que l'entreprise tirera de l'utilisation d'un actif donné. De plus, lorsqu'on calcule la perte de valeur en utilisant la juste valeur diminuée des coûts de la vente, il faut être conscient du fait que les coûts de la vente peuvent être très élevés. Cela créera un écart potentiellement considérable entre la juste valeur de marché utilisée dans le modèle de la réévaluation et la juste valeur diminuée des coûts de la vente utilisée pour la comptabilisation des pertes de valeur.

Exemple 3.2.11 — La dépréciation par opposition à la réévaluation

Une entreprise industrielle possède une machine fortement automatisée produisant des pièces détachées d'automobiles spécialisées. Le 31 décembre 2007, la valeur comptable de cette immobilisation s'établissait à 1 600 000 \$. Le 31 décembre 2008, l'immobilisation affichait les valeurs suivantes :

Juste valeur de l'actif	1 750 000 \$ (selon une évaluation indépendante)
Juste valeur moins coûts de la vente	1 250 000 \$ (juste valeur <i>supra</i> moins 500 000 \$ de coûts de mise au rebut)
Valeur d'utilité	2 750 000 \$ (selon la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs)

Au 31 décembre 2008, selon le modèle de la réévaluation, l'entreprise industrielle évaluerait cet actif à 1 750 000 \$ (juste valeur selon une évaluation indépendante). Pour le test de dépréciation, il faut utiliser le montant recouvrable, qui s'élève à 2 750 000 \$ en l'occurrence (le plus élevé entre la valeur d'utilité et la juste valeur moins les coûts de la vente). L'actif n'est donc pas déprécié.

Échange d'actifs

L'entité peut acquérir un actif en l'échangeant contre un autre actif plutôt qu'en versant une contrepartie en trésorerie. Le coût de l'actif correspond à sa juste valeur, sauf si l'opération manque de substance commerciale ou si on ne peut déterminer de manière fiable la juste valeur de l'un ou l'autre des actifs échangés.

Si l'actif acquis n'est pas comptabilisé à sa juste valeur, son coût correspond à la valeur comptable de l'actif abandonné³⁹.

L'opération d'échange d'immobilisations présente une substance commerciale si⁴⁰ :

- la configuration (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré; ou
- la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités de celle-ci affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange; et
- la différence en a) ou en b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

L'exemple 3.2.12 illustre l'échange d'actifs.

³⁹ IAS 16.24.

⁴⁰ IAS 16.25.

Exemple 3.2.12 — Comptabilisation d'un échange d'actifs⁴¹

La direction échange la voiture A contre la voiture B d'une autre entité. La valeur comptable et la juste valeur des deux véhicules à la date de l'échange sont les suivantes :

	Valeur comptable	Juste valeur
Voiture A	13 000 \$	13 250 \$
Voiture B	11 500 \$	13 100 \$

La direction reçoit une contrepartie de 150 \$ et la voiture B en échange de la voiture A.

On ne s'attend pas à une modification des flux de trésorerie futurs du fait de l'opération d'échange. L'opération d'échange est donc dénuée de substance commerciale.

L'entité passe les écritures suivantes :

Dt Immobilisations corporelles — voiture B	12 850 \$	
Dt Trésorerie	150 \$	
Ct Immobilisations corporelles — voiture A		13 000 \$

Voici un autre exemple d'échange d'immobilisations :

La direction échange la voiture A contre une machine industrielle d'une autre entité (machine B). Voici les valeurs comptables et les justes valeurs respectives du véhicule et de la machine :

	Valeur comptable	Juste valeur
Voiture A	11 500 \$	13 250 \$
Machine B	56 000 \$	63 250 \$

Pour obtenir la machine B, la direction verse une contrepartie de 50 000 \$ en plus de céder la voiture A.

On s'attend à une modification des flux de trésorerie, puisque la machine servira à produire des objets destinés à la vente. Une telle opération d'échange présente donc une substance commerciale.

L'entité passe les écritures suivantes :

Dt Immobilisations — machine B	63 250 \$	
Ct Cash		50 000 \$
Ct Immobilisations — voiture A		11 500 \$
Ct Profit sur vente d'immobilisation (résultat net)		1 750 \$

Informations à fournir sur les immobilisations corporelles

Pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, l'entité doit fournir les informations suivantes⁴² :

- les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable;

⁴¹ www.pwc.com.

⁴² IAS 16.73.

- les modes d'amortissement utilisés;
- les durées de vie utile ou les taux d'amortissement utilisés;
- la valeur comptable brute et le cumul des amortissements et des pertes de valeur en début et en fin de période;
- un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :
 - les entrées,
 - les sorties,
 - les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises,
 - les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations,
 - les pertes de valeur comptabilisées dans le résultat,
 - les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat,
 - les amortissements,
 - les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers,
 - les autres variations.

Les états financiers doivent également indiquer⁴³ :

- les restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes;
- le montant des dépenses comptabilisées au titre de la construction d'immobilisations corporelles au cours de la période;
- le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles;
- le montant des indemnités reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses dans le compte de résultat.

Lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, certaines informations supplémentaires doivent être fournies⁴⁴ :

- la date d'entrée en vigueur de la réévaluation;
- le recours ou non à un évaluateur indépendant;
- les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des immobilisations corporelles;
- la mesure dans laquelle les justes valeurs des immobilisations corporelles ont été soit déterminées directement par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation;
- pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles réévaluées, la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si les actifs avaient été comptabilisés selon le modèle du coût;
- l'écart de réévaluation, en indiquant les variations de la période ainsi que toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires.

43 IAS 16.74.

44 IAS 16.77.

3.3 IMMEUBLES DE PLACEMENT

IAS 16

IAS 40

www.pwc.com

QUOI DE NEUF?

- IAS 40 fournit une définition précise des immeubles de placement.
- IAS 40 fournit des commentaires sur la façon de classer un bien immobilier destiné à un double usage.
- Un immeuble de placement est évalué au coût lors de sa comptabilisation. Après sa comptabilisation initiale, il peut soit être comptabilisé au coût, soit réévalué à sa juste valeur si la juste valeur peut être évaluée de façon fiable.
- Lorsqu'une entité choisit le modèle de la juste valeur, les variations de la juste valeur sont comptabilisées en résultat.
- Il faut fournir des informations sur la juste valeur de l'immeuble de placement même si le modèle du coût est utilisé.

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Un immeuble de placement est un terrain ou des bâtiments (ou une partie d'un bâtiment) que détient une entité pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital. On distingue l'immeuble de placement d'une immobilisation corporelle ordinaire détenue par une entité pour ses propres activités.

Lorsqu'une entité construit un bien immobilier, l'actif en cours de construction est comptabilisé à titre d'immobilisation corporelle (IC) jusqu'à l'achèvement de la construction⁴⁵. Une comptabilisation séparée s'impose lorsqu'un bien immobilier est utilisé à la fois à des fins de placement et à des fins administratives ou de production. Une partie est alors comptabilisée comme immeuble de placement et l'autre partie comme immobilisation corporelle.

Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif uniquement s'il est probable que les avantages économiques futurs prévus associés à l'immeuble de placement iront à l'entité et si le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable⁴⁶. La comptabilisation a lieu lorsque les risques et les avantages associés au bien immobilier sont transférés à l'entité.

L'immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût⁴⁷. Le coût correspond à la contrepartie ou aux fonds/éléments ayant une valeur qui ont été transférés au vendeur pour acquérir le bien immobilier. Le coût d'un immeuble acheté comprend les coûts de transaction, comme les honoraires juridiques et les droits de mutation de l'immeuble⁴⁸.

Le coût d'un actif construit par l'entité pour elle-même doit comprendre tous les coûts directement attribuables requis pour mettre l'immeuble en état de fonctionnement. Les

45 IAS 40.9d).

46 IAS 40.16.

47 IAS 40.20.

48 IAS 40.21.

critères d'évaluation initiale d'un immeuble de placement sont similaires à ceux d'une immobilisation corporelle.

Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale

Après la comptabilisation initiale, une entité doit comptabiliser l'immeuble de placement soit à sa juste valeur, soit au coût historique amorti⁴⁹. Le choix du modèle d'évaluation doit être appliqué de façon uniforme à tous ses immeubles de placement⁵⁰. Une entité peut passer d'une méthode à l'autre. Toutefois, un tel changement est autorisé uniquement s'il permet une présentation plus appropriée, ce qui serait hautement improbable dans le cas de l'abandon de la juste valeur pour le coût amorti.

Modèle de la juste valeur

Tout immeuble de placement doit être évalué à sa juste valeur, et les profits et les pertes résultant d'une variation de la juste valeur doivent être comptabilisés en résultat, à titre de résultat opérationnel⁵¹. À noter que lorsqu'il y a réévaluation des immeubles de placement, les capitaux propres ne sont jamais ajustés par l'entremise de l'écart de réévaluation. La juste valeur s'entend du montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale⁵². La juste valeur est la valeur de marché d'un bien immobilier lorsqu'il y a un marché actif pour l'immeuble de placement⁵³. La valeur de marché privilégiée est la valeur «d'utilisation optimale». La valeur de marché d'utilisation optimale est la valeur la plus élevée déterminée à partir d'indications disponibles sur le marché, en considérant toute utilisation financièrement réalisable, justifiable et probable. Toutefois, il arrive qu'une valeur ne puisse pas être déterminable malgré l'utilisation d'un tiers, et ce, du fait qu'il se peut qu'il n'existe pas de marché actif pour le bien immobilier. La juste valeur peut alors être déterminée en estimant la valeur actuelle (actualisée) des flux de trésorerie futurs que le bien immobilier devrait générer. Les flux de trésorerie doivent s'appuyer sur les termes de contrats de location et d'autres contrats existants et sur des indications externes provenant du marché de la location pour des biens immobiliers similaires⁵⁴. Les estimations des flux de trésorerie doivent tenir compte du bien immobilier dans sa condition actuelle et ne doivent pas comprendre les dépenses futures ou les rentrées de fonds qui y sont associées⁵⁵. L'illustration 3.3.1 fournit un exemple de différentes sources possibles de juste valeur.

49 IAS 40.30.

50 IAS 40.30.

51 IAS 40.33, .35.

52 IAS 40.5.

53 IAS 40.36, .45 et .46.

54 IAS 40.46.

55 IAS 40.51.

Illustration 3.3.1 — Juste valeur d'un immeuble de placement⁵⁶

L'entité A détient un immeuble de placement qui comprend un terrain et un bâtiment (un magasin de détail) situé au centre d'une grande ville. La valeur comptable du bien immobilier est de 80 000 \$ (terrain = 60 000 \$, bâtiment = 20 000 \$).

La direction mandate un cabinet d'évaluateurs pour évaluer le bien immobilier. Le rapport d'évaluation renferme les résultats suivants :

En fonction de l'utilisation actuelle : 125 000 \$ (terrain 95 000 \$, bâtiment 30 000 \$)

En fonction de l'utilisation optimale : 140 000 \$ (terrain 140 000 \$, bâtiment 0 \$)

La valeur d'utilisation optimale suppose que le lieu sera réaménagé. Selon cette hypothèse, tous les flux de trésorerie futurs, y compris tous les coûts connexes, sont actualisés en vue d'en obtenir la valeur actuelle. Le réaménagement du lieu comprendra la démolition du bâtiment actuel et la construction d'une tour de bureaux en vue de la location. La direction n'a pas l'intention de procéder au réaménagement du bien immobilier, mais elle aimerait comptabiliser la valeur la plus élevée (140 000 \$). Toutefois, la direction propose de répartir la valeur entre le terrain (120 000 \$) et le bâtiment (20 000 \$), étant donné que le bâtiment actuel sera encore utilisé dans un avenir prévisible.

Solution

Il faut utiliser la valeur d'utilisation optimale (140 000 \$), mais aucune valeur ne doit être attribuée au bâtiment. La valeur de marché du bien immobilier est établie sur la base de la démolition du bâtiment en vue du réaménagement du site, et non en fonction de son utilisation actuelle (comme magasin de détail). La valeur de marché du bâtiment actuel établie en fonction de la valeur d'utilisation optimale du bien immobilier est zéro. Par conséquent, la valeur comptable du bâtiment actuel doit être réduite à zéro.

En ce qui a trait au moment où il doit y avoir réévaluation de la juste valeur, la juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter l'état réel du marché et les circonstances à la date de clôture⁵⁷. Bien que non obligatoire, il est possible de faire une réévaluation annuelle car le marché et les circonstances changent d'une année à l'autre.

Comme les commentaires exigent que l'entité présente en résultat les variations survenues dans la juste valeur des immeubles de placement, certaines entités qui veulent maximiser leur rentabilité pourraient vouloir transférer des immobilisations corporelles à la catégorie des immeubles de placement. Si l'élément augmente de valeur, par exemple un bâtiment utilisé pour la production de camions vendus par une autre entité, les commentaires sur les immobilisations corporelles forcent l'entité à comptabiliser au crédit du compte d'écart de réévaluation, dans les capitaux propres, les réévaluations positives de l'élément. L'entité peut vouloir présenter ces crédits en résultat afin de maximiser son résultat net. Cependant, les commentaires sur le reclassement des actifs à la catégorie des immeubles de placement empêchent une telle opération. Tout profit ou perte résultant de l'évaluation d'un bien immobilier qui doit être reclassé dans la catégorie des immeubles de placement doit d'abord être traité comme autres éléments d'actif dans la catégorie des immobilisations corporelles avant d'être reclassé. Ce traitement prévient

⁵⁶ www.pwc.com.

⁵⁷ IAS 40.38.

la passation en résultat du cumul des augmentations nettes de la juste valeur survenues avant l'exercice considéré. L'écart de réévaluation résultant de tels transferts reste dans les capitaux propres et il est transféré dans les résultats non distribués uniquement lors d'une sortie ultérieure de l'immeuble de placement⁵⁸. Les augmentations ou les diminutions ultérieures de la valeur des actifs désormais classés dans la catégorie des immeubles de placement seront comptabilisées en résultat comme celles se rapportant aux autres immeubles de placement.

Modèle du coût

Selon le modèle du coût, l'immeuble de placement est comptabilisé au coût diminué de l'amortissement et des pertes de valeur. Les entités qui utilisent le modèle du coût suivent les principes établis pour les immobilisations corporelles ordinaires, lesquelles sont évaluées au coût historique amorti. Les entités qui adoptent le modèle du coût sont tenues de déterminer la juste valeur de tous les immeubles de placement et de fournir ce montant dans les états financiers.

Décomptabilisation d'un immeuble de placement

La décomptabilisation d'un immeuble de placement survient lors d'un changement d'utilisation⁵⁹ ou lors de sa vente ou de sa sortie⁶⁰.

Un bien immobilier est transféré de la catégorie des immeubles de placement à la catégorie des immobilisations corporelles uniquement s'il y a occupation par le propriétaire⁶¹. Par exemple, un tel transfert aurait lieu si l'entité détient un terrain en vue de sa revente éventuelle et qu'elle décide de considérer que le terrain servira à la construction d'une nouvelle usine de fabrication. Le bien immobilier serait alors occupé à des fins de production.

La décision de vendre un bien immobilier n'engendrera pas le transfert d'un immeuble de placement à la catégorie des stocks. Le bien immobilier est comptabilisé en tant qu'immeuble de placement jusqu'à la date de sa sortie.

Un immeuble de placement doit être éliminé du bilan lors de sa sortie. Les profits ou pertes résultant de la sortie doivent être déterminé(e)s comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisé(e)s en résultat⁶². Tout écart de réévaluation associé au bien immobilier doit être transféré dans les résultats non distribués sans affecter le compte de résultat (c.-à-d., si l'élément avait déjà été classé dans la catégorie des immobilisations corporelles)⁶³.

58 IAS 16.41.

59 IAS 40.57.

60 IAS 40.66.

61 IAS 40.57.

62 IAS 40.69.

63 IAS 40.62b).

Informations à fournir sur les immeubles de placement

Les informations suivantes doivent être fournies :

Modèle de la juste valeur et modèle du coût⁶⁴

- Si le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût est appliqué;
- Si le modèle de la juste valeur est appliqué, si des droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre de contrats de location simples sont classés et comptabilisés comme immeubles de placement;
- Lorsque le classement est difficile, les critères utilisés pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente;
- Les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement;
- Dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant la qualification pertinente. S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué;
- Les montants comptabilisés en résultat au titre :
 - des produits locatifs des immeubles de placement;
 - des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de la période; et
 - des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré des produits locatifs au cours de la période.
- L'existence et les montants des restrictions relatifs à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits de leur cession; et
- Les obligations contractuelles d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.

Informations additionnelles à fournir pour le modèle de la juste valeur⁶⁵

- Un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les entrées, les sorties, les ajustements de la juste valeur, les écarts de change nets, les transferts vers ou depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire, et les autres variations;
- Les ajustements significatifs résultant d'une évaluation externe (le cas échéant);
- Lorsqu'une entité applique normalement le modèle de la juste valeur et qu'elle évalue exceptionnellement un de ses immeubles de placement en appliquant le modèle du coût, certaines informations additionnelles s'imposent.

Informations additionnelles à fournir pour le modèle du coût⁶⁶

- Les modes d'amortissement utilisés;
- Les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés;
- La valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période;

64 IAS 40.75.

65 IAS 40.76.

66 IAS 40.79.

- Un rapprochement entre la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les entrées, les sorties, les amortissements, le montant des pertes de valeur comptabilisées ou reprises, les écarts de change, les transferts vers et depuis les catégories stocks et bien immobiliers occupés par leur propriétaire, et les autres variations; et
- La juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits à IAS 40.53, où une entité ne peut déterminer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir :
 - une description de l'immeuble de placement;
 - une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable; et
 - si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe.

3.4 PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

IAS 37

PwC Global IFRS Manual

QUOI DE NEUF?

- IAS 37 définit une *provision* comme un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Ce passif correspond à une obligation juridique ou à une obligation implicite. Une provision est comptabilisée par suite d'une obligation juridique ou implicite résultant d'un événement passé, s'il y a des sorties probables de ressources et si le montant peut être estimé de façon fiable.
- Le montant comptabilisé en provision doit être la «meilleure estimation» de la dépense à engager. La meilleure estimation de la dépense imposée par l'extinction de l'obligation actuelle est le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date.
- Le terme *éventuel* est utilisé pour les passifs et les actifs qui ne sont pas comptabilisés parce que leur existence reste à confirmer par suite de la survenance (ou non) d'un ou de plusieurs événements futurs incertains non entièrement sous le contrôle de l'entité. En outre, le terme «passif éventuel» est également utilisé pour les passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation d'une provision.
- Une fois qu'une sortie de ressources relative à un passif éventuel devient probable, l'obligation qui en résulte n'est plus un passif éventuel et elle est alors comptabilisée au bilan en tant que passif.
- IAS 37 définit le terme probable comme «plus probable qu'improbable». Les PCGR canadiens utilisent le terme «probable» dans les critères de comptabilisation. Par conséquent, les IFRS appliquent un seuil plus faible pour la comptabilisation d'un passif.
- Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés au bilan. Si l'entrée de ressources est quasi certaine, ils sont alors comptabilisés en tant qu'éléments d'actif. Ils sont présentés uniquement si l'entrée de ressources est probable.

IAS 37 prescrit des règles de comptabilisation, d'évaluation et d'information relativement aux provisions. La norme prescrit également des règles pour les passifs éventuels et les actifs éventuels. IAS 37 est actuellement en révision, et des modifications importantes sont prévues. La présente section met en lumière la norme dans son état actuel. Les modifications devraient être mises en œuvre en 2011.

La norme doit être appliquée par toutes les entités pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, à l'exception :

- de ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire⁶⁷. Les contrats non (entièrement) exécutés sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion. Les contrats déficitaires sont des contrats pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus des contrats;
- des instruments financiers (y compris les garanties) entrant dans le champ d'application d'IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*⁶⁸.
- de ceux couverts par une autre norme internationale qui porte sur un type plus spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, tels que : les regroupements d'entreprises⁶⁹; les contrats de construction⁷⁰; les impôts sur le résultat⁷¹; les contrats de location⁷², excepté les contrats de location simple déficitaires, les avantages du personnel⁷³; et les contrats d'assurance⁷⁴.

Provisions

IAS 37 définit la *provision* comme un *passif dont le montant ou l'échéance est incertain*.

La provision s'inscrit dans le cadre de la définition d'un passif avec la caractéristique additionnelle que le montant à payer ou l'échéance du paiement est incertain. Une fois que le résultat devient certain, la provision devient une dette d'exploitation normale. Par exemple, dans le cas d'un litige, l'incertitude demeure jusqu'à ce qu'un jugement soit rendu et accepté (c'est-à-dire qu'on ne peut plus faire appel). Lorsqu'il n'y a plus d'incertitude, la provision doit être reclassée comme dette d'exploitation et présentée dans le passif courant ou non courant, selon le cas⁷⁵.

L'entité comptabilise une provision :

- a) lorsqu'elle a une *obligation actuelle* (juridique ou implicite) de transférer des avantages économiques résultant d'événements passés;
- b) lorsqu'il est *probable* (plus probable qu'improbable) qu'un tel transfert sera nécessaire pour éteindre l'obligation; et
- c) lorsqu'il est possible d'effectuer une *estimation fiable* du montant de l'obligation.

67 IAS 37.1a).

68 IAS 37.2.

69 IFRS 3.

70 IAS 11.

71 IAS 12.

72 IAS 17.

73 IAS 19.

74 IFRS 4; IAS 37.1c), .5.

75 *PwC Global IFRS Manual*.

Les provisions sont présentées en tant que passifs à l'état de situation financière.

IAS 37 indique que le terme «probable» a le sens de plus probable qu'improbable qu'un événement se produira, c'est-à-dire que la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se réalise pas⁷⁶.

Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation à la fin de la période financière, évaluée en fonction des flux de trésorerie attendus et actualisée pour tenir compte de l'effet de la valeur temps de l'argent. Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes opérationnelles futures.

Après une comptabilisation initiale, la direction procède à chaque fin de la période financière à l'identification de la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la fin de la période financière, actualisée à l'aide du taux approprié. L'augmentation de la provision due à l'écoulement du temps est comptabilisée comme charge d'intérêts.

Exemples — Comptabilisation des provisions⁷⁷

Dans les exemples suivants, la date de clôture de toutes les entités est le 31 décembre. Dans tous les cas, on suppose que l'on peut estimer de manière fiable toute sortie de ressources attendue. Dans certains exemples, les circonstances décrites ont pu entraîner une dépréciation des actifs. Cet aspect n'est pas traité dans les exemples.

Exemple 3.4.1 — Garanties

Au moment de la vente, un fabricant donne des garanties aux acheteurs de son produit. Selon les termes du contrat de vente, le fabricant s'engage à réparer ou à remplacer le produit si des défauts de fabrication sont constatés dans les trois ans suivant la date de la vente. Sur la base de l'expérience passée, il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) qu'il y aura un certain nombre de réclamations au titre de la garantie.

Solution

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation — Le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation — Probable pour les garanties dans leur ensemble⁷⁸.

Conclusion — Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de réparation des produits sous garantie vendus avant la date de clôture⁷⁹.

76 IAS 37.23.

77 IAS 37, Annexe C.

78 IAS 37.24.

79 IAS 37.14, .24.

Exemple 3.4.2 – Terrains pollués – Législation devant être promulguée de façon quasiment certaine

Une entité du secteur pétrolier est source de pollution mais ne procède à la dépollution que si les lois du pays dans lequel elle opère l'y obligent. L'un des pays dans lesquels elle opère n'avait jusqu'ici aucune législation imposant la dépollution et l'entité pollue des terrains dans ce pays depuis de nombreuses années. Au 31 décembre 2000, il est quasiment certain qu'un projet de loi imposant la dépollution des terrains pollués sera promulgué peu de temps après la clôture de l'exercice.

Solution

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation — Le fait générateur de l'obligation est la contamination des terrains, compte tenu de la quasi-certitude de l'adoption d'une législation imposant la dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation — Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution⁸⁰.

Exemple 3.4.3 – Terrains contaminés et obligation implicite

Une entité du secteur pétrolier est source de pollution et opère dans un pays où il n'existe aucune législation de protection de l'environnement. Toutefois, l'entité affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle elle s'engage à nettoyer tout ce qu'elle a pollué. L'entité a de tout temps honoré cette politique affichée.

Solution

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation — Le fait générateur d'obligation est la pollution des terrains qui crée une obligation implicite car la pratique de l'entité a créé chez les tiers concernés une attente fondée qu'elle procèdera à une dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation — Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution⁸¹.

80 IAS 37.14, .22.

81 IAS 37.10 (définition d'une obligation implicite), .14, .17.

Exemple 3.4.4 – Politique de remboursement

Un magasin de vente au détail a pour politique de rembourser les achats des clients non satisfaits même s'il n'a aucune obligation juridique de le faire. Cette politique est largement connue.

Solution

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation — Le fait générateur d'obligation est la vente du produit qui crée une obligation implicite car la pratique du magasin a créé chez ses clients une attente fondée qu'il procèdera au remboursement des achats.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation — Probable, une certaine proportion de produits est retournée pour remboursement⁸².

Conclusion — Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de remboursement⁸³.

Passifs éventuels

IAS 37.10 définit comme suit les passifs éventuels :

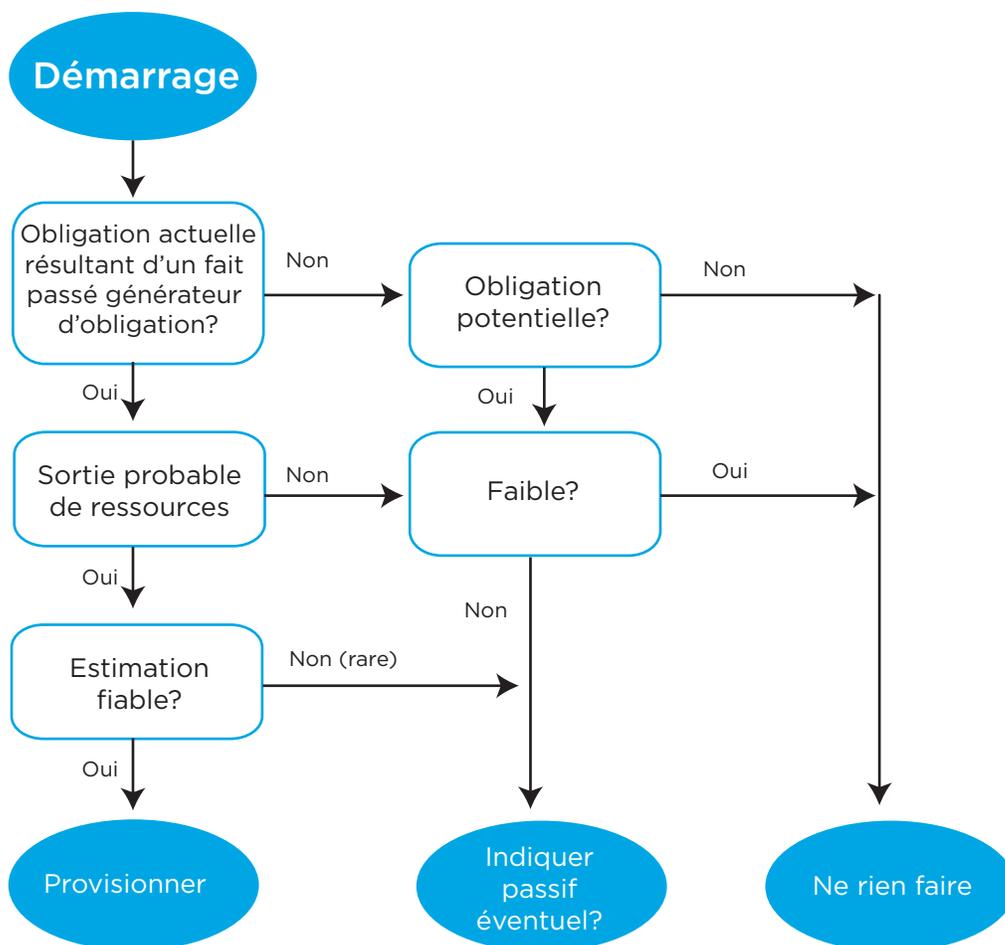
- a) des obligations *potentielles* dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité; ou
- b) des obligations *actuelles* résultant d'événements passés mais qui ne sont pas comptabilisées car :
 - i) il *n'est pas probable* qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation, ou
 - ii) le montant de l'obligation *ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante*.

Les passifs éventuels ne sont pas comptabilisés, mais ils sont mentionnés et décrits en annexe des états financiers. Les informations fournies comprennent une estimation de leur effet financier et une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie, à moins que la probabilité du règlement soit faible.

IAS 37 illustre les exigences à l'aide de l'arbre de décision ci-dessous.

82 IAS 37.24.

83 IAS 37.10 (définition d'une obligation implicite), .14, .17, .24.



Il existe quatre catégories d'obligations, soit les passifs, les provisions, les passifs éventuels pour lesquels il faut fournir des informations et les passifs éventuels dont la probabilité de sortie de ressources est faible. Une obligation peut passer d'une catégorie à l'autre durant son existence. À un point extrême, si la probabilité de sortie de ressources rattachée à l'obligation est faible, il n'y a aucune information à fournir dans les états financiers. Si la probabilité de sortie de ressources devient moins *faible*, il peut être nécessaire de traiter le montant comme un passif éventuel jusqu'à ce qu'il devienne *probable*. S'il est probable, il faut le comptabiliser dans les états financiers. Le passif qui devient *certain* n'est plus traité comme une provision.

IAS 37 indique que, de façon générale, toutes les provisions sont éventuelles car leur échéance et leur montant est incertain. Toutefois, la norme applique le terme «éventuel» aux passifs et aux actifs qui ne sont pas comptabilisés car leur existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. Par ailleurs, le terme *passif éventuel* est appliqué aux passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation prévus dans la norme.

Actifs éventuels

Les actifs éventuels sont des actifs potentiels dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'événements futurs incertains qui ne sont pas sous le contrôle de l'entité. Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés. Lorsque la réalisation des

produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est plus un actif éventuel et il est comptabilisé.

Une réclamation effectuée par une entité par l'entremise d'une action en justice, dont l'issue est incertaine, est un exemple d'actif éventuel.

Les actifs éventuels sont mentionnés et décrits dans les notes annexes des états financiers; les informations à fournir comprennent une estimation de l'effet financier possible si la sortie d'avantages économiques est probable⁸⁴.

3.5 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

IAS 38

PwC IFRS Pocket Guide 2008

QUOI DE NEUF?

- Selon IAS 38, une immobilisation incorporelle est identifiable uniquement si elle est séparable (c.-à-d. si elle peut être séparée de l'entité et être vendue, transférée, concédée par licence, louée ou échangée) ou si elle résulte de droits contractuels ou de droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.
- Les immobilisations incorporelles peuvent être réévaluées à leur juste valeur s'il existe un marché actif.
- IAS 38 et SIC-32 fournissent des commentaires sur les coûts de développement liés aux sites Web.
- Selon IAS 38, un actif a une *durée d'utilité indéterminée* lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des entrées nettes de trésorerie.
- La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle doit être réexaminée au moins à chaque fin d'exercice. Le changement de valeur résiduelle d'un actif est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable.
- Selon IAS 38, il y a moins de critères établis pour définir la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle lorsque celle-ci dépend d'un droit contractuel accordé pour une période définie.
- IAS 38 ne s'applique pas au goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3).
- Les IFRS imposent l'application de la comptabilisation par composante. Si l'entité comptabilise le coût du remplacement d'une partie d'une immobilisation incorporelle à même la valeur comptable de l'immobilisation corporelle, elle doit sortir du bilan la valeur comptable de la partie remplacée.

Une *immobilisation incorporelle* est un actif non monétaire identifiable sans substance physique, contrôlé par l'entité du fait d'événements passés et à partir duquel on s'attend à ce que des avantages économiques futurs reviennent à l'entité.

⁸⁴ *PwC IFRS Pocket Guide 2008.*

Pour que le critère de l'identifiabilité soit satisfait, il faut que l'une ou l'autre, au moins, des conditions suivantes soit remplie:

- l'actif doit résulter de droits contractuels ou d'autres droits légaux;
- l'actif est séparable.

Le critère du contrôle peut être satisfait s'il y a des droits légaux qu'on peut faire appliquer par un tribunal ou si l'actif peut être échangé.

Les critères relatifs au caractère identifiable et au contrôle sont des concepts très importants qu'il faut appliquer pour déterminer si l'actif en question satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle.

Il existe plusieurs façons d'acquérir une immobilisation incorporelle :

- 1) l'acquisition séparée, comme dans le cas des licences, des droits et des brevets;
- 2) l'acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises; et
- 3) la génération en interne, qui comprend les logiciels développés en interne et les activités de développement.

Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à l'état de situation financière lorsque les critères suivants sont remplis :

- 1) l'élément satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle;
- 2) il est probable d'en retirer des avantages économiques futurs⁸⁵; et
- 3) les coûts peuvent être évalués de façon fiable⁸⁶.

Lorsqu'une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, il est présumé que le critère relatif à la probabilité des avantages économiques futurs est considéré comme satisfait et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable.

Détermination du coût

Toutes les immobilisations incorporelles sont évaluées initialement au coût.

Immobilisations incorporelles acquises séparément

Les immobilisations incorporelles acquises séparément sont évaluées initialement au coût sur la base des coûts d'acquisition. Ces coûts comprennent le prix d'achat, les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux, en plus de tout coût directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue. Ces coûts comprennent les coûts des avantages du personnel (salaires) et les honoraires. Toutefois, ces coûts ne peuvent comprendre les coûts d'introduction d'un nouveau produit, les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients, les frais administratifs et autres frais généraux, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'une immobilisation incorporelle, et les coûts liés aux opérations accessoires.

85 IAS 38.21.

86 IAS 38.21.

Si le prix d'achat est déterminé en fonction de l'équivalent du prix comptant, le coût de l'immobilisation incorporelle est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs (c.-à-d., si le paiement au titre du prix d'achat est différé).

Immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

Voici des exemples d'immobilisations incorporelles qui pourraient être acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises :

- **Carnet de commandes ou de production** : Cette immobilisation incorporelle résulterait de contrats existants qui sont acquis et qui représentent une immobilisation incorporelle puisque l'acquéreur n'a pas à engager de frais de vente et de commercialisation dans le cadre de la génération des produits.
- **Contrats avec les clients et relations clients connexes** : Si l'entité établit des relations avec ses clients en concluant avec eux des contrats, ces relations clients résultent de droits contractuels. Par conséquent, les contrats avec les clients et les relations clients connexes acquis lors d'un regroupement d'entreprises satisfont au critère de droit contractuel-légal pour identification en tant qu'immobilisations incorporelles. Ce sera le cas même si les conditions de confidentialité ou d'autres conditions contractuelles interdisent la vente ou le transfert d'un contrat séparément de l'entité ou de l'activité acquise. Les relations clients satisfont également au critère de droit contractuel-légal pour identification en tant qu'immobilisations incorporelles lorsqu'une entité a pour habitude d'établir des contrats avec ses clients, peu importe qu'un contrat existe ou non à la date d'acquisition.

L'existence de contrats avec des clients ne donne pas nécessairement lieu à un actif lié à des relations clients. Il est important de déterminer si une entité établit réellement une relation avec ses clients au moyen de contrats en analysant les faits individuels et les circonstances. Un contrat qui établit une relation client doit procurer un contrôle sur des avantages économiques futurs probables. Si ce n'est pas le cas, ce n'est pas un contrat qui satisfait au critère de droit contractuel-légal⁸⁷.

- **Listes de clients** : Une liste de clients ne résulte normalement pas de droits contractuels ou d'autres droits légaux. Toutefois, si la liste de clients peut être séparée (par exemple, vendue ou louée), elle répond au critère du caractère identifiable et à la définition d'une immobilisation incorporelle⁸⁸.

Une liste de clients acquise pourrait satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle même si l'entité ne contrôle pas la relation client. L'entité doit différencier une liste de clients en tant qu'élément incorporel d'une relation client connexe qui est un autre élément incorporel. Chacun d'eux doit être évalué séparément pour déterminer s'ils satisfont ou non aux critères imposés pour la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.

La réglementation de certains pays empêche l'entité de vendre, de louer ou d'échanger de l'information figurant dans la liste de clients. L'existence d'une telle réglementation ou d'accords semblables peut affecter les avantages qu'on s'attend de retirer de cette liste et, dans ce cas, la société ne satisferait pas au critère du caractère identifiable. Une liste de clients générée en interne ne peut pas être comptabilisée comme une immobilisation incorporelle.

87 © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

88 *Ibid.*

- **Relations clients non contractuelles** : Ce sont des relations qui ne résultent pas d'un droit contractuel ou d'un autre droit légal. Les relations clients non contractuelles peuvent être considérées uniquement si elles respectent le critère de séparabilité. Les relations clients se rattachant à des contrats avec les clients résultent de droits contractuels ou d'autres droits légaux sans égard à l'existence ou non d'un contrat.
- **Contrats de services ou de fournitures** : Ceux-ci comprendraient les contrats avec les vendeurs et les fournisseurs. La plupart de ces relations contractuelles répondent à la définition d'immobilisation incorporelle.
- **Contrats d'emploi** : Les contrats d'emploi répondent également à la définition d'immobilisation incorporelle dans la mesure où ils procurent des avantages à l'employeur. C'est le cas lorsque le prix des contrats est inférieur à leur valeur de marché actuelle. Ce ne sont toutefois pas tous les avantages tirés de la relation avec l'employé qui répondent à la définition d'immobilisation incorporelle. Par exemple, les avantages que procure une équipe de travailleurs bien formés n'y répondent pas⁸⁹.
- **Technologie non brevetée** : Une technologie non brevetée est une technologie qui ne résulte pas d'un droit contractuel ou d'un droit légal. Ces technologies satisfont généralement à la définition d'une immobilisation incorporelle dans la mesure où elles sont séparables.
- **Sites Web** : Les sites Web acquis propres à des produits ou à des services peuvent répondre aux critères d'inscription à l'actif énoncés dans IAS 38. Par exemple, un site Web acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui sert à la distribution à grande échelle d'une gamme de produits particulière et qui peut être identifié séparément à l'acquisition peut répondre à la définition d'immobilisation incorporelle.

Les immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises sont évaluées au coût, soit un montant équivalent à la juste valeur à ce moment. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle traduit les attentes du marché quant à la probabilité que les avantages économiques futurs incorporés dans l'actif iront à l'entité. Se reporter à IFRS 3, *Regroupement d'entreprises* pour plus de détails.

Immobilisations incorporelles générées en interne

Afin de déterminer si les coûts liés aux immobilisations incorporelles générées en interne satisfont ou non au critère de comptabilisation à l'actif, la société doit déterminer si elles sont en phase de recherche ou de développement. Lorsque l'élément est en phase de recherche, les coûts sont immédiatement passés en charges. Toutefois, une fois que l'élément satisfait au critère de classement dans la phase de développement, les coûts doivent être inscrits à l'actif.

Exemples d'activités de recherche :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
- la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu *in fine*;
- la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés⁹⁰.

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ IAS 38.56.

Exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes;
- la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale; et
- la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés⁹¹.

Afin de satisfaire au critère d'inscription à l'actif, la société doit démontrer ce qui suit :

- 1) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- 2) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;
- 3) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;
- 4) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables;
- 5) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;
- 6) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement⁹².

Afin de satisfaire aux critères énumérés ci-dessus, la société doit faire ce qui suit :

- Afin de satisfaire au critère d'évaluation technique, la société doit généralement procéder à une étude de faisabilité technique.
- Afin de démontrer sa capacité de mettre en service ou de vendre l'immobilisation incorporelle, la société doit généralement procéder à une étude de marché.
- Afin de satisfaire au critère des avantages économiques futurs probables, l'entreprise doit démontrer qu'il existe un besoin externe pour le produit ou que le produit est utile s'il est utilisé à l'interne.
- Afin de satisfaire au critère de disponibilité de ressources techniques, financières et autres, la société doit disposer de budgets et de plans des projets.
- Afin de démontrer sa capacité à évaluer les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle, la société doit disposer de systèmes internes qui sont en mesure d'assurer le suivi des coûts liés au développement.

Les coûts qui peuvent être inscrits à l'actif une fois que l'élément a satisfait aux critères de comptabilisation comprennent ce qui suit :

91 IAS 38.59.

92 IAS 38.57.

Coûts directs	Coûts indirects
<ul style="list-style-type: none"> • Coûts des matériaux et des services • Masse salariale (y compris avantages du personnel) • Honoraires d'enregistrement de droits légaux • Amortissement des brevets et des licences 	<ul style="list-style-type: none"> • Frais généraux dans la mesure où ils sont liés au projet et qu'ils peuvent être évalués. • Coûts d'emprunt, dans certaines circonstances

Les coûts qui ont déjà été comptabilisés en charges antérieurement ne peuvent être inscrits à l'actif. Tous les coûts doivent être comptabilisés dès que les critères de comptabilisation sont satisfaits.

Les immobilisations incorporelles doivent être soumises à un test de dépréciation en conformité avec IAS 36.

Selon IAS 38, les coûts de développement en interne de marques, de notices, de titres de journaux et de magazines, de listes de clients ou autres éléments similaires en substance sont expressément exclus de la comptabilisation en tant qu'immobilisations corporelles générées en interne, en raison de la difficulté de distinguer ces coûts du coût de développement de l'activité globale.

Les dépenses contribuant au goodwill généré en interne, comme les marques, les formules de fidélisation de la clientèle, etc., sont toujours passées en charges au fur et à mesure qu'elles sont engagées. Le goodwill est comptabilisé uniquement lorsqu'il y a regroupement d'entreprises.

Exemple 3.5.1 — Moment d'application des critères de comptabilisation⁹³

Une société pharmaceutique dont la date de clôture est le 31 décembre peut démontrer que le développement d'un nouveau médicament satisfait aux critères de comptabilisation le 10 août 2008, soit au moment où il est probable qu'elle obtiendra l'approbation de la Food and Drugs Administration. Jusqu'à cette date, l'entité avait dépensé 1 M\$, montant qu'elle a passé en charges au fur et à mesure que les coûts étaient engagés. Les coûts engagés après le 10 août 2008 doivent être inscrits à l'actif car les critères de comptabilisation sont satisfaits à cette date. Les coûts déjà passés en charges (1 M\$) ne peuvent jamais être inscrits à l'actif.

Évaluation postérieure des immobilisations incorporelles

L'évaluation postérieure correspond à l'évaluation des immobilisations incorporelles à chaque date de clôture. Deux méthodes peuvent être utilisées pour évaluer les immobilisations incorporelles — le modèle du coût et le modèle de la réévaluation.

⁹³ © 2008 KPMG Canada, cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

Modèle du coût	Modèle de la réévaluation
Coût	Montant réévalué
diminué du cumul d'amortissement (le cas échéant)	=
et	Juste valeur à la date de la réévaluation
du cumul des pertes de valeur (le cas échéant).	diminuée
	du cumul des amortissements ultérieurs (le cas échéant)
	et du cumul des pertes de valeur (le cas échéant).

Le modèle de la réévaluation peut uniquement être utilisé dans les situations où il y a un marché actif pour l'immobilisation corporelle. Un marché actif existe uniquement si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- 1) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;
- 2) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et
- 3) les prix sont mis à la disposition du public⁹⁴.

Il y a peu de situations où le modèle de la réévaluation peut être appliqué étant donné que les immobilisations incorporelles ne sont généralement pas négociées sur un marché actif⁹⁵. Par exemple, des marchés actifs peuvent exister pour des licences de taxis et des quotas de production de lait librement cessibles ainsi que pour des droits d'émissions. D'autres immobilisations incorporelles, comme les relations clients, les marques commerciales, les droits d'édition musicale et cinématographique sont habituellement très spécifiques et personnalisées. Elles ne peuvent être négociées sur un marché actif.

La fréquence et le moment de la réévaluation des immobilisations incorporelles dépendent de la volatilité du marché où l'immobilisation incorporelle est négociée. Lorsqu'une société détermine qu'il est approprié de réévaluer une immobilisation incorporelle, elle doit réévaluer toute la catégorie concernée des immobilisations incorporelles. Il n'est pas approprié de réévaluer un seul actif d'une catégorie particulière d'immobilisations, car cela pourrait donner lieu à une manipulation des immobilisations incorporelles de la part de la société à son propre avantage. Toutefois, si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie particulière d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut être réévaluée parce que sa juste valeur ne peut pas être établie, elle doit être comptabilisée au coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. S'il cesse d'y avoir un marché actif pour une immobilisation incorporelle, on la comptabilise au dernier montant réévalué diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.

94 IAS 38.8.

95 IAS 38.78.

Application du modèle de la réévaluation

Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de la réévaluation est :

- 1) soit retraité au prorata de l'évolution de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de l'actif après la réévaluation est égale à son montant réévalué,
- 2) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif⁹⁶.

Si la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres (augmentant, par le biais des autres éléments du résultat global, la réserve de réévaluation). Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif précédemment comptabilisée en résultat⁹⁷.

Lorsque, à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée aux capitaux propres (réduisant, par le biais des autres éléments du résultat global, la réserve de réévaluation), dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur au titre de ce même actif⁹⁸.

Les ajustements au titre de la réévaluation doivent être appliqués à une immobilisation particulière. Il n'est pas approprié de compenser la perte de réévaluation réalisée sur une immobilisation contre un excédent de réévaluation constaté pour une autre immobilisation.

Il faut tenir compte de l'incidence de la réévaluation sur les impôts différés et sur les impôts exigibles.

Durée d'utilité des immobilisations incorporelles

Il y a deux types d'immobilisations incorporelles, celles dont la *durée d'utilité est finie* et celles dont la *durée d'utilité est indéterminée*. Les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilité est finie génèrent des avantages économiques futurs à la société pour une période limitée. Les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilité est indéterminée sont celles qui vont générer des avantages économiques futurs pendant une période n'ayant pas de limite prévisible.

Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle dont la durée d'utilité est finie est réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'immobilisation doit être soumise à un test de dépréciation s'il y a indication de dépréciation.

Les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilité est indéterminée ne sont pas amorties, mais elles sont soumises à un test annuel de dépréciation (qu'il y ait ou non indication de dépréciation).

96 IAS 38.80.

97 IAS 38.85.

98 IAS 38.86.

Les facteurs suivants doivent être considérés pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle :

- le cycle de vie caractéristique de l'actif et l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de type similaire qui sont utilisés de façon similaire;
- l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre;
- l'évolution de la demande du marché pour les produits ou les services résultant de l'actif;
- les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels; et
- le niveau des dépenses de maintenance à effectuer et la durée du contrôle sur l'actif (licences).

Une immobilisation incorporelle a une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base de tous les facteurs pertinents (par exemple, légaux, réglementaires, contractuels), il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des entrées nettes de trésorerie. Le fait qu'il soit difficile de déterminer avec exactitude la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'est pas suffisant pour considérer que la durée d'utilité de cet actif est indéterminée.

Amortissement

Une société doit commencer à amortir une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie dès que l'actif est prêt à être mis en service. Une société cesse d'amortir l'immobilisation incorporelle dès qu'elle est classée comme détenue en vue de sa vente ou que son montant amortissable est ramené à zéro.

Si l'on ne peut prévoir le rythme d'utilisation d'une immobilisation incorporelle, il faut utiliser le mode d'amortissement linéaire.

La durée d'amortissement et le mode d'amortissement doivent être réexaminés à la date de clôture de chaque exercice.

Mises hors service et sorties

Une immobilisation incorporelle est décomptabilisée lors de sa sortie ou lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu. Ces principes sont cohérents avec ceux applicables aux immobilisations corporelles. (Se reporter à la section 3.2 sur les immobilisations corporelles.)

3.6 INSTRUMENTS FINANCIERS

IFRS 7

IAS 32

IAS 39

Site Web de PwC, *Applying IFRS*

PwC, *Understanding Financial Instruments – A guide to IAS 32, IAS 39 and IFRS 7*

QUOI DE NEUF?

- Selon les IFRS, les actifs et passifs financiers sont classés en catégories distinctes aux fins de l'évaluation ultérieure, de la même façon qu'il est prévu au chapitre 3855. Cependant, la catégorie appelée *détenus à des fins de transaction* dans le chapitre 3855 s'appelle *juste valeur par le biais du compte de résultat* dans IAS 39, et ce, pour les actifs financiers comme pour les passifs financiers.
- Selon le chapitre 3855, l'entité est entièrement libre de désigner n'importe quel actif financier ou passif financier comme *détenu à des fins de transaction*. IAS 39 permet aussi de faire une telle désignation (catégorie *juste valeur par le biais du compte de résultat*), mais sous réserve de certaines conditions.
- Selon IAS 39, les coûts de transaction qui se rattachent directement à l'acquisition ou à l'émission d'un actif ou passif financier (honoraires et commissions versés aux courtiers, montants prélevés par les organismes de réglementation, taxes de transfert, etc.) s'ajoutent à la juste valeur lors de la comptabilisation initiale de l'actif financier ou du passif financier, sauf s'il est classé dans la catégorie *juste valeur par le biais du compte de résultat*. Dans ce cas, les coûts de transaction sont comptabilisés immédiatement en résultat. Selon le chapitre 3855, l'entité a le choix entre deux traitements comptables pour les coûts de transaction liés aux actifs financiers et passifs financiers qui ne sont pas *détenus à des fins de transaction* : soit elle les passe en charges immédiatement, soit elle les ajoute à la juste valeur de l'instrument.
- Tant IAS 39 que le chapitre 3855 imposent un test de dépréciation à l'égard de tous les actifs et passifs financiers autres que ceux de la catégorie *juste valeur par le biais du compte de résultat* (*détenus à des fins de transaction*). S'il y a dépréciation, l'actif ou le passif est ramené à sa juste valeur et la moins-value est comptabilisée au résultat. IAS 39 permet la reprise d'une dépréciation à certaines conditions. Au contraire, le chapitre 3855 l'interdit tant que l'actif financier ou le passif financier demeure dans les comptes de l'entité.

N. B. : IAS 39 contient des exigences concernant la documentation de la désignation et la comptabilité de couverture pour les couvertures de juste valeur, les couvertures de flux de trésorerie et les couvertures d'un investissement net. Le présent document ne traite pas de ces règles. Il en est plutôt question dans des textes plus approfondis.

PARTIE 1 : VUE D'ENSEMBLE

Objectifs et champ d'application

Trois normes visent les instruments financiers : IAS 32, qui traite de la distinction entre dette et capitaux propres et de la compensation, IAS 39, qui contient des règles de comptabilisation et d'évaluation, et IFRS 7, qui porte sur les informations à fournir. Ces trois normes établissent des exigences concernant tous les aspects de la comptabilisation des différents types d'instruments financiers.

Définition des instruments financiers

Les instruments financiers comprennent une vaste gamme d'actifs et de passifs (qu'on appelle «actifs financiers» et «passifs financiers») représentant les droits ou obligations contractuels qu'a une entité de recevoir ou de remettre de la trésorerie ou d'autres actifs financiers. Par exemple, si la Société A emprunte 250 000 \$ à la Société B et lui promet de lui rembourser la somme sur les 5 ans qui suivent, avec intérêts au taux annuel de 8 %, le contrat constitue un instrument financier pour les deux parties. La Société B a le droit d'être remboursée en trésorerie conformément aux modalités du contrat. Elle inscrit ce droit comme actif financier («Prêt») dans ses comptes. Parallèlement, la Société A a l'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie conformément aux modalités du contrat et inscrit un passif financier («Emprunt») dans ses comptes.

Voici quelques exemples courants d'instruments financiers :

- comptes clients et autres créances;
- placements en obligations de sociétés;
- placements en actions;
- prêts;
- emprunts;
- comptes fournisseurs et autres dettes.

Les instruments financiers comprennent donc des actifs et passifs «traditionnels», mais aussi des produits plus complexes, comme les dérivés, qu'il est obligatoire de comptabiliser à l'état de situation financière.

Les dérivés sont des contrats financiers dont la valeur dérive d'un prix ou d'un indice, comme un taux d'intérêt, un cours de change ou le prix d'une marchandise. Ils permettent aux entités de spéculer sur les variations futures du prix d'un élément sans avoir à posséder cet élément. Leur coût initial est faible ou nul, mais ils exposent l'entité aux éventuelles variations positives ou négatives de la valeur de l'élément sous-jacent. Voici des exemples :

Exemple 3.6-1 — Contrat à terme de gré à gré

Supposons que la Société X est d'avis que le cours de l'action de la Société Y augmentera substantiellement dans les 60 jours qui suivent, mais qu'elle n'a pas les liquidités nécessaires pour acheter l'action. Elle conclut alors un contrat avec un courtier pour la livraison de 2 000 actions de la Société Y dans 60 jours, au prix de 23 \$ l'action.

Ce que la Société X a conclu est un **contrat à terme de gré à gré**, qui est un type de dérivé. Le contrat lui accorde le droit de recevoir 2 000 actions de la Société Y dans 60 jours. Il lui impose par ailleurs l'obligation de payer 23 \$ l'action dans 60 jours, peu importe le cours de l'action de la Société Y à ce moment-là. Si ce cours est alors supérieur à 23 \$, la Société X fera un profit. S'il est inférieur, la Société X subira une perte.

Exemple 3.6-2 — Contrat d'option

Supposons que la Société X n'est pas certaine que le cours de l'action de la Société Y montera et qu'elle aurait besoin de 30 jours de réflexion avant de prendre une décision d'achat. Elle pourrait conclure un contrat d'un autre type, qui lui donnerait le droit d'acheter l'action de la Société Y à son cours actuel à n'importe quel moment au cours des 30 jours suivants. Aux termes du contrat, le courtier exigerait 1 000 \$ pour garantir le prix de l'action pour 30 jours.

Ce que la Société X conclurait ici est un **contrat d'option**, un autre type de dérivé. Ce contrat lui accorderait le droit d'acheter l'action, sans qu'elle en ait l'obligation. Si le cours de l'action de la Société Y augmentait dans les 30 jours suivants, la Société X exercerait l'option. Dans ce cas, le coût des actions correspondrait au prix spécifié dans le contrat, plus le coût de 1 000 \$ du contrat d'option lui-même. Si le cours de l'action de la Société Y n'augmentait pas, la Société X n'exercerait pas l'option, mais devrait tout de même en assumer le coût de 1 000 \$.

Tant le contrat à terme de gré à gré que le contrat d'option implique la livraison future de l'action. Dans les deux cas, la valeur du contrat dépend de l'actif sous-jacent, c'est-à-dire l'action. On parle donc de dérivés puisqu'il s'agit d'instruments financiers dont la valeur dérive de celle d'autres actifs (comme des actions, des obligations ou des marchandises), ou est liée à un indicateur déterminé par le marché (comme un taux d'intérêt ou un indice boursier).

Un dérivé peut être un contrat autonome, comme dans les exemples ci-dessus, ou il peut constituer une composante d'un contrat non dérivé (le «contrat hôte»). Le contrat hôte peut être un instrument de créance ou de capitaux propres, un bail, un contrat d'assurance ou contrat d'achat-vente. On appelle «dérivé incorporé» la composante dérivée intégrée au contrat. Le dérivé incorporé a pour effet de faire varier une partie des flux de trésorerie de l'instrument composé comme le ferait un dérivé autonome. Voici un exemple :

Exemple 3.6-3 — Dérivés incorporés à un contrat hôte

ABC Itée exploite une mine d'or. Le 1^{er} août 20X8, elle émet des obligations d'une valeur nominale de 1 000 000 \$, portant intérêt à 5 % l'an. Les obligations prévoient le versement d'un supplément de 0,5 % par 25 \$ US d'augmentation du cours de l'or au-delà de 810 \$ US. À la date d'émission, l'or se négocie à 810 \$ US l'once et le taux d'intérêt du marché pour un prêt à taux fixe est de 5 %. ABC Itée reçoit 1 100 000 \$ au titre de son émission d'obligations.

L'instrument de créance émis par ABC Itée est un contrat hôte assorti d'un contrat de paiement conditionnel offrant un intérêt supplémentaire de 0,5 % par 25 \$ US d'augmentation du cours de l'or au-delà de 810 \$ US. L'ajout d'un rendement lié au cours de l'or augmente l'attrait de l'instrument composé. Puisqu'elle modifie les flux de trésorerie résultant du contrat, cette caractéristique a l'effet d'un dérivé, ABC ayant l'obligation de verser le supplément d'intérêt si certaines conditions sont remplies. Économiquement, ABC se trouve donc dans la même situation que si elle avait émis au taux du marché des obligations ordinaires à taux fixe et conclu par ailleurs un contrat distinct fondé sur les variations du cours de l'or.

Dans certains cas, à savoir lorsque les caractéristiques économiques et les risques qui se rattachent au dérivé incorporé ne sont pas étroitement liés à ceux qui se rattachent au contrat hôte, le dérivé incorporé doit être comptabilisé séparément du contrat hôte, comme s'il s'agissait d'un instrument dérivé autonome. Dans l'exemple ci-dessus, la valeur du dérivé incorporé est liée au cours de l'or, tandis que le contrat hôte est sensible aux fluctuations du taux d'intérêt. Par conséquent, les risques qui se rattachent respectivement au dérivé incorporé et au contrat hôte ne sont pas étroitement liés, de sorte qu'on comptabilise le dérivé incorporé comme un instrument financier distinct.

Le classement des instruments financiers et son importance

On se sert de différentes méthodes pour comptabiliser les instruments financiers. Ainsi, les actifs et passifs financiers peuvent être évalués soit à la juste valeur soit au coût après amortissement. S'ils sont évalués à la juste valeur, les variations de celle-ci sont comptabilisées soit au résultat, soit directement dans les capitaux propres. C'est le classement d'un instrument financier qui en détermine le traitement comptable.

Ce classement n'est pas nécessairement discrétionnaire. Il repose plutôt sur les faits et les circonstances, et sur l'intention de l'entité à la date où elle devient partie au contrat⁹⁹.

IAS 39 établit quatre catégories d'*actifs financiers* :

- 1) juste valeur par le biais du compte de résultat;
- 2) prêts et créance;
- 3) détenus jusqu'à leur échéance;
- 4) disponibles à la vente.

Elle établit également deux catégories de *passifs financiers* :

- 1) juste valeur par le biais du compte de résultat — sur désignation par la direction (sous réserve de diverses conditions) ou si les passifs sont détenus à des fins de transaction;
- 2) autres passifs.

⁹⁹ Site Web de PwC, *Applying IFRS*.

Tout instrument financier entrant dans le champ d'application de IAS 39 doit, lors de sa comptabilisation initiale par l'entité, être classé dans l'une des catégories prévues.

Les entités ont très peu de marge de manœuvre pour ce qui est de modifier ultérieurement le classement d'un instrument financier. IAS 39 contient en effet diverses règles sur le reclassement, qui visent à assurer l'uniformité des méthodes de comptabilisation des profits et des pertes d'une période à l'autre.

Décrivons maintenant les catégories d'instruments financiers.

Actifs financiers et passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat

Il est possible de classer un actif financier ou un passif financier comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- 1) il est détenu à des fins de transaction, c'est-à-dire que l'entité l'a acquis dans l'intention première de le revendre dans un avenir proche;
- 2) il a volontairement été désigné par la direction comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat (sous réserve de certaines conditions).

Voici des exemples d'instruments financiers qui sont détenus à des fins de négociation et qui devraient donc être à la juste valeur par le biais du compte de résultat :

- des titres de créance et de capitaux propres que l'entité a l'habitude d'acheter et de revendre;
- des prêts et créances que l'entité acquiert dans l'intention de tirer profit à court terme de la fluctuation du prix ou de la marge de l'arbitragiste;
- des obligations cotées que l'émetteur prévoit racheter dans un avenir proche, dépendamment de l'évolution de la juste valeur.

Les dérivés, à l'exception de ceux qui sont des éléments constitutifs d'une relation de couverture, sont quant à eux toujours comptabilisés à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Tout autre actif ou passif financier (à l'exception des titres de capitaux propres dont la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable) peut être désigné comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat si cela augmente la pertinence de l'information présentée dans les états financiers. Les critères auxquels il faut satisfaire pour pouvoir utiliser ce classement de façon discrétionnaire (ce qu'on appelle l'«option de la juste valeur») sont précisés dans IAS 39.

Une entité peut aussi recourir à cette désignation pour ne pas avoir à comptabiliser séparément un dérivé incorporé.

Prêts et créances

Les prêts et créances sont des actifs financiers à paiements fixes ou déterminables, qui ne sont pas cotés sur un marché actif, qui ne sont pas destinés à être négociés et qui n'ont pas été désignés initialement comme disponibles à la vente.

Les actifs financiers tels que les prêts, les comptes clients et autres créances, les placements en instruments de créance et les dépôts bancaires peuvent être classés dans cette catégorie, pourvu qu'ils ne soient pas cotés sur un marché actif.

Placements détenus jusqu'à leur échéance

Les placements détenus jusqu'à leur échéance sont des actifs financiers à paiements fixes ou déterminables et d'une échéance fixe, que l'entité a l'intention manifeste et la capacité de conserver jusqu'à leur échéance¹⁰⁰. Des paiements fixes ou déterminables et une échéance fixe supposent que les montants et les dates des paiements au porteur, tels que les paiements en intérêts et en principal, sont établis par accord contractuel¹⁰¹.

Il s'agit d'une catégorie réservée aux placements constitués uniquement de titres de créance. L'utilisation de cette catégorie est régie par des critères stricts auxquels doivent satisfaire l'entité et l'actif.

Actifs financiers disponibles à la vente

Les actifs financiers disponibles à la vente sont des actifs financiers qui répondent à l'une des conditions suivantes :

- 1) ils sont désignés comme disponibles à la vente;
- 2) ils ne sont pas classés dans les prêts et créances ou dans les placements détenus jusqu'à leur échéance, ni dans les actifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Il s'agit donc d'une catégorie résiduelle pour les actifs financiers n'étant pas classés ailleurs, qui comprend tous les titres de capitaux propres, saufs ceux classés comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Autres passifs

Cette catégorie comprend tous les passifs financiers qui ne sont pas classés comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Les exemples qui suivent, tirés de la partie «Guide d'application» d'IAS 39, illustrent l'application du classement à des instruments financiers particuliers.

Exemple 3.6-4 — Définition de détenu à des fins de transaction : équilibrer un portefeuille

L'Entité A a un portefeuille de placement constitué de titres d'emprunt et d'instruments de capitaux propres. Les indications de gestion de portefeuille documentées précisent que l'exposition du portefeuille aux instruments de capitaux propres doit être limitée à une fourchette située entre 30 % et 50 % de la valeur totale du portefeuille. Le gestionnaire du portefeuille est autorisé à équilibrer le portefeuille dans la limite des indications définies, par l'achat et la vente d'instruments de capitaux propres et de titres d'emprunt. L'Entité A est-elle autorisée à classer les instruments comme disponibles à la vente?

Tout dépend des intentions et de la pratique passée de l'Entité A. Si le gestionnaire du portefeuille est autorisé à acheter et vendre des instruments pour équilibrer les risques afférents à un portefeuille mais qu'il n'y a pas d'intention ni de pratique passée de transaction en vue de réaliser un bénéfice à court terme, les instruments peuvent être classés comme disponibles à la vente. Si le gestionnaire du portefeuille achète et vend activement des instruments afin de générer des bénéfices à court terme, les instruments financiers détenus en portefeuille sont classés comme détenus à des fins de transaction.

100 IAS 39.9.

101 IAS 39.AG17.

Exemple 3.6-5 — Définition d'actifs financiers détenus jusqu'à leur échéance : principal indexé

L'Entité A achète une obligation à cinq ans indexée sur des instruments de capitaux propres assortie d'un prix d'émission initial de 10 \$ à un prix de marché de 12 \$ à la date d'acquisition. L'obligation ne prévoit pas de paiement d'intérêt avant l'échéance. À l'échéance, l'obligation prévoit le paiement du prix d'émission initial de 10 \$ plus un montant de remboursement supplémentaire défini selon qu'un indice boursier spécifique excède ou non un niveau prédéterminé à la date d'échéance. Si l'indice boursier est inférieur ou égal au niveau prédéterminé, aucun montant de remboursement supplémentaire n'est payé. Si l'indice boursier excède le niveau prédéterminé, le montant de remboursement supplémentaire est égal au produit de 1,15 par la différence entre le niveau de l'indice boursier à l'échéance et le niveau de l'indice boursier à la date d'émission de l'obligation, divisé par le niveau de l'indice boursier à la date d'émission. L'Entité A a l'intention manifeste et la capacité de détenir l'obligation jusqu'à son échéance. L'Entité A peut-elle classer l'obligation comme étant un placement détenu jusqu'à son échéance?

Oui. L'obligation peut être classée comme placement détenu jusqu'à son échéance parce qu'elle a un paiement fixe de 10 \$ à une échéance fixe et que l'Entité A a l'intention manifeste et la capacité de la détenir jusqu'à l'échéance¹⁰². Toutefois, la caractéristique d'indice boursier est une option d'achat qui n'est pas étroitement liée à l'emprunt hôte : elle doit être séparée en tant que dérivé incorporé¹⁰³. Le prix d'achat de 12 \$ est ventilé entre l'instrument d'emprunt hôte et le dérivé incorporé. Par exemple, si la juste valeur de l'option incorporée, à l'acquisition, est de 4 \$, l'instrument d'emprunt hôte est évalué à 8 \$ lors de la comptabilisation initiale. Dans ce cas, la décote de 2 \$ qui figure de manière implicite dans l'obligation hôte (principal de 10 \$ moins la valeur comptable initiale de 8 \$) est amortie par le biais du compte de résultat jusqu'à l'échéance de l'obligation par la méthode du taux d'intérêt effectif.

Exemple 3.6-6 — Définition d'actifs financiers détenus jusqu'à leur échéance : intérêt indexé

Une obligation caractérisée par un paiement fixe à l'échéance et une date d'échéance fixe peut-elle être classée comme placement détenu jusqu'à l'échéance si les paiements d'intérêt de l'obligation sont indexés sur le prix d'une marchandise ou d'un instrument de capitaux propres et si l'entité a l'intention manifeste et la capacité de détenir l'obligation jusqu'à son échéance?

Oui. Toutefois, les paiements d'intérêts indexés sur des marchandises ou sur des instruments de capitaux propres donnent lieu à un dérivé incorporé qui est séparé et comptabilisé comme un dérivé à la juste valeur¹⁰⁴. IAS 39.12 ne s'applique pas car le placement dans l'emprunt hôte (le paiement fixe à l'échéance) doit pouvoir être séparé directement du dérivé incorporé (les paiements d'intérêt indexés).

102 IAS 39.9.

103 IAS 39.11.

104 IAS 39.11.

Exemple 3.6-7¹⁰⁵ — Dérivés incorporés : comptabilisation d'un placement dans une obligation convertible

Quel est le traitement comptable d'un placement dans une obligation (actif financier) convertible en actions de l'entité émettrice ou d'une autre entité avant l'échéance?

Un placement dans une obligation convertible qui peut être convertie avant l'échéance ne peut généralement pas être classé comme un placement détenu jusqu'à son échéance, puisque cela serait incohérent avec le fait de payer pour l'élément de conversion (le droit de conversion en actions avant l'échéance).

Un placement dans une obligation convertible peut être classé comme actif disponible à la vente à condition qu'il ne soit pas acheté à des fins de transaction. L'option de conversion en instruments de capitaux propres est un dérivé incorporé.

Si l'obligation est classée comme étant disponible à la vente, l'option de conversion en instruments de capitaux propres (le dérivé incorporé) est séparée. Le prix d'achat de l'obligation est ventilé entre l'instrument d'emprunt sans option de conversion et l'option de conversion en instruments de capitaux propres. Chacune de ces composantes est classée dans la catégorie appropriée, selon ce qui a été dit précédemment.

Si l'entité désigne l'obligation convertible comme étant à la *juste valeur par le biais du compte de résultat*, il n'est pas permis de séparer le dérivé incorporé de son contrat hôte.

Comptabilisation initiale

Une entité comptabilise un actif financier ou un passif financier à l'état de situation financière quand, et seulement quand, elle devient partie au contrat. Quelle que soit leur probabilité, les opérations futures prévues ne peuvent donner naissance à des actifs ni à des passifs, car l'entité n'est pas devenue partie à un contrat¹⁰⁶. De telles opérations sont des événements futurs à comptabiliser dans des périodes futures, lorsque les droits contractuels seront acquis ou que les obligations auront pris naissance.

Selon IAS 39, l'évaluation initiale de tous les instruments financiers se fait par rapport à leur juste valeur, qui correspond dans la plupart des cas — mais pas toujours — à la somme payée ou reçue par l'entité.

La *juste valeur* est définie comme le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale. Autrement dit, c'est le prix qu'un intervenant indépendant paierait ou obtiendrait sur le marché selon la conjoncture à la date d'évaluation comptable de l'actif ou du passif. Une cote sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur. En l'absence d'un marché actif, on utilise des techniques d'évaluation qui font appel à des données fondées sur le marché.

Les coûts de transaction qui se rattachent directement à l'acquisition ou à l'émission de l'actif financier ou du passif financier (honoraires et commissions versés aux courtiers, droits prélevés par les organismes de réglementation, taxes de transfert, etc.) doivent être ajoutés à la juste valeur, sauf dans le cas des actifs et passif financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

¹⁰⁵ Tiré de la partie «Guide d'application» d'IAS 39.

¹⁰⁶ IAS 39.AG 35(e).

Évaluation ultérieure

Le traitement comptable des actifs et passif financiers pour les périodes ultérieures est fonction de la catégorie dans laquelle ils ont été classés. Les méthodes comptables qui correspondent aux différentes catégories d'actifs et passifs financiers sont indiquées dans le tableau qui suit¹⁰⁷.

Classement	Instruments financiers	Base d'évaluation	Variations de la valeur comptable	Test de dépréciation (si indication objective)
À la juste valeur par le biais du compte de résultat	Actifs	Juste valeur	Résultat	Non ⁵
	Passifs	Juste valeur	Résultat	—
	Dérivés (sauf dans les cas de couverture efficace)	Juste valeur	Résultat	—
Prêts et créances	Actifs	Coût après amortissement	Résultat ³	Oui
Placements détenus jusqu'à leur échéance	Actifs	Coût après amortissement	Résultat ³	Oui
	Titres de créance	Juste valeur	Capitaux propres ² Résultat ³	Oui
	Titres de capitaux propres	Juste valeur	Capitaux propres ² Résultat ⁴	Oui
Actif financiers disponibles à la vente	Titres de capitaux propres ¹	Coût (lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable)	Résultat ⁴	Oui
	Autres passifs	Passifs	Coût après amortissement	Résultat ³

Notes

1. Les instruments de capitaux propres qui ne sont pas cotés sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable, de même que les dérivés qui leur sont liés et dont le règlement doit se faire par la remise de tels instruments de capitaux propres non cotés.
2. Le cas échéant, les variations autres que celles indiquées aux notes 3 et 4 ci-dessous.
3. Les intérêts calculés selon la méthode du taux effectif, les écarts de change, les pertes de valeur et les reprises de perte de valeur, le cas échéant, sont portées en résultat.
4. Les dividendes et les pertes de valeur sont portés en résultat. Les écarts de change sur les placements disponibles à la vente sont portés dans les capitaux propres et virés au résultat lorsqu'il y a cession ou dépréciation.

¹⁰⁷ PwC, *Understanding Financial Instruments — A guide to IAS 32, IAS 39 and IFRS 7*.

5. Les pertes de valeur, le cas échéant, sont portées en résultat par l'intermédiaire des variations de la juste valeur. Il n'est donc pas nécessaire de procéder à un test de dépréciation.

La juste valeur est considérée comme une mesure appropriée pour les instruments financiers. Elle facilite, aux utilisateurs des états financiers, l'évaluation de la liquidité et de la solvabilité de l'entité, du rendement de ses placements et de l'exposition aux risques qui se rattachent aux dérivés. Elle facilite également la comparabilité des entreprises entre elles, du fait que la juste valeur représente le point de vue actuel du marché sur la valeur des actifs et passifs financiers d'une entreprise.

Il y a néanmoins des instruments financiers qu'il est permis d'inscrire au coût ou, lorsqu'ils portent intérêt, au coût après amortissement (appelé «coût amorti» dans les IFRS). Selon cette méthode, l'entité comptabilise les intérêts courus sur la durée de vie prévue de l'instrument. Elle comptabilise le produit de dividende lorsqu'elle obtient le droit de recevoir le dividende. L'entité ne comptabilise les profits et pertes découlant des variations de la juste valeur d'un instrument que lorsqu'ils sont réalisés ou que l'actif a subi une perte de valeur. Elle les comptabilise alors directement en résultat net. Pour des explications plus détaillées sur cette méthode, voir «Calcul du coût amorti» ci-dessous.

Il y a deux catégories d'actifs comptabilisés au coût amorti et soumis à un test de dépréciation. Il s'agit des prêts et créances et des placements détenus jusqu'à leur échéance. Il y a en outre une exception à la règle de l'évaluation à la juste valeur dans le cas des placements en instruments de capitaux propres qui ne sont pas cotés sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable, ainsi que des dérivés qui leur sont liés et dont le règlement doit se faire par la remise de tels instruments de capitaux propres non cotés. Ces instruments sont évalués au coût, sous réserve d'un test de dépréciation. Cette exception n'est pas susceptible d'être invoquée fréquemment; dans la plupart des cas, l'entité sera en mesure de déterminer de façon fiable la juste valeur des instruments de capitaux propres non cotés et des dérivés¹⁰⁸.

L'évaluation ultérieure de la plupart des passifs financiers se fait au coût après amortissement.

Dépréciation d'actifs financiers

Tous les actifs financiers des catégories autres que celle de la juste valeur par le biais du compte de résultat (c'est-à-dire les prêts et créances, les placements détenus jusqu'à leur échéance et les actifs disponibles à la vente) sont soumis à un test de dépréciation à chaque fin de période financière.

Un actif financier est déprécié et une perte de valeur est constatée s'il y a indication objective de dépréciation en raison d'un ou de plusieurs événements survenus après la date de comptabilisation initiale de l'actif («événements générateurs de pertes»). Cet (ou ces) événement(s) générateur(s) de pertes doit (doivent) également avoir une incidence sur les flux de trésorerie futurs estimatifs de l'actif financier.

S'il y a indication objective de dépréciation d'un actif financier comptabilisé au coût amorti, le montant de la perte correspond à la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimatifs, calculée selon le taux d'intérêt effectif d'origine de l'actif¹⁰⁹.

¹⁰⁸ IAS 39.46.

¹⁰⁹ IAS 39.63.

En cas de dépréciation d'un actif disponible à la vente, le montant de la perte correspond à la différence entre le coût d'acquisition de l'actif (déduction faite des remboursements ou rachats et des pertes de valeur antérieures) et sa juste valeur actuelle.

Calcul du coût amorti

Le coût amorti est défini comme étant le montant auquel est évalué l'actif ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé selon la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour dépréciation ou irrécouvrabilité.

Selon IAS 39, le coût amorti se calcule à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif. Le taux d'intérêt effectif inhérent à un instrument financier est le taux qui actualise exactement les flux de trésorerie futurs estimatifs associés à cet instrument sur sa durée de vie prévue, ou, selon les cas, sur une période plus courte, de manière à obtenir exactement la valeur comptable nette constatée lors de la comptabilisation initiale. Le calcul prend en compte l'intégralité des commissions et des points payés ou reçus qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif, les coûts de transaction directement imputables et toute autre prime positive ou négative.

Le calcul du coût amorti est illustré dans la partie «Guide d'application» d'IAS 39 par l'exemple suivant :

Exemple 3.6-8 — Calcul du coût amorti : actif financier

Les actifs financiers à échéance fixe auxquels l'évaluation à la juste valeur ne s'applique pas doivent être évalués au coût amorti. Comment calcule-t-on le coût amorti?

L'Entité A achète un instrument d'emprunt d'une durée de vie résiduelle de cinq ans, à sa juste valeur de 1 000 \$ (y compris les coûts de transaction). L'instrument présente un montant en principal de 1 250 \$ et génère un taux d'intérêt fixe de 4,7 % versé annuellement ($1\,250 \$ \times 4,7 \% = 59 \$$ par an). Le contrat précise également que l'emprunteur peut choisir de procéder au remboursement anticipé de l'instrument, sans qu'aucune pénalité ne soit exigée dans un tel cas. À l'origine, l'entité s'attend à ce que l'emprunteur ne procède pas à un remboursement anticipé.

L'on peut démontrer que pour ventiler les produits d'intérêts et l'actualisation initiale sur la durée de l'instrument d'emprunt et à un taux constant en pourcentage de la valeur comptable, il faut les calculer au taux annuel de 10 %. Le tableau ci-dessous présente des informations sur le coût amorti, les produits d'intérêts et les flux de trésorerie de l'instrument d'emprunt pour chaque période.

	(a)	(b = a x 10 %)	(c)	(d = a + b - c)
Année	Coût amorti au début de l'exercice	Produits d'intérêts	Flux de trésorerie	Coût amorti à la fin de l'exercice
20X0	1 000	100	59	1 041
20X1	1 041	104	59	1 086
20X2	1 086	109	59	1 136
20X3	1 136	113	59	1 190
20X4	1 190	119	1 250 + 59	—

Le premier jour de 20X2, l'entité révisé son estimation des flux de trésorerie. Elle prévoit désormais que 50 % du principal seront remboursés de manière anticipée à la fin de 20X2 et les 50 % restants à la fin de 20X4. Conformément à IAS 39.AG8, le solde à l'ouverture en 20X2 de l'instrument d'emprunt est ajusté. Le montant ajusté se calcule par l'actualisation du montant que l'entité s'attend à recevoir en 20X2 et au cours des années ultérieures en utilisant le taux d'intérêt effectif initial (10 %). Il en résulte un nouveau solde à l'ouverture en 20X2 de 1 138 \$. L'ajustement de 52 \$ ($1\,138 \$ - 1\,086 \$$) est comptabilisé en résultat en 20X2. Le tableau ci-dessous présente des informations sur le coût amorti, les produits d'intérêts et les flux de trésorerie tels qu'ils seraient ajustés compte tenu du changement d'estimation.

	(a)	(b = a x 10 %)	(c)	(d = a + b - c)
Année	Coût amorti au début de l'exercice	Produits d'intérêts	Flux de trésorerie	Coût amorti à la fin de l'exercice
20X0	1 000	100	59	1 041
20X1	1 041	104	59	1 086
20X2	1 086 + 52	114	625 + 59	568
20X3	568	57	30	595
20X4	595	60	625 + 30	—

Si l'instrument d'emprunt vient à être déprécié, par exemple, à la fin de 20X3, la perte de valeur est calculée comme étant la différence entre la valeur comptable (595 \$) et la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés et actualisés au taux d'intérêt effectif initial (10 %).

PARTIE 2 : POSTES PARTICULIERS

Trésorerie et équivalents de trésorerie

La *trésorerie* comprend les sommes d'argent que l'entité a en sa possession, de même que celles qui sont en dépôt dans une institution financière et qu'elle peut retirer sans préavis.

Les *équivalents de trésorerie* sont définis comme étant «les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur¹¹⁰».

La trésorerie et les équivalents de trésorerie doivent être présentés séparément dans le corps du bilan et les états financiers doivent présenter un rapprochement de ces soldes avec les montants équivalents qui figurent dans l'état des flux de trésorerie¹¹¹.

La possibilité de classer un placement à court terme dans les équivalents de trésorerie dépend non seulement du respect de la définition des équivalents de trésorerie, mais également des fins auxquelles le placement est détenu. Il doit s'agir, de manière générale, de placements à court terme achetés et revendus dans le cours des activités de gestion de trésorerie de l'entité plutôt que dans le cours des activités d'exploitation, d'investissement ou de financement¹¹².

Il est permis de désigner les équivalents de trésorerie comme des placements disponibles à la vente, des placements détenus jusqu'à leur échéance ou des prêts. Cependant, les sommes en question sont présentées à titre d'équivalents de trésorerie si elles répondent à la définition de ceux-ci. À cet égard, «court terme» s'entend généralement d'une échéance d'au plus trois mois à compter de la date d'acquisition du placement¹¹³.

Les placements pouvant être classés dans les équivalents de trésorerie ne se limitent pas aux dépôts dans les institutions financières, comme les banques, ou aux obligations d'État. Des instruments de créance émis par des sociétés peuvent également être classés dans les équivalents de trésorerie s'ils respectent la définition. Des actions privilégiées rachetables pourraient également être considérés comme des équivalents de trésorerie¹¹⁴.

L'entité peut également classer les découverts bancaires remboursables à vue dans les équivalents de trésorerie, à condition que leur utilisation s'inscrive dans sa stratégie de gestion de trésorerie plutôt que dans sa stratégie de financement¹¹⁵. Sinon, les découverts sont classés au bilan dans les passifs portant intérêt plutôt que dans les équivalents de trésorerie.

Restrictions touchant l'utilisation de la trésorerie

Certains États imposent des restrictions de change qui limitent les sommes qu'il est possible de sortir du pays. D'autres restrictions légales peuvent s'appliquer à l'utilisation de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à des fins générales par l'entité. Les soldes faisant l'objet de restrictions d'utilisation doivent continuer à être comptabilisés comme trésorerie et équivalents de trésorerie, mais des informations adéquates doivent être fournies au sujet des restrictions¹¹⁶.

¹¹⁰ IFRS 7.6.

¹¹¹ IAS 1.54 i); IAS 7.45.

¹¹² IFRS 7.9.

¹¹³ IFRS 7.7.

¹¹⁴ IFRS 7.7.

¹¹⁵ IFRS 7.8.

¹¹⁶ IFRS 7.48 et .49.

Doutes quant au remboursement

Il ne faut pas classer un titre dans les équivalents de trésorerie si on doute que l'émetteur puisse procéder à son remboursement complet à l'échéance. Il faut plutôt le classer comme un placement disponible à la vente ou détenu jusqu'à son échéance.

Évaluation initiale

La comptabilisation initiale de la trésorerie doit se faire au montant correspondant à la somme reçue par l'entité ou déposée directement dans son compte bancaire. Pour les équivalents de trésorerie, la comptabilisation initiale se fait au coût. Le coût correspond à la juste valeur de la contrepartie versée pour l'acquisition de l'équivalent de trésorerie. Dans le cas des découverts bancaires classés dans les équivalents de trésorerie, l'évaluation initiale doit correspondre au montant du principal dû au prêteur.

Les sommes en devises doivent être converties dans la monnaie de présentation des états financiers de l'entité au cours de change du jour de l'encaissement¹¹⁷.

Évaluation ultérieure

Il ne devrait normalement y avoir aucun ajustement ou régularisation à apporter aux soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie, si ce n'est pour mettre à jour le cours de change appliqué aux soldes libellés en devise et pour refléter l'incidence d'opérations de trésorerie ultérieures¹¹⁸.

Dépréciation

Les soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus auprès d'une autre entité doivent refléter les rentrées de fonds qu'il est prévu d'obtenir de cette entité. Ces soldes ne répondraient plus aux définitions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie en cas de doutes sérieux quant à la solvabilité de l'entité en question. Il faudrait alors reclasser le solde comme disponible à la vente et le ramener à la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs prévus¹¹⁹.

Est reproduite dans l'exemple 3.6-9 une note complémentaire aux états financiers du Chemin de fer Canadien Pacifique pour le troisième trimestre de 2007 et portant sur la dépréciation et le reclassement de placements à court terme en billets de trésorerie dont la liquidité s'était détériorée.

117 IAS 21.21.

118 IAS 21.23 a).

119 IAS 39.58.

Exemple 3.6-9 — Dépréciation d'un placement classé initialement dans les équivalents de trésorerie

CP

États financiers intermédiaires non vérifiés au 30 septembre 2007

Note 9 Placements

Au 30 septembre 2007, la valeur historique des effets de commerce canadiens adossés à des créances de tiers détenus par le CP s'élevait à 143,6 M\$. Lorsque le CP a fait l'acquisition de ces effets de commerce adossés à des créances de tiers, ils étaient cotés R1 (élevé) par le Dominion Bond Rating Service (DBRS), soit la plus haute cote de crédit donnée aux effets de commerce. De plus, ils étaient adossés à des créances cotées R1 (élevé) et à des contrats de liquidité. Ces placements sont arrivés à échéance pendant le troisième trimestre de 2007, mais en raison des problèmes de liquidité qui ont touché le marché des effets de commerce adossés à des créances de tiers, ils n'ont pas été liquidés à échéance. Pour cette raison, après les avoir d'abord classés dans le poste «Trésorerie et équivalent», le CP a classé ses effets de commerce adossés à des créances de tiers dans le poste «Placements à long terme».

[..]

Les effets de commerce adossés à des créances de tiers acquis par le CP ne sont pas négociés sur un marché actif depuis la mi-août 2007 et leur cours n'est pas disponible à l'heure actuelle. Ils sont toujours cotés R1 (élevé, sous examen avec conséquences indéterminées) par le DBRS.

La technique d'évaluation utilisée par le CP pour évaluer la juste valeur de ses placements dans des effets de commerce adossés à des créances de tiers comprend les flux de trésorerie actualisés pondérés selon les probabilités compte tenu de la meilleure information publique disponible en ce qui a trait à la conjoncture du marché et aux autres facteurs pris en considération par les intervenants du marché pour de tels placements. Pour les périodes de trois et de neuf mois terminées le 30 septembre 2007, cette évaluation a entraîné une diminution de 21,5 M\$ de la juste valeur estimative des effets de commerce adossés à des créances de tiers. Les hypothèses utilisées pour déterminer la juste valeur estimative des effets de commerce adossés à des créances de tiers tiennent compte des déclarations publiques faites par le comité de restructuration pancanadien, lequel prévoit que les effets de commerce adossés à des créances de tiers seront convertis en obligations à taux variable à long terme assorties d'une échéance qui correspond à celle des actifs sous-jacents et d'un taux d'intérêt qui tient compte de la nature des actifs sous-jacents et de leurs flux de trésorerie connexes, de leur cote de crédit et du risque qu'elles représentent. Des hypothèses ont été émises en ce qui concerne les taux d'intérêt à long terme qui seront versés sur les obligations à taux variable à long terme comparativement au taux d'intérêt à court terme qui est actuellement couru sur les effets de commerce adossés à des créances de tiers du CP. Des hypothèses ont également été émises en ce qui a trait aux coûts de restructuration que le CP devra engager.

L'incertitude persistante en ce qui concerne la valeur des créances sous-jacentes aux effets de commerce adossés à des créances de tiers, le montant des flux de trésorerie liés à ces placements et le moment où ils seront générés, ainsi que le résultat du processus de restructuration pourraient modifier considérablement la valeur des placements du CP dans les effets de commerce adossés à des créances de tiers, ce qui pourrait avoir une incidence sur les résultats de la société.

Présentation et informations à fournir

La trésorerie et les équivalents de trésorerie doivent constituer un poste distinct dans l'état de situation financière (bilan)¹²⁰.

Les informations suivantes doivent être communiquées par voie de notes :

- a) une description des éléments constitutifs de la trésorerie et des équivalents de trésorerie¹²¹;
- b) la méthode utilisée pour ventiler des placements à court terme entre les équivalents de trésorerie et les autres placements¹²²;
- c) un rapprochement entre les montants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie qui figurent dans le tableau des flux de trésorerie et ceux inscrits au bilan¹²³;
- d) les restrictions touchant l'utilisation et le rapatriement de la trésorerie¹²⁴.

Créances et prêts

Qu'est-ce que les créances et prêts?

La quasi-totalité des entités ont un type quelconque de créances ou de prêts dans leur état de situation financière. Les activités des entités peuvent donner naissance à des comptes clients ou à des créances résultant de contrats de location-financement ou de travaux en cours. Ces éléments sont habituellement présentés au poste *clients et autres débiteurs* de l'état de situation financière¹²⁵.

La plupart des créances et des prêts répondent à la définition d'un actif financier et sont soumis aux règles de comptabilisation et d'évaluation relatives à ce type d'actif. La créance du bailleur d'un contrat de location ainsi que les paiements anticipés constituent toutefois des exceptions.

Les créances découlant de contrats de location sont soumises aux règles de comptabilisation et d'évaluation applicables aux contrats de location.

Quant aux paiements anticipés, ils se distinguent des clients et autres créances en ce qu'ils ne donnent pas lieu à un encaissement ultérieur.

Comptabilisation et évaluation initiales

Les *prêts et créances* sont l'une des quatre catégories d'actifs financiers. Voir «Le classement des instruments financiers et son importance» ci-dessus pour obtenir des explications sur la comptabilisation et l'évaluation initiales des prêts et créances.

Évaluation ultérieure

L'évaluation ultérieure des prêts et créances se fait au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif¹²⁶. L'exemple qui suit montre l'application de cette méthode à un prêt à taux fixe¹²⁷.

120 IAS 1.54 i).

121 IFRS 7.45 et .46.

122 IFRS 7.46.

123 IFRS 7.45.

124 IFRS 7.48.

125 IAS 1.54 h).

126 IAS 39.46.

127 PwC, *Understanding Financial Instruments — A guide to IAS 32, IAS 39 and IFRS 7*.

Exemple 3.6-10 — Prêt à taux fixe remboursable à échéance

Le 1^{er} janvier 20X5, l'Entité A consent un prêt d'un million pour 10 ans. Les intérêts au taux annuel de 7 % sont exigibles à la fin de chaque année et le principal est remboursable en totalité à la fin de la dixième année. L'Entité A demande à l'emprunteur une commission d'octroi de prêt non remboursable de 1,25 % (12 500 \$) et engage des coûts directs de 25 000 \$ pour l'octroi du prêt.

La valeur comptable initiale du prêt se calcule comme suit :

	\$
Principal	1 000 000
Commission d'octroi de prêt imposée à l'emprunteur	(12 500)
Coûts d'octroi de prêt engagés par le prêteur	25 000
Valeur comptable du prêt	1 012 500

Comme l'entité prévoit que l'emprunteur ne procédera pas à un remboursement anticipé, elle amortit l'instrument sur la durée de vie totale de celui-ci, en utilisant un taux effectif constant. Le taux d'intérêt effectif est celui qui permet d'actualiser les 10 versements annuels de 70 000 \$ et le versement final de 1 000 000 \$ de manière à obtenir la valeur comptable initiale de 1 012 500 \$. Ce taux est approximativement de 6,823 %.

La valeur comptable du prêt évolue comme suit :

	Rentrée de fonds (coupon)	Produit d'intérêts à 6,823 %	Amortissement des honoraires nets	Valeur comptable
	\$	\$	\$	\$
1 ^{er} janv. 20X5				1 012 500
31 déc. 20X5	70 000	69 088	912	1 011 588
31 déc. 20X6	70 000	69 025	975	1 010 613
31 déc. 20X7	70 000	68 959	1 041	1 009 572
31 déc. 20X8	70 000	68 888	1 112	1 008 460
31 déc. 20X9	70 000	68 812	1 188	1 007 272
31 déc. 20Y0	70 000	68 731	1 269	1 006 003
31 déc. 20Y1	70 000	68 644	1 356	1 004 647
31 déc. 20Y2	70 000	68 552	1 448	1 003 199
31 déc. 20Y3	70 000	68 453	1 547	1 001 652
31 déc. 20Y4	70 000	68 348	1 652	1 000 000
	700 000	687 500	12 500	
31 déc. 20Y4	Remboursement du principal			(1 000 000)
31 déc. 20Y4	Valeur comptable du prêt			Néant

Comme on le voit ci-dessus, le produit d'intérêts selon la méthode du taux effectif se calcule à l'aide du taux d'intérêt effectif de 6,823 % au coût amorti du prêt à la fin de l'exercice précédent. Le montant des intérêts diminue d'un exercice à l'autre, de manière à refléter la diminution de la valeur comptable de l'actif qui résulte de l'amortissement des honoraires. La différence entre les intérêts au taux effectif et les intérêts au taux nominal

pour un exercice donné constitue l'amortissement des honoraires nets pour cet exercice. Le coût amorti du prêt à la fin de l'exercice est égal au coût amorti à la fin de l'exercice précédent moins l'amortissement de l'exercice. À l'échéance, les honoraires nets sont entièrement amortis et la valeur comptable du prêt est égale à sa valeur nominale, que le créancier rembourse alors intégralement.

Dépréciation

Une créance ou un prêt n'est déprécié que si, et seulement si, il y a une indication objective de dépréciation du fait d'un événement générateur de pertes s'étant produit après la comptabilisation initiale et ayant une incidence sur les flux de trésorerie futurs estimatifs.

Présentation

Les clients et autres créances doivent figurer dans l'état de situation financière (bilan) en tant que poste distinct¹²⁸. Ce poste peut être subdivisé dans l'état de situation financière (bilan) même ou dans les notes complémentaires¹²⁹. Les créances sont souvent subdivisées comme suit dans les états financiers des grandes sociétés :

- a) Clients;
- b) Créances sur d'autres membres du groupe;
- c) Créances sur des parties liées;
- d) Prêts à des parties liées.

Placements

Titres de créance

Les titres de créance sont habituellement des actifs financiers non dérivés cotés sur un marché actif. Ils comprennent les obligations d'État, les obligations de société, les obligations convertibles, les billets de trésorerie («papier commercial»), les créances titrisées (telles que les créances hypothécaires avec flux groupés) et les titres démembrés (coupons détachés et obligations coupon détaché).

Une entité ne peut pas classer dans les prêts et créances un placement dans un instrument de créance coté sur un marché actif. Cette restriction s'explique comme suit : la possibilité d'évaluer un actif financier au coût amorti (comme dans le cas des prêts et créances) se justifie principalement par l'absence d'un marché liquide pour l'actif en question. Il est moins justifié d'étendre cette possibilité aux instruments de créance pour lesquels il existe un marché liquide. C'est pourquoi il n'est permis d'évaluer de tels placements au coût amorti que si l'entité peut apporter la preuve de son intention manifeste et de sa capacité de détenir le placement jusqu'à son échéance. Des critères stricts doivent être respectés pour qu'une entité puisse classer un placement comme détenu jusqu'à son échéance. En outre, le fait de vendre avant échéance un instrument ainsi classé peut avoir pour effet de «contaminer» le portefeuille de placements détenus jusqu'à leur échéance, de sorte que ceux-ci devraient désormais être traités comme des actifs financiers disponibles à la vente ou détenus à des fins de transaction.

¹²⁸ IAS 1.54 h).

¹²⁹ IAS 1.77.

Placements de portefeuille en titres de capitaux propres

Un placement de portefeuille en titres de capitaux propres est un placement en instruments de capitaux propres d'une autre entité, sur laquelle l'entité n'exerce pas un contrôle exclusif ou conjoint, ni une influence notable. Un instrument de capitaux propres est un contrat constatant un droit résiduel sur les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. On considère qu'un instrument de capitaux propres est «coté sur un marché actif» lorsque des cours peuvent être obtenus aisément et régulièrement auprès d'une bourse, d'un contrepartiste, d'un courtier, d'un groupe sectoriel, d'un service d'évaluation des cours ou d'un organisme de réglementation et si ces cours représentent des transactions réelles, intervenant régulièrement sur le marché dans des conditions de concurrence normale.

Les placements de portefeuille en titres de capitaux propres sont classés soit comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat, soit comme étant disponibles à la vente. Un placement de portefeuille en titres de capitaux propres qui ne sont pas cotés sur un marché actif peut théoriquement être considéré «disponible à la vente», même s'il ne peut être évalué qu'au coût¹³⁰.

Beaucoup de placements en titres de créance et de capitaux propres qui ne sont pas destinés à être négociés activement seront vraisemblablement classés comme disponibles à la vente.

Les profits et pertes résultant des variations de la juste valeur des actifs financiers disponibles à la vente sont comptabilisés directement dans les autres éléments du résultat global, excepté :

- les intérêts calculés selon la méthode du taux effectif, qui sont comptabilisés au résultat, et les dividendes sur les instruments de capitaux propres, qui sont comptabilisés au résultat dès qu'est établi le droit de l'entité d'en recevoir le paiement¹³¹;
- les profits et pertes de change sur les actifs financiers monétaires, qui sont comptabilisés au résultat;
- les pertes de valeur, qui sont comptabilisés au résultat. Les reprises de dépréciation sont aussi comptabilisées au résultat dans le cas d'un instrument de créances, mais pas dans le cas d'un instrument de capitaux propres.

Lorsqu'un actif financier disponible à la vente cesse d'être comptabilisé parce qu'il a été vendu ou déprécié, le montant cumulatif des profits et pertes sur cet actif comptabilisés antérieurement dans les autres éléments du résultat global est viré au résultat¹³². À titre d'exemple, disons qu'une entité acquiert pour 500 \$ un titre de capitaux propres dont la juste valeur est de 600 \$ à la date de clôture. Elle comptabilise un profit de 100 \$ dans les capitaux propres. Au cours de l'exercice suivant, l'entité vend le titre 550 \$. Elle comptabilise dans l'exercice où a lieu la vente un profit de 50 \$, soit la différence entre le produit de 550 \$ et le coût d'origine de 500 \$. Le profit de 50 \$ correspond également à la différence entre le produit de 550 \$ et la valeur comptable de 600 \$, donc une perte de 50 \$, contre laquelle est viré le profit de 100 \$ comptabilisé antérieurement dans les capitaux propres.

130 IAS 39.46 c).

131 IAS 18.30 c).

132 IAS 39.55 b), .67.

Exemple 3.6-11¹³³ — Titre de créance classé comme placement disponible à la vente

Le 1^{er} janvier 20X5, une entité achète 10 millions \$ en obligations de 5 ans, portant intérêts à 10 %, payables le 1^{er} juillet et le 1^{er} janvier de chaque année. Elle les paie 10 811 100 \$. La prime de 811 100 \$ est due au fait que le taux du marché sur des obligations comparables est de 8 %. Si on suppose que les coûts de transaction sont nuls, le taux d'intérêt effectif est de 8 %.

L'entité, dont la date de clôture est le 31 mars, classe les obligations dans les placements disponibles à la vente. Le 31 mars 20X5, le taux du marché est de 7,75 % sur des obligations dont l'échéance et le risque de crédit sont comparables. L'entité calcule la juste valeur de l'obligation à cette date en actualisant à 7,75 % les 10 versements semestriels de 500 000 \$ et le versement de principal de 10 000 000 \$ à l'échéance, ce qui donne 11 127 710 \$.

L'obligation étant classée comme disponible à la vente, elle sera évaluée à la juste valeur et les variations de la juste valeur seront comptabilisées en capitaux propres.

En date du 1^{er} janvier 20X5, l'entité enregistre la juste valeur de l'obligation, qui correspond à la contrepartie versée, soit 10 811 100 \$. L'écriture est la suivante :

	Dt	Ct
Au 1 ^{er} janvier 20X5	\$	\$
Placements disponibles à la vente	10 811 100	
Trésorerie		10 811 100

En date du 31 mars 20X5, l'entité enregistre un produit d'intérêts pour trois mois au taux effectif de 8 %, soit $10\,811\,100 \$ \times 8\% \times 3/12 = 216\,222 \$$. L'échéance du prochain coupon de 500 000 \$ étant le 1^{er} juillet 20X5, l'entité enregistre également six mois d'intérêts courus, soit 250 000 \$. L'écart de 33 778 \$ entre les intérêts courus et le produit d'intérêts comptabilisé au résultat représente l'amortissement de la prime. L'écriture est la suivante :

	Dt	Ct
Au 31 mars 20X5	\$	\$
Placements disponibles à la vente (intérêts courus)	250 000	
Placements disponibles à la vente (prime)		33 778
Produit d'intérêts		216 222

Le coût amorti de l'obligation au 31 mars 20X5 est donc de 10 777 322 \$ (10 811 100 \$ - 33 778 \$).

La juste valeur de l'obligation au 31 mars 20X5 est de 11 127 710 \$, ce qui comprend les intérêts courus de 250 000 \$. Le prix pied de coupon s'obtient en soustrayant les intérêts courus de la juste valeur, ce qui donne ici 10 877 710 \$.

La différence entre le prix pied de coupon et le coût amorti au 31 mars 20X5 constitue un profit :

	\$
Juste valeur de l'obligation au 31 mars 20X5 : prix pied de coupon	10 877 710
Coût amorti de l'obligation au 31 mars 20X5	10 777 322
Variation de la valeur : profit non réalisé	100 388

Les dividendes sur les instruments de capitaux propres sont comptabilisés au résultat dès qu'est établi le droit de l'entité d'en recevoir le paiement. Ce droit est établi lorsque l'émetteur de l'instrument déclare un dividende ou, dans le cas d'un titre coté, à la date de détachement du dividende (date ex-dividende). Normalement, à la date ex-dividende, le cours de l'action chute d'un montant égal au dividende (toutes choses étant égales par ailleurs). Dépendamment de la date ex-dividende (à laquelle le produit de dividende est constaté) et de la date de paiement du dividende (à laquelle la créance est réglée), la réalisation d'une partie de la juste valeur par le paiement du dividende touche à la fois le résultat et les capitaux propres.

Exemple 3.6-12¹³⁴ — Dividende sur placements disponibles à la vente

Une entité achète pour 20 000 \$ mille actions cotées. Elle les classe comme disponibles à la vente. Un dividende de 1,50 \$ par action est déclaré un peu avant le 31 décembre 20X5, date de clôture de l'entité. L'action se négocie dès lors ex-dividende. Le cours de l'action au 31 décembre 20X5 est de 21 \$. L'entité reçoit paiement du dividende le 6 janvier 20X6.

En date du 31 décembre 20X5, l'entité comptabilise au résultat le produit de dividende et aux capitaux propres le profit sur variation de la juste valeur des actions. Les écritures sont les suivantes :

	Dt	Ct
	\$	\$
Dividende à recevoir	1 500	
Produit de dividende : 1 000 à 1,50 \$		1 500
Actif financier disponible à la vente	1 000	
Capitaux propres : 1 000 à (21 - 20)		1 000

Le cours de l'action avant ajustement pour dividende aurait été de 22,50 \$, ce qui donne une variation de 2 500 \$ de la juste valeur. Toutefois, puisqu'une partie de ce montant (1 500 \$) correspond en réalité au dividende comptabilisé au résultat, seulement 1 000 \$ sont crédités aux capitaux propres.

Passifs financiers autres que les emprunts

Après leur comptabilisation initiale, la plupart des passifs financiers sont évalués au coût amorti à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif. Les dérivés et les passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat sont toutefois réévalués à leur juste valeur à chaque fin de la période financière et les variations de la juste valeur sont comptabilisées au résultat¹³⁵.

¹³⁴ PwC, *Understanding Financial Instruments — A guide to IAS 32, IAS 39 and IFRS 7*.

¹³⁵ IAS 39.47.

Évaluation des passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat

Dans le cas des passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat, la juste valeur est déterminée à chaque date de clôture. Les profits et pertes créés par la variation de la juste valeur des passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat sont comptabilisés en résultat immédiatement.

Évaluation de tous les autres passifs financiers

Tous les autres passifs financiers, dont les dettes d'exploitation, sont évalués au coût amorti. À l'émission d'un instrument d'emprunt, son coût amorti est habituellement égal au produit de l'émission, net des coûts de transaction. Ce montant est régularisé tout au long de la durée de vie du passif, de manière à ce que, à l'échéance, la valeur comptable corresponde à la somme remboursable.

Dans le cas des passifs à court terme ne portant pas intérêt, comme les comptes fournisseurs et les charges à payer, la valeur nominale, le produit d'émission et le coût amorti sont égaux. Dans le cas des passifs portant intérêt dont le solde remboursable à l'échéance est égal au produit d'émission et pour lesquels aucun coût de transaction significatif n'est engagé, la valeur nominale et le coût amorti sont égaux.

Le coût amorti d'un passif se calcule comme suit :

- a) la valeur comptable initiale (normalement le produit d'émission, net des coûts de transaction);
- b) plus l'intérêt calculé selon la méthode du taux effectif (voir ci-dessous);
- c) moins les versements effectués (intérêt et principal), le cas échéant.

Si l'instrument est émis à prime ou à escompte, ou si des coûts de transaction sont engagés pour l'émission, la prime, l'escompte ou les coûts de transaction sont amortis sur la durée de vie de l'instrument, selon la méthode du taux effectif. Cette méthode consiste à établir la charge d'intérêts en appliquant à la valeur comptable, à chaque date de clôture, le taux qui permet d'actualiser la série de versements de principal et d'intérêts de manière à obtenir exactement le montant initial du passif.

Emprunts et autres obligations portant intérêt

Qu'est-ce que les emprunts?

Les emprunts sont des sommes prêtées par des tiers. Ils comprennent les découverts bancaires, les soldes créditeurs intersociétés, les obligations convertibles, les obligations perpétuelles, les obligations non garanties et autres emprunts, ainsi que certaines actions privilégiées.

Selon les IFRS, les emprunts constituent un sous-ensemble des passifs financiers. Les IFRS font clairement la distinction entre un passif financier et un instrument de capitaux propres, bien que certains instruments financiers — qu'on appelle «instruments financiers composés» — aient des éléments des deux. Le principe suivi dans les IFRS est que le classement des instruments financiers repose sur la substance de l'accord contractuel plutôt que sur sa forme juridique¹³⁶. Un instrument est un passif s'il comporte une obligation contractuelle pour l'émetteur de remettre au porteur de la trésorerie ou un autre actif financier, ou d'échanger des instruments financiers avec le porteur selon des conditions potentiellement défavorables¹³⁷.

¹³⁶ IAS 32.15.

¹³⁷ IAS 32.11.

Or, de nombreux types d'actions privilégiées, notamment les actions privilégiées perpétuelles, n'offrent pas de latitude à l'émetteur quant au remboursement. Ce sont donc des passifs financiers. Ce serait le cas, par exemple, d'actions privilégiées dont le remboursement serait prévu à une date précise ou au gré du porteur et d'actions privilégiées perpétuelles dont l'émetteur ne pourrait pas se soustraire au paiement du dividende privilégié¹³⁸.

Évaluation initiale

Instrument d'emprunt émis à prime ou à escompte

La juste valeur d'un instrument d'emprunt au moment de sa comptabilisation initiale n'est pas nécessairement égale à sa valeur nominale. Ainsi, le taux d'intérêt nominal d'une obligation peut être plus élevé ou plus bas que le taux du marché. L'obligation est alors émise à prime ou à escompte. L'instrument d'emprunt étant comptabilisé initialement à sa juste valeur (son prix d'émission), la prime ou l'escompte se trouve inclus dans la valeur comptable initiale et est par la suite amorti selon la méthode du taux effectif sur la durée de vie de l'instrument. Cet amortissement fait partie de la charge d'intérêts¹³⁹.

Obligation coupon zéro

Une obligation coupon zéro est un titre obligataire pour lequel aucun intérêt périodique n'est versé. Le porteur tire un rendement de l'accroissement graduel de la valeur de l'obligation jusqu'au paiement de la valeur nominale à l'échéance. On appelle «décote» l'écart entre le produit d'émission de l'obligation et le montant du remboursement du principal à l'échéance. L'émission d'obligations coupon zéro peut être un moyen d'obtenir du financement sans avoir à assurer le service d'une dette.

Une obligation coupon zéro doit être comptabilisée initialement à sa juste valeur, qui est normalement le prix auquel est conclue la transaction (c'est-à-dire le produit de l'émission)¹⁴⁰.

Évaluation ultérieure

Après la comptabilisation initiale, une entité doit évaluer tous ses passifs financiers au coût amorti, sauf ceux de la catégorie juste valeur par le biais du compte de résultat¹⁴¹. Le coût amorti correspond au montant de l'évaluation initiale du passif, moins les versements, plus les intérêts calculés selon la méthode du taux effectif¹⁴². Autrement dit, le produit d'émission, net des coûts de transaction, est régularisé pendant la durée de vie de l'instrument, de manière à ce que la valeur comptable à l'échéance corresponde au remboursement du principal. Le montant des régularisations est établi selon la méthode du taux d'intérêt effectif¹⁴³.

138 IAS 32.AG25 et 26.

139 IAS 39.47.

140 IAS 39.AG64.

141 IAS 39.47.

142 IAS 39.9.

143 IAS 39.9.

Chapitre 4

ÉLÉMENTS DU RÉSULTAT

4.1 COMPTABILISATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

IAS 11

IAS 18

Conseil des normes comptables (CNC), *Comparaison des IFRS et des PCGR du Canada (au 31 mars 2007)*

www.pwc.com

QUOI DE NEUF?

- Les produits des activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue.
- La comptabilisation des produits des activités ordinaires ne nécessite pas qu'il y ait une preuve écrite ou en bonne et due forme d'un accord.
- Les IFRS ne comportent aucun commentaire spécifique :
 - sur la contrepartie reçue d'un fournisseur par le détaillant;
 - sur l'identification et la comptabilisation des différents éléments d'une transaction;
 - sur la comptabilisation des promotions ou des escomptes non monétaires octroyées aux clients;
 - sur les produits des activités ordinaires réalisés sur des transactions avec des parties liées;
 - sur la détermination du fait que l'entité soit un mandataire ou un mandant.
- Lorsque des dispositions contractuelles d'acceptation en bonne et due forme sont prises avec un client, il n'y a pas de critères déterminés à satisfaire pour comptabiliser les produits des activités ordinaires. Selon les PCGR canadiens, le CPN-141 définit quelques critères pour déterminer si un produit doit être comptabilisé.

QUOI DE NEUF? (suite)

- Lorsqu'un contrat de services comporte une opération spécifique beaucoup plus importante que toute autre, les produits sont comptabilisés uniquement après que cette opération a été exécutée.
- Les commentaires d'IAS 18 mentionnent les produits tirés de ventes à livrer qui peuvent être comptabilisés en fonction de critères déterminés qui diffèrent de ceux imposés par les PCGR canadiens.
- Les IFRS comportent une norme comptable spécifique pour les contrats de construction, à savoir IAS 11, qui énonce ce qui suit :
 - La méthode de l'achèvement de l'activité du contrat n'est pas permise lorsqu'on ne peut faire d'estimations fiables du pourcentage d'avancement du contrat.
 - Il existe des commentaires spécifiques sur les circonstances où des contrats de construction multiples doivent être combinés et comptabilisés en tant que contrat unique, ou lorsqu'un contrat unique doit être divisé et comptabilisé comme des contrats multiples.
 - Toute pénalité pour livraison tardive à l'égard d'un contrat de construction est comptabilisée comme une réduction des produits du contrat de construction.
 - Les modifications aux produits d'un contrat sont comptabilisées lorsqu'elles sont probables et peuvent être évaluées de façon fiable.

Objectif

Les produits des activités ordinaires sont définis dans le Cadre comme des «accroissements des avantages économiques intervenus au cours de la période comptable sous forme d'entrées ou d'augmentations de la valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à un accroissement des capitaux propres, autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres». Les produits regroupent à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires sont les produits réalisés dans le cours des activités ordinaires d'une entité, alors que les profits regroupent les éléments tels que les ajustements à la juste valeur des actifs financiers et non financiers.

L'objectif de la norme est de prescrire le traitement comptable des produits résultant de certains types de transactions et d'événements.

La question fondamentale est celle du fait générateur de la comptabilisation des produits des activités ordinaires. En général, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité;
- ces avantages peuvent être évalués de façon fiable; et
- les coûts (à la fois ceux déjà engagés et les coûts futurs prévus) sont identifiés et peuvent être évalués de façon fiable.

Définitions

IAS 18.7 énonce ce qui suit :

Les **produits des activités ordinaires** sont des entrées brutes d'avantages économiques intervenues au cours de la période dans le cadre des activités ordinaires de l'entité lorsque ces entrées contribuent à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.

La **juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Évaluation des produits des activités ordinaires

Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.

Le montant des produits des activités ordinaires provenant d'une transaction est en général déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entité. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie et le montant des produits des activités ordinaires est le montant de l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçu ou à recevoir en raison de la valeur temps de l'argent.

Exemple 4.1.1 — Composante intérêts

ABC vend des biens à Karma pour 14 000 \$ et elle accorde à Karma une période de crédit de 6 mois. Le prix normal au comptant pour ces mêmes biens est de 12 500 \$ avec une période de crédit de 3 semaines ou avec une remise de 500 \$ pour une livraison au comptant. De quelle façon ABC devrait-elle évaluer le produit provenant de la transaction avec Karma?

Solution

ABC finance Karma pour une période de 6 mois. La contrepartie normale au comptant serait de 12 000 \$ (12 500 \$ - 500 \$). Par conséquent, le produit doit être comptabilisé au montant de 12 000 \$. La différence entre 14 000 \$ et 12 000 \$ doit être comptabilisée comme produit d'intérêts sur la période de 6 mois.

Prestation de services (contrat de services)

Les contrats de services sont généralement comptabilisés de la même façon que les contrats de construction visés par IAS 11, *Contrats de construction*. Les produits des activités ordinaires associés à la transaction doivent être comptabilisés en fonction du degré d'avancement de la transaction à la fin de la période financière¹.

Toutefois, IAS 18.26 prescrit que lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.

¹ IAS 18.20.

IAS 18.27 précise que, au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts de transaction qui ont été engagés. En conséquence, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des coûts recouvrables². Cette façon de faire est appelée «méthode du profit zéro»³.

Lorsque des services sont fournis au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations au cours d'une période donnée, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement⁴. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit des activités ordinaires est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.

La vente de biens peut se distinguer d'une vente de services effectuée dans le cadre de contrats de construction et d'autres contrats. Dans les contrats de services et les contrats de construction, l'exécution par le vendeur n'est pas immédiate. Elle se fait souvent sur plusieurs périodes. Il faut par conséquent tenir compte de considérations différentes pour comptabiliser les produits des activités ordinaires. Les contrats de vente de biens peuvent être combinés avec les contrats de services.

Les contrats comportant des composantes multiples doivent généralement être divisés en fonction de leurs parties constituantes et chaque partie comptabilisée séparément, à moins que l'incidence commerciale de chaque transaction ne puisse être comprise sans considérer les composantes séparées comme une transaction unique. Il faut faire preuve de beaucoup de jugement pour déterminer si des contrats doivent être comptabilisés comme des contrats uniques ou multiples. Pour ce faire, il faut analyser les transactions en fonction de leur substance économique afin de déterminer si elles doivent être regroupées ou divisées aux fins de la comptabilisation des produits des activités ordinaires.

Prestation de services effectuée sur plus d'une période

La comptabilisation du produit des activités ordinaires provenant de contrats de services et de contrats de construction dont la prestation est effectuée sur qui sont fournis sur une période couvrant plusieurs périodes comptables est plus complexe et elle nécessite des estimations. Une entité doit être en mesure d'estimer de façon fiable le degré d'avancement du contrat et les coûts qui y sont associés⁵.

Le produit des activités ordinaires est comptabilisé en fonction du degré, ou du pourcentage, d'avancement du contrat⁶. La méthode appliquée pour déterminer le degré d'avancement dépend de la nature du contrat.

Contrats de construction

IAS 11.3 définit les termes suivants :

Un *contrat de construction* est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.

Un *contrat à forfait* est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.

2 IAS 11.32; IAS 18.26.

3 www.pwc.com.

4 IAS 18.25.

5 IAS 11.24c).

6 IAS 18.20.

Un *contrat en régie* est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.

Le produit des activités ordinaires d'un contrat en régie est comptabilisé lorsque les exigences générales pour la comptabilisation du produit des activités ordinaires sont satisfaites. En plus des critères généraux de comptabilisation du produit des activités ordinaires, les critères suivants doivent être satisfaits pour les contrats de construction à forfait :

- le résultat du contrat peut être estimé de façon fiable; et
- le degré d'avancement du contrat peut être évalué de façon fiable.

Une fois que les critères de comptabilisation sont satisfaits, les deux types de contrats de construction sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement du contrat. La méthode de l'achèvement du contrat n'est pas autorisée. Tous les coûts engagés ou les contreparties reçues au-delà du degré d'avancement sont généralement différés⁷.

Regroupement et division des contrats de construction

IAS 11.8 et 11.9 font une distinction entre un contrat unique avec des composantes multiples et un groupe de contrats qui doivent être regroupés et comptabilisés comme un contrat unique.

Division : IAS 11.8

Les composantes d'un contrat sont comptabilisées comme des contrats distincts lorsque chaque composante est autonome et que la totalité des critères suivants sont satisfaits :

- des propositions distinctes ont été soumises pour chaque composante;
- chaque composante a fait l'objet d'une négociation séparée et chacune d'elles peut être acceptée ou rejetée; et
- les coûts et les produits de chaque composante peuvent être identifiés.

Regroupement : IAS 11.9

Un ensemble de contrats (qu'ils soient passés avec un seul client ou avec des clients différents) doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque chaque contrat n'est pas autonome et que :

- cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global;
- les contrats font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale; et
- les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire au choix du client. Selon IAS 11.10, la construction d'un actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :

- soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial;
- soit le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.

⁷ *KPMG's Insights to IFRS*, 4^e édition; © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

Produits du contrat

Les produits du contrat comprennent le montant initial des produits convenu entre les parties ainsi que les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits et où elles peuvent être évaluées de façon fiable.

La norme prescrit que ce type de produits doit être mesuré à la *juste valeur* de la contrepartie reçue ou à recevoir. Dans ce contexte, la «juste valeur» semble se reporter au processus suivant lequel la contrepartie est révisée à mesure que des événements se produisent et que les incertitudes sont résolues.

Parmi les exemples de situations qui donneraient lieu à la révision des contreparties reçues, mentionnons des augmentations des produits fixés dans le cadre un contrat à forfait en raison de clauses de révision de prix; un contrat impliquant un prix fixe par unité de production alors que le nombre d'unités s'accroît; et les contrats impliquant des *clauses de pénalité qui peuvent diminuer le montant des produits du contrat*.

Pénalité

Toute pénalité imposée en raison de retards pris dans l'exécution du contrat engendre une réduction du produit du contrat⁸ plutôt qu'une provision ou un passif éventuel.

Contrats comportant des éléments multiples

Dans certains secteurs d'activité, les entités rassemblent souvent la vente d'un certain nombre de biens et de services en un seul contrat. Un exemple est la fourniture de logiciels, d'installation d'équipement informatique et de soutien technique après-vente par une entreprise de TI. Un contrat comprend des éléments séparés si les éléments liés au produit ou au service donnent lieu à un processus distinct de génération du profit.

En général, un contrat comportant des éléments multiples doit être séparé en ses diverses composantes et chacune d'elles doit être comptabilisée séparément, à moins que l'incidence commerciale de chaque transaction ne puisse être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout⁹. Le prix total du contrat doit être entre tous les éléments. La répartition doit se faire au prorata de la juste valeur des éléments individuels. Toute remise accordée dans le cadre d'un contrat comportant des éléments multiples doit par conséquent être répartie au prorata de chaque élément.

Lorsque l'exécution d'un élément du contrat est étroitement liée à l'exécution d'un autre élément, il est plus approprié de traiter les deux éléments comme un contrat unique. Deux éléments sont étroitement liés si l'incidence commerciale d'un élément ne peut en être comprise sans faire référence aux deux éléments comme un seul. Par conséquent, les conditions de chaque contrat composé d'éléments multiples doivent être considérées attentivement pour s'assurer que le traitement approprié est appliqué¹⁰. La méthode du pourcentage d'avancement doit être appliquée séparément à chaque élément individuel d'un contrat comportant des éléments multiples, dans la mesure où les critères normaux de comptabilisation suivant la méthode du pourcentage d'avancement sont satisfaits.

Honoraires pour services financiers

Les honoraires pour services financiers ne sont pas toujours comptabilisés dans les produits tirés de services. Les commissions d'octroi de prêt et les commissions d'engagement

8 IAS 11.12c).

9 IAS 11.8; IAS 18.13.

10 IAS 18.13.

relatives à un engagement de prêt qui n'entre pas dans le champ d'application d'IAS 39 se rattachent à la détention permanente de l'instrument financier. Ils sont traités comme un ajustement du taux d'intérêt effectif. Les honoraires facturés pour le service d'un prêt doivent être comptabilisés à mesure que les services sont fournis, alors que les honoraires liés à un acte spécifique, comme les honoraires de syndication de prêt, doivent être comptabilisés une fois que les services ont été fournis, à la condition que l'entité ne conserve aucune partie de l'offre de prêt pour elle-même¹¹.

4.2 EXAMEN D'ASPECTS PARTICULIERS DE LA COMPTABILISATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

IAS 18

Selon IAS 18, les *trois* principales sources de produits sont les suivantes :

La vente de biens, qui comprend ce qui suit :

- Ventes à livrer *
- Marchandises livrées sous conditions*
- Ventes à crédit payables d'avance*
- Commandes pour lesquelles le paiement est reçu avant la livraison
- Ventes sous condition de rachat*
- Ventes à des intermédiaires
- Abonnements*
- Ventes à tempérament
- Ventes de biens immobiliers*

La prestation de services, qui comprend ce qui suit :

- Honoraires d'installation*
- Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit
- Commissions de publicité*
- Commissions d'agent d'assurance*
- Honoraires pour services financiers
- Droits d'entrée
- Droits de scolarité
- Redevances de franchisage*
- Redevances de développement d'un logiciel personnalisé

Les intérêts, redevances et dividendes :

- Droits de licence et redevances*

¹¹ Paragraphe 14 de l'annexe d'IAS 18; site Web de PwC.

L'annexe d'IAS 18 fournit quelques exemples relatifs aux sujets mentionnés ci-dessus, sous réserve que la législation des différents pays peut avoir pour conséquence qu'il sera satisfait aux critères de comptabilisation dans la présente norme à des moments différents. En particulier, la loi peut déterminer le moment où l'entité transfère les risques et les avantages importants inhérents à la propriété.

Dans le texte qui suit, nous présentons quelques exemples extraits de l'Annexe A. Nous avons choisi ceux qui portent sur des critères spécifiques de niveau intermédiaire (indiqués par un * ci-dessus). Nous invitons le lecteur à lire attentivement les exemples de l'annexe qui ne sont pas présentés dans cette section. En outre, nous rappelons au lecteur que l'annexe ne fait pas partie d'IAS 18 et que, par conséquent, ne fait pas autorité.

Vente de biens

Ventes à livrer

Le terme *ventes à livrer* est utilisé pour décrire une transaction dans laquelle la livraison est reportée à la demande de l'acheteur, celui-ci acceptant toutefois que la propriété lui soit transférée et que les biens lui soient facturés.

Selon les commentaires fournis à l'annexe d'IAS 18, le produit des activités ordinaires est comptabilisé au moment où le titre de propriété est transféré à l'acheteur, à condition :

- a) qu'il soit probable que la livraison sera faite;
- b) que le bien soit disponible, identifié et prêt à être livré à l'acheteur au moment où la vente est comptabilisée;
- c) que l'acheteur reconnaisse spécifiquement les instructions de livraison différée; et
- d) que les conditions habituelles de paiement soient applicables.

Aucun produit des activités ordinaires n'est comptabilisé lorsqu'il y a simplement intention d'acheter ou de fabriquer ces marchandises à temps pour la livraison¹².

IAS 18 ne fait clairement référence à aucun calendrier ou date de livraison.

Marchandises livrées sous conditions

L'annexe d'IAS 18 identifie quatre situations où les marchandises sont livrées sous conditions :

a) Installation et inspection

Le produit des activités ordinaires est normalement comptabilisé lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection sont terminées. Toutefois, le produit des activités ordinaires est comptabilisé immédiatement au moment de l'acceptation de la livraison par l'acheteur lorsque :

- i) l'installation est par nature simple, par exemple l'installation d'un poste de télévision vérifié à l'usine qui impose seulement le déballage et le raccordement de la prise de courant et de l'antenne; ou bien
- ii) l'inspection n'a pour but que la détermination finale des prix contractuels, par exemple, l'expédition de minerai de fer, de sucre ou de soja.

b) Sous réserve d'acceptation lorsque l'acheteur a négocié un droit de retour limité

Lorsqu'il y a une incertitude sur la possibilité de retour, le produit des activités ordinaires est comptabilisé lorsque l'expédition a été formellement acceptée par

¹² Paragraphe 1 de l'annexe d'IAS 18.

l'acheteur ou que les biens ont été livrés et que le délai imparti pour les refuser est écoulé.

c) Ventes en consignation, dans le cadre desquelles le destinataire (l'acheteur) s'engage de vendre les biens au nom de l'expéditeur (le vendeur)

Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé par l'expéditeur que lorsque les biens sont vendus par le destinataire à une tierce personne.

d) Ventes contre remboursement

Le produit des activités ordinaires est comptabilisé lorsque la livraison est effectuée et que le vendeur ou son agent a reçu la trésorerie.

L'extrait suivant des états financiers de Sandvik illustre une méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires qui rend compte de certaines de ces exigences :

Exemple 4.2.1 — Méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Extrait : Sandvik AB (2006)

Méthodes comptables [Extrait]

Produits des activités ordinaires [Extrait]

Produits tirés de la vente et des services [Extrait]

Les produits tirés de la vente de biens sont comptabilisés en résultat lorsque les risques et avantages importants inhérents à la propriété sont transférés à l'acheteur, c.-à-d. habituellement à la livraison. Si le produit doit être installé chez l'acheteur et que l'installation représente une part significative du contrat, les produits sont comptabilisés à l'achèvement de l'installation. Les engagements de rachat peuvent faire en sorte que les produits tirés de la vente ne puissent pas être comptabilisés si les modalités de l'accord conclu avec le client sont telles que, dans les faits, le client ne fait que louer le produit pendant une certaine période.

Ventes à crédit payables d'avance

L'expression «ventes à crédit payables d'avance» désigne les cas où les biens sont livrés lorsque l'acheteur acquitte le versement final au terme d'une série de versements. Une telle situation se rencontre fréquemment dans le secteur du commerce au détail, dont celui des vêtements et des appareils ménagers. Le produit des activités ordinaires provenant de telles ventes est comptabilisé lorsque les biens sont livrés.

Toutefois, le paragraphe 3 de l'annexe d'IAS 18 précise que lorsque l'expérience indique que la plupart des ventes sont menées à terme, le produit des activités ordinaires peut être comptabilisé lorsqu'un acompte important est reçu et que les biens sont disponibles, identifiés et prêts à être livrés à l'acheteur.

Ventes sous conditions de rachat

Les ventes sous conditions de rachat peuvent prendre diverses formes : le vendeur s'engage simultanément à racheter les mêmes biens à une date ultérieure, le vendeur dispose d'une option de rachat, ou l'acheteur dispose d'une option pour exiger le rachat des biens par le vendeur.

Pour un contrat de vente et de rachat d'un actif autre qu'un actif financier, les termes d'un tel accord doivent être analysés afin de déterminer si, en substance, le vendeur a bien transféré à l'acheteur les risques et avantages inhérents à la propriété et le produit des

activités ordinaires est comptabilisé en conséquence. Lorsque le vendeur a conservé les risques et avantages inhérents à la propriété, même si le titre juridique a été transféré, la transaction constitue un accord de financement et ne génère pas de produits des activités ordinaires. Pour un contrat de vente et de rachat d'un actif financier, IAS 39 s'applique.

Abonnements à des publications

En général, les abonnements à des publications sont payés d'avance et ils ne sont pas remboursables. Néanmoins, comme les publications sont à produire et à livrer aux abonnés, le produit provenant des abonnements ne peut être considéré comme réalisé tant qu'il n'y a pas eu de production et de livraison. C'est l'approche adoptée par IAS 18, qui impose que, lorsque les éléments concernés sont de valeur semblable d'une période à l'autre, le produit soit comptabilisé sur une base linéaire sur la période durant laquelle les éléments sont expédiés. Lorsque la valeur des éléments varie d'une période à l'autre, le produit des activités ordinaires est comptabilisé au prorata de la valeur des ventes des éléments expédiés par rapport à la valeur totale des ventes couvertes par l'abonnement.

Exemple 4.2.2 — Méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Reed Elsevier fournit les informations suivantes sur sa méthode de comptabilisation des produits d'abonnements :

Extrait : Reed Elsevier (2006)

États financiers cumulés [Extrait]

Méthodes comptables [Extrait]

Produits des activités ordinaires

Les produits des activités ordinaires représentent la valeur facturée des ventes, diminuée des retours prévus sur les opérations exécutées, compte non tenu des taxes de vente et des ventes entre les entreprises cumulées.

La comptabilisation des produits relatifs aux diverses catégories de chiffre d'affaires est effectuée de la façon suivante : abonnements — à la livraison périodique des produits visés par l'abonnement ou de façon proportionnelle sur la durée des abonnements lorsque l'exécution n'est pas mesurée en fonction des livraisons; produits hors abonnement — à la livraison; publicité — à la publication ou sur la période d'affichage en ligne; expositions — à la survenance de l'exposition; contrats de tests éducatifs — sur la durée du contrat selon le pourcentage d'achèvement en regard des jalons du contrat.

Lorsqu'une vente compte deux ou plusieurs composantes indépendantes, les produits sont comptabilisés pour chacune des composantes lorsqu'elles sont exécutées, en fonction de leur valeur relative attribuée.

Ventes de biens immobiliers

Les critères de comptabilisation du produit de la vente de biens immobiliers imposés par IAS 18 gravitent essentiellement autour du transfert des risques et avantages importants inhérents à la propriété.

Même si IAS 18 énonce que dans la plupart des cas le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncident avec le transfert du titre de propriété, il reconnaît que le titre de propriété peut être transféré à un moment différent.

Par conséquent, il faut appliquer les principes généraux de comptabilisation des produits des activités ordinaires pour déterminer le moment où la vente de biens immobiliers doit être comptabilisée en résultat.

Dans le processus de génération du profit, deux événements importants peuvent être considérés, selon les circonstances de la vente, comme des événements déclencheurs de la comptabilisation. Le premier est la signature du contrat, à savoir le moment où le vendeur et l'acheteur deviennent liés par un contrat de vente exécutoire. Le second événement déclencheur de la comptabilisation est l'exécution du contrat.

Même si le titre de propriété et les avantages inhérents à la propriété ne sont pas transférés tant que le contrat n'est pas exécuté et que le transfert n'est pas publié, *il est probable que le processus de génération du produit des activités ordinaires est suffisamment achevé pour permettre la comptabilisation au moment de la signature du contrat*. Cela s'explique par le fait que, à ce moment, le prix de vente est établi, que l'on s'est assuré de la totalité des charges et qu'il n'y a plus d'incertitudes importantes. Si toutefois, au moment de la signature du contrat, il existe des doutes sur la réalisation de la vente, la comptabilisation devrait se faire à la réception du produit de la vente, lors de l'exécution du contrat.

En pratique, les faits démontrent que certaines sociétés retardent la comptabilisation du profit jusqu'à l'exécution du contrat, alors que d'autres comptabilisent le profit avant l'exécution, lorsque les risques et avantages importants sont transférés à l'acheteur. Les extraits suivants illustrent ces deux approches :

Exemple 4.2.3 – Méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Extrait : Mapeley Limited (2006)

Notes afférentes aux états financiers consolidés [Extrait]

2.2 Résumé des principales méthodes comptables [Extrait]

Produits des activités ordinaires [Extrait]

Produits tirés de la négociation de biens immobiliers

Les produits tirés de la négociation de biens immobiliers se composent du produit de la vente de biens immobiliers détenus à des fins de négociation. Les ventes sont comptabilisées à l'exécution des contrats de vente.

Exemple 4.2.4 – Méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Extrait : Liberty International (2006)

Principales méthodes comptables – groupe et société [Extrait]

Comptabilisation des produits des activités ordinaires [Extrait]

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens immobiliers sont comptabilisés lorsque les risques et avantages importants inhérents à la propriété sont transférés à l'acheteur. Ce transfert survient habituellement lors de la signature des contrats, à moins que des conditions doivent être remplies. En pareils cas, les produits sont comptabilisés lorsque ces conditions sont remplies.

Les deux approches sont actuellement acceptables. Ce point de vue est confirmé dans l'analyse fournie à l'annexe d'IAS 18, dans laquelle il est indiqué que, dans le cas de ventes de biens immobiliers, le produit des activités ordinaires est normalement comptabilisé lorsque le titre de propriété est transféré à l'acheteur. on y reconnaît qu'il peut être approprié de comptabiliser le produit avant que le titre de propriété ne soit transféré à l'acheteur si le vendeur n'est plus tenu d'exécuter des actes importants en vertu du contrat.

La contrepartie à recevoir à la vente d'un bien immobilier est comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le paiement est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au montant équivalent au prix au comptant. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le montant équivalent au prix au comptant est comptabilisée en produit d'intérêts conformément à IAS 18, et rend compte du taux de rendement effectif du montant à recevoir.

Prestation de services

Honoraires d'installation

Les honoraires d'installation sont comptabilisés en produits des activités ordinaires par référence au degré d'avancement de l'installation. S'ils sont accessoires à la vente d'un produit, ils sont comptabilisés au moment où les biens sont vendus. Toutefois, il faut souligner que dans certaines circonstances où les honoraires d'installation sont associés à un contrat de services à rendre, il peut être plus approprié de différer ces honoraires et de les comptabiliser sur la période au cours de laquelle les services sont rendus ou en fonction de la durée moyenne prévue de la relation client, selon les circonstances.

Produits de publicité

L'annexe d'IAS 18 adopte l'exécution du service comme événement déclencheur de la comptabilisation des produits des activités ordinaires résultant de la prestation de services de publicité. Par conséquent, les commissions aux médias sont comptabilisées lorsque l'annonce ou la publicité correspondante est diffusée dans le public. Les commissions de production sont comptabilisées par référence au degré d'avancement du projet.

Exemple 4.2.5 – Méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Les produits des activités ordinaires de la société allemande de télédiffusion ProSiebenSat.1 proviennent principalement de la vente de temps de publicité à la télévision. Les informations fournies sur la méthode comptable du groupe sont les suivantes :

Extrait : ProSiebenSat.1 Media AG (2006)

Notes afférentes aux états financiers consolidés de 2006 de ProSiebenSat.1 Group [Extrait]

[6] Méthodes comptables

Comptabilisation des produits des activités ordinaires [Extrait]

Les produits des activités ordinaires de ProSiebenSat.1 Group se composent principalement de produits de publicité tirés de la vente de plages publicitaires à la télévision. Les produits de publicité sont présentés déduction faite des escomptes de caisse, des commissions des agences, des escomptes de volume et de la taxe sur la valeur ajoutée. Outre les produits de publicité, les autres produits comprennent les produits tirés des ententes de troc média, des appels générés par la télévision transactionnelle, de la commercialisation des droits et d'autres services de marchandisage, des activités de télévision payante, de la vente d'articles du Club, des services liés aux nouveaux médias (y compris le télétexte, Internet, la téléphonie mobile et les services téléphoniques à valeur ajoutée) ainsi que de la vente de droits de diffusion et droits de diffusion accessoires.

Les produits sont considérés réalisés lorsque les principaux risques et avantages inhérents à la propriété sont transférés à l'acheteur, que le montant des produits peut être déterminé de façon fiable, que l'avantage économique découlant de la vente est suffisamment probable, que les coûts associés à la vente peuvent être déterminés de façon fiable et que la société vendeuse n'a ni le pouvoir de décider de la façon de disposer des éléments vendus (pouvoir habituellement associé à la propriété) ni un pouvoir durable de disposition sur les éléments. Plus précisément, les produits de publicité télévisuelle sont considérés réalisés lorsque les annonces publicitaires sont diffusées. Les produits tirés de la vente de licences de marchandisage sont comptabilisés selon le montant garanti convenu à la création de la licence pour le client. Les produits tirés de la vente d'actifs de diffusion et de droits de diffusion accessoires sont considérés réalisés au début de la durée de la licence concédée à l'acheteur des droits et lorsque du matériel prêt à diffuser est livré à l'acheteur.

Commissions d'agents d'assurance

L'événement déclencheur de la comptabilisation des commissions d'agents d'assurance est la date effective d'entrée en vigueur de la police d'assurance. L'annexe d'IAS 18 précise que les commissions d'agents d'assurance reçues ou à recevoir qui n'imposent pas à l'agent de rendre d'autres services sont comptabilisées en produits des activités ordinaires par l'agent à la date effective d'entrée en vigueur ou du renouvellement de la police d'assurance. Toutefois, lorsqu'il est probable que l'agent devra rendre d'autres services pendant la durée de validité de la police d'assurance, la commission, ou un pourcentage de celle-ci, est différée et comptabilisée en produit des activités ordinaires sur la durée de validité de la police d'assurance.

Redevances de franchisage

Les contrats de franchisage qui constituent la base de la relation entre le franchiseur et le franchisé peuvent varier considérablement en complexité et dans l'étendue des différents droits, devoirs et obligations conférés. C'est pour cette raison qu'il n'existe aucune formule standard s'appliquant à la totalité des redevances de franchisage. Par conséquent, seule une compréhension approfondie du contrat de franchisage permettra de connaître la substance d'un contrat particulier et de pouvoir déterminer le traitement comptable le plus approprié. *Quoi qu'il en soit*, les situations suivantes sont les plus courantes et les plus susceptibles de se retrouver dans tout contrat de franchisage et d'être pertinentes pour la présentation des produits de redevances de franchisage :

- 1) Droits transférés du franchiseur au franchisé : Le contrat donne au franchisé le droit d'utiliser la marque commerciale, les processus et l'expertise du franchiseur pour une période de temps spécifiée ou à perpétuité.
- 2) Montant et conditions de paiement des redevances initiales : Le paiement des redevances initiales (le cas échéant) peut être exigible en totalité ou en partie en trésorerie, et les redevances peuvent être payables immédiatement, sur une période de temps spécifiée ou lorsque certaines obligations sont remplies par le franchiseur.
- 3) Montant et conditions de paiement de redevances continues : Le franchisé est normalement tenu de payer des redevances continues au franchiseur, habituellement en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires brut.
- 4) Fourniture de services initiaux et continus par le franchiseur : Le franchiseur s'engage habituellement à fournir une variété de services et de conseils au franchisé, tels que :
 - le choix du site;
 - la fourniture de matériel et d'actifs corporels - Ces derniers peuvent être achetés par le franchisé, loués du franchiseur ou loués d'un tiers (probablement avec garantie des créances locatives par le franchiseur);
 - la publicité;
 - la formation du personnel du franchisé;
 - l'inspection, les tests et les autres programmes de contrôle de la qualité; et
 - les services de tenue des comptes.
- 5) Acquisition de matériel, de stock et de fournitures : Le franchisé peut être tenu d'acheter ces éléments auprès du franchiseur ou auprès de fournisseurs désignés. Certains franchiseurs fabriquent les produits destinés à la vente à des franchisés, alors que d'autres agissent comme grossistes.

L'annexe d'IAS 18 comporte une vaste analyse de l'encaissement des redevances de franchisage, dans laquelle il est précisé qu'elles «sont comptabilisées en produits des activités ordinaires sur une base reflétant l'objet pour lequel elles sont facturées». La norme énonce que les méthodes suivantes sont appropriées pour la comptabilisation des redevances de franchisage :

A : Fournitures de matériel et d'autres actifs corporels

Leur montant, basé sur la juste valeur des actifs vendus, est comptabilisé en produits des activités ordinaires au moment où les éléments sont livrés ou le titre de propriété transmis.

B : Fourniture de services initiaux et futurs

Qu'elles fassent partie des commissions initiales ou qu'elles constituent des redevances séparées, les redevances pour la fourniture de services continus sont comptabilisées en produits des activités ordinaires au fur et à mesure de la fourniture des services. Lorsque les redevances séparées ne couvrent pas le coût des services continus plus une marge raisonnable, une partie de la redevance initiale, suffisante pour couvrir les coûts des services continus et offrir un résultat raisonnable sur ces services, est différée et comptabilisée en produits des activités ordinaires à mesure que les services sont fournis.

C : Redevances de franchise continue

Les redevances facturées en contrepartie de l'utilisation de droits continus concédés en vertu du contrat ou des autres services fournis durant la période couverte par le contrat, sont comptabilisées en produits des activités ordinaires au fur et à mesure de la fourniture des services ou de l'utilisation des droits.

D : Transactions de mandat

Des transactions peuvent avoir lieu entre le franchiseur et le franchisé qui, en substance, font que le franchiseur agit comme mandataire du franchisé. Par exemple, le franchiseur peut commander des fournitures et organiser leur livraison au franchisé sans bénéfice. De telles transactions ne génèrent pas de produits des activités ordinaires.

Sommaire des redevances initiales de franchisage

En résumé, nous proposons l'application des principes de base suivants pour la comptabilisation des redevances initiales de franchisage :

- a) Il est nécessaire de séparer les redevances en leurs diverses composantes (p. ex., les redevances pour les droits de franchise, les redevances pour la fourniture de services initiaux par le franchiseur, la juste valeur des actifs corporels vendus, etc.) Cette division est nécessaire parce que les composantes individuelles peuvent être comptabilisées à différentes étapes : la partie liée aux droits de franchise peut être comptabilisée en totalité immédiatement, ou une partie peut devoir être différée (voir b) ci-dessous); les redevances pour la fourniture de services initiaux ne doivent être comptabilisées que lorsque les services ont été «en substance exécutés» (il est peu probable que le service soit en substance exécuté avant que le franchisé ait ouvert son commerce); et la partie des redevances associée à des actifs corporels peut être comptabilisée lorsque le titre de propriété a été transféré.
- b) On doit déterminer si les redevances de franchise continue sont suffisantes pour couvrir le coût des services continus à fournir par le franchiseur, plus une marge raisonnable. Si ce n'est pas le cas, une partie des redevances pour la fourniture des services initiaux doit être différée et amortie sur la période couverte par la franchise.
- c) Si les redevances initiales sont recouvrables sur une longue période et qu'il existe une incertitude importante quant à leur recouvrement ultime, les redevances sont comptabilisées à mesure que les versements en trésorerie sont reçus.
- d) Advenant que le franchiseur ait l'option de racheter le contrat de franchise et que la probabilité que cette option soit exercée est élevée, le produit des redevances initiales doit être différé et crédité au coût du placement au moment du rachat.

Intérêts, redevances et dividendes — Encaissements d'avances de redevances/droits de licence

L'annexe d'IAS 18 fournit des commentaires généraux sur les droits de licence et redevances selon lesquels «les droits de licence et redevances payés pour l'utilisation d'actifs d'une entité (tels que marques, brevets, logiciels, droits de reproduction musicale, bande maître et films cinématographiques) sont normalement comptabilisés selon la substance du contrat. Dans la pratique, cette comptabilisation peut s'effectuer sur une base linéaire sur la durée du contrat, par exemple, lorsque le bénéficiaire de la licence a le droit d'utiliser une certaine technologie pour une période déterminée.»

Par conséquent, dans des circonstances normales, le traitement comptable des encaissements anticipés de redevances et droits de licence est simple : selon la méthode de la comptabilité d'engagement, les encaissements anticipés doivent être traités comme des produits comptabilisés d'avance au moment où ils sont reçus et être comptabilisés en résultat une fois qu'ils sont gagnés selon les conditions du contrat de redevances/licence.

Exemple 4.2.6 — Méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Bayer fournit un exemple d'une telle méthode :

Extrait : Bayer AG (2006)

Notes [Extrait]

5. Méthodes comptables cruciales [Extrait]

Chiffre d'affaires net [Extrait]

Une partie des produits de Bayer Group provient de conventions de licences aux termes desquelles des tiers se voient conférer des droits à certains de nos produits et technologies. Les paiements initiaux et autres paiements non remboursables similaires reçus aux termes de ces ententes sont comptabilisés à titre d'autres passifs et sont comptabilisés en résultat sur la durée estimative d'exécution prévue dans la convention. Les paiements d'étape liés à l'atteinte d'un jalon technique ou réglementaire significatif et fondamental dans le processus de recherche et de développement, selon des ententes de collaboration, sont comptabilisés en résultat lors de l'atteinte du jalon en question. Des produits sont également tirés des collaborations et des accords de promotion conjointe relatives à la recherche et au développement. Ces accords peuvent renfermer plusieurs composantes et diverses modalités relatives aux contreparties, telles que les paiements initiaux, les paiements d'étape et les paiements similaires, ce qui les rend complexes et nécessite que la direction effectue des analyses importantes pour séparer les composantes de produits et les comptabiliser aux dates qui conviennent. Ce processus peut devoir être exécuté en partie à l'aide d'hypothèses.

Dans certains secteurs d'activité, les modalités du contrat sont libellées de façon à ce que les avances comprennent un certain nombre de composantes qui imposent des *traitements comptables différents*. Par exemple, dans le secteur du disque et de la musique, une maison de disques conclura normalement une entente contractuelle avec un artiste ou une maison de production en vue de la livraison d'un certain nombre de bandes maîtres au cours d'une période déterminée. Les albums sont alors fabriqués et livrés aux détaillants pour être vendus aux clients. L'artiste sera rémunéré au moyen d'une participation aux ventes de la maison de disques et de droits de licence (c.-à-d.,

de redevances), quoiqu'il puisse également recevoir des redevances fixes non remboursables au moment de la livraison des bandes maîtres à la maison de disques. Voir l'exemple 4.2.7 ci-dessous.

Exemple 4.2.7 — Comptabilisation des produits des activités ordinaires par des concédants de licence dans le secteur du disque et de la musique

Pour chaque bande maître livrée par le groupe pop THRAG, celui-ci (dont les activités sont exercées par l'intermédiaire d'une société de services) reçoit un montant de 1 000 000 \$ qui se compose des éléments suivants :

- un paiement non remboursable et non récupérable de 100 000 \$;
- une avance non remboursable mais récupérable de 600 000 \$; et
- une avance remboursable et récupérable de 300 000 \$.

Les avances récupérables de 900 000 \$ peuvent être récupérées contre le montant des redevances sur les ventes nettes des albums visés, ainsi que sur celles des albums précédents et futurs. On y arrive en calculant le total des redevances sur les ventes nettes de tous les albums livrés aux termes du contrat de la société de services de THRAG conclu avec la maison de disques et en soustrayant de ce montant la totalité des avances et des redevances versées précédemment sur ces albums.

Il est évident que l'avance non récupérable de 100 000 \$ doit être comptabilisée en résultat au moment où elle reçue, puisqu'elle n'est associée à aucune exécution future. La comptabilisation de l'avance remboursable doit être différée et comptabilisée uniquement lors de sa récupération. La question qui se pose alors est à savoir si l'avance non remboursable mais récupérable doit être comptabilisée immédiatement ou différée. Si l'on accepte le fait que le produit des activités ordinaires peut être comptabilisé s'il est absolument assuré, la comptabilisation immédiate de l'avance récupérable peut être justifiée puisqu'elle n'est pas remboursable. À l'inverse, on peut argumenter que même si l'avance n'est pas remboursable, elle n'est pas gagnée tant qu'elle n'est pas récupérée. En outre, la comptabilisation immédiate des avances de redevances va probablement mener à une distorsion importante des produits déclarés, aboutissant de ce fait à une faible corrélation entre ces produits et les ventes d'albums.

Toutefois, du point de vue de THRAG, le processus de génération du profit relatif aux avances non remboursables mais récupérables de 600 000 \$ est achevé. THRAG n'a plus aucune autre obligation de services à remplir. Le fait que l'avance soit récupérable constitue un risque pour la maison de disques. Elle doit donc être comptabilisée immédiatement en produit des activités ordinaires dès que la bande maître est livré.

Des principes de comptabilisation similaires doivent être appliqués pour les avances de redevances versées à la vente de droits de films/d'émissions de télévision.

Sommaire de la comptabilisation des produits des activités ordinaires

Moment de la comptabilisation	Critères	Exemples d'application pratique
Au cours de la production (accroissement)	<p>Produits gagnés au fur et à mesure de la production, et il n'existe aucune incertitude importante quant à l'évaluation et au recouvrement.</p> <p>Un contrat de vente a été conclu et les coûts futurs peuvent être estimés de façon raisonnablement précise.</p>	<p>La plupart des services.</p> <p>La comptabilisation des produits d'intérêts, de redevances et de dividendes.</p> <p>La comptabilisation des contrats selon la méthode du pourcentage d'achèvement.</p> <p>L'agriculture</p>
À l'achèvement de la production	Il doit y avoir un marché actif pour la marchandise et ce marché peut absorber rapidement les quantités détenues par l'entité; la marchandise doit se composer d'unités interchangeableables; le prix de marché doit être déterminable et stable; les coûts de commercialisation doivent être négligeables.	Certains métaux précieux et certaines marchandises.
Au moment de la vente (mais avant la livraison)	Les biens doivent déjà être acquis ou fabriqués; les biens doivent pouvoir être livrés immédiatement au client; le prix de vente est établi; toute dépense importante connexe (y compris la livraison) est identifiée ; il n'y a plus aucune incertitude (p. ex., encaissement ultime, retours).	<p>Certaines ventes de biens (p. ex., ventes à livrer).</p> <p>Ventes de biens immobiliers lorsqu'il y a un contrat irrévocable.</p>
À la livraison	Les critères de comptabilisation avant la livraison n'ont pas été satisfaits et il n'y a plus aucune incertitude.	La plupart des ventes de biens et de certains services. Ventes de biens immobiliers lorsque la réalisation de la vente n'est pas certaine.
Après la livraison	Une incertitude importante quant au recouvrement subsistait au moment de la livraison; au moment de la vente, il n'était pas possible d'évaluer la contrepartie de façon suffisamment précise.	Certaines ventes de biens et de marchandises (p. ex., lorsqu'il y a un droit de retour). Biens livrés sous conditions (p. ex., installation et inspection/exécution).
Sur une base de répartition (méthode de la répartition du produit)	Lorsque le produit des activités ordinaires provient de la fourniture initiale et future de biens/services.	<p>Redevances de franchisage.</p> <p>Ventes de biens avec service après vente.</p>

4.3 AIDE ET SUBVENTIONS PUBLIQUES

IAS 20

SIC-10

QUOI DE NEUF?

- Le chapitre 3800 du *Manuel de l'ICCA*, IAS 20 et SIC-10 sont pratiquement en convergence.
- Lorsqu'une subvention publique est reçue sous forme d'actif non monétaire, à la fois l'actif et la subvention publique sont comptabilisés soit à la juste valeur, soit pour un montant symbolique.
- Les subventions publiques liées à des actifs biologiques évalués à la juste valeur sont comptabilisées en produits des activités ordinaires lorsqu'elles sont des créances sans condition.

Souvent les institutions d'État fournissent de l'aide financière aux entités, sous une forme ou une autre. Par ce geste, les États visent fréquemment à stimuler l'économie d'un pays donné en accordant de l'aide à des organisations privées qui exercent leurs activités dans ce pays. De plus, divers critères ou clauses sont souvent rattachés à la réception de cette aide. Sur le plan de la comptabilité générale, il est important de présenter l'obtention et la nature d'une telle aide de façon à assurer la comparabilité de l'information financière avec celle d'autres entités.

L'*aide publique* est une mesure prise par l'État destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères.

Les *subventions publiques* sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Les subventions publiques excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'État qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- a) l'entité se conformera aux conditions rattachées aux subventions; et
- b) les subventions seront reçues.

L'obtention de la subvention n'est pas nécessairement une indication que ces conditions sont remplies puisqu'il peut y avoir des circonstances où la subvention devra être remboursée subséquemment.

Les subventions publiques doivent être comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les périodes nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Il y a généralement deux catégories de subventions : les subventions liées à l'acquisition d'actifs et les subventions liées au résultat.

Subventions liées à l'acquisition d'actifs

Les subventions publiques liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif. Par exemple, une subvention pour construire une installation d'ingénierie serait comptabilisée, une fois que les critères de comptabilisation sont satisfaits, en appliquant l'une des deux méthodes suivantes :

Méthode 1 — Méthode du produit différé

Dt Trésorerie

Ct Produit différé/Subvention publique (passif)

Ou

Méthode 2 — Méthode de réduction de l'actif

Dt Trésorerie

Ct Coût des immobilisations corporelles

Si l'actif visé par la subvention est un bâtiment générateur de produits des activités ordinaires, ce dernier sera amorti. Si l'entité choisit la première méthode, selon laquelle un produit différé (crédit) est inscrit, elle doit amortir ce produit différé en résultat sur une base systématique dans les mêmes proportions que l'amortissement du bâtiment, conformément au principe du rapprochement des produits et des charges. Ce reclassement du produit différé en résultat est démontré dans l'exemple 4.3.1.

Exemple 4.3.1 — Méthode du produit différé pour la comptabilisation d'une subvention

Le 1^{er} janvier 2008, une entité achète du matériel pour 100 000 \$. Elle amortira le matériel, dont la valeur résiduelle est nulle, sur sa durée d'utilité de cinq ans. De plus, le 1^{er} janvier 2008, l'entité reçoit une subvention publique non remboursable de 10 000 \$ pour l'aider à financer l'acquisition de ce matériel.

Selon la méthode du produit différé, au 31 décembre 2008, l'actif et la subvention seraient comptabilisés comme suit :

Actif

Coût	100 000 \$	
Cumul des amortissements	<u>(20 000) \$</u>	note 1
Valeur comptable nette	80 000 \$	

Passif

Produit différé	8 000 \$	note 2
-----------------	----------	--------

Notes

1. $100\ 000\ \$ / 5\ \text{ans} = 20\ 000\ \$$ d'amortissement par exercice
2. Le produit différé est reclassé en résultat dans la même proportion que le mode d'amortissement utilisé $10\ 000\ \$ / 5\ \text{ans} =$ comptabilisation de 2 000 \$ par exercice

Dt	Produit différé	2 000 \$	
	Ct	Produit de subvention	2 000 \$

Dans le cas de la méthode de la réduction de l'actif, l'effet sur le résultat net sera le même. L'exemple 4.3.2 présente un exemple d'application de la méthode de la réduction de l'actif.

Exemple 4.3.2 — Méthode de la réduction de l'actif pour la comptabilisation d'une subvention

Selon les mêmes données que l'exemple 4.3.1, une entité achète du matériel pour 100 000 \$ le 1^{er} janvier 2008. Elle amortira le matériel, dont la valeur résiduelle est nulle, sur sa durée d'utilité de cinq ans. De plus, le 1^{er} janvier 2008, l'entité reçoit une subvention publique non remboursable de 10 000 \$ pour l'aider à financer l'acquisition de ce matériel.

Selon la méthode de la réduction de l'actif, au 31 décembre 2008, l'actif et la subvention seraient comptabilisés comme suit :

Actif

Coût	90 000 \$	(coût de 100 000 \$, moins réduction de 10 000 \$ pour tenir compte de la subvention)
Cumul des amortissements	<u>(18 000) \$</u>	note 1
Valeur comptable nette	72 000 \$	

Passif

Produit différé	0 \$	(le crédit a été imputé au coût de l'actif, non au passif)
-----------------	------	--

Note

1. 90 000 \$ / 5 ans = 18 000 \$ d'amortissement par exercice.

Comparaison des méthodes

L'effet sur le résultat net est identique, soit 18 000 \$. À noter que dans l'exemple 4.3.1, l'effet sur le résultat net correspond à une dotation aux amortissements de 20 000 \$, plus un produit comptabilisé de 2 000 \$, pour un effet net de 18 000 \$. Dans l'exemple 4.3.2, la dotation aux amortissements est de 18 000 \$; il s'agit du seul effet sur le compte de résultat, et son montant est identique à celui présenté dans l'exemple 4.3.1. Le montant moindre de la dotation aux amortissements s'explique par le fait que le coût de l'actif est inférieur du même montant que le produit différé comptabilisé au passif.

Il y a toutefois une différence dans la présentation au compte de résultat. La première méthode donnera un actif et un passif plus élevés, alors que la seconde méthode donnera un actif et un passif moins élevés. L'importante de cette différence tient dans la plus grande transparence résultant de la présentation distincte au passif, car la méthode de la réduction ne se traduit pas par une présentation de la subvention dans les états financiers. En outre, une entité pourrait être tenue de respecter une clause restrictive et chercher à optimiser sa présentation eu égard à cette clause: elle opterait ainsi pour la méthode de la réduction afin que le ratio visé par la clause restrictive, disons un ratio emprunts/capitaux propres, soit à un niveau optimal, puisqu'aucun passif ne viendrait réduire le ratio.

Subventions liées au résultat

Les *subventions liées au résultat* sont des subventions publiques autres que celles liées aux actifs. Parfois, les subventions liées au résultat sont présentées en tant que crédit dans le compte de résultat, séparément ou dans une rubrique générale telle que «autres produits». Sinon, elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées. Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance, soit en compensation des charges ou des pertes déjà encourues, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entité sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en produits de la période au cours de laquelle la créance devient acquise.

Subventions qui deviennent remboursables

Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable. De tels changements ou révisions d'estimations comptables sont traités prospectivement et il ne sera donc pas nécessaire de décomptabiliser des soldes passés dans les états financiers antérieurs.

Le remboursement d'une subvention liée au résultat doit être imputé en premier lieu à tout produit différé non amorti lié à la subvention. Dans la mesure où le remboursement excède un tel produit différé, ou s'il n'existe pas de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement en charges. Le remboursement d'une subvention liée à un actif doit être comptabilisé soit en augmentant la valeur comptable de l'actif, soit en réduisant le solde du produit différé du montant remboursable. Le cumul de l'amortissement supplémentaire qui aurait été comptabilisé en charges jusqu'à cette date en l'absence de la subvention doit être comptabilisé immédiatement en charges.

Chapitre 5

SUJETS SPÉCIAUX

5.1 MODIFICATIONS COMPTABLES

IAS 8

QUOI DE NEUF?

- Le chapitre 1506 de l'ICCA a été adopté en juin 2007 et il est en convergence avec IAS 8.
- IAS 8 permet à une entité de ne pas retraiter les chiffres des périodes antérieures pour corriger une erreur lorsque le retraitement rétrospectif est impraticable.

Les *modifications comptables* englobent les méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les erreurs comptables.

Méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers¹.

En général, les méthodes comptables d'une entreprise sont indiquées au début des notes complémentaires. Les méthodes comptables de l'entreprise doivent donner une image fidèle des transactions. Les entités ont la possibilité de choisir entre différentes méthodes comptables et si les différents traitements possibles donnent une image fidèle des transactions, elles peuvent opter pour l'une ou l'autre des méthodes qui s'offrent à elles. Par exemple, une entreprise peut choisir d'amortir ses immobilisations corporelles selon le mode de l'amortissement linéaire ou de l'amortissement dégressif.

Une fois que l'entreprise a choisi une méthode comptable, elle doit appliquer le même traitement comptable à toutes les transactions auxquelles la méthode s'applique. L'entreprise doit mentionner toutes ses méthodes comptables importantes dans ses états financiers. Une entreprise qui compte de multiples entités doit appliquer les mêmes méthodes comptables aux transactions semblables de toutes ses entités consolidées.

¹ IAS 8.5.

Exemple 5.1.1 – Méthodes comptables²

JD Tractor, une entreprise établie à Calgary, en Alberta, possède des filiales au Japon et en Europe. La division canadienne comptabilise ses stocks de tracteurs selon la méthode du dernier entré premier sorti (DEPS). La filiale japonaise comptabilise quant à elle ses stocks de tracteurs selon la méthode du coût moyen pondéré, et les filiales européennes utilisent la méthode du premier entré premier sorti (PEPS).

JD Tractor doit déterminer comment comptabiliser ses stocks dans ses états financiers consolidés.

Les IFRS exigent que les états financiers consolidés soient préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires. De plus, les IFRS ne permettent pas l'utilisation de la méthode DEPS pour la détermination du coût des stocks. L'entreprise doit donc choisir de comptabiliser ses stocks selon la méthode PEPS ou la méthode du coût moyen pondéré, et appliquer la méthode retenue aux stocks des filiales canadiennes, européennes et japonaises de JD Tractor.

Changements de méthodes comptables

Une entreprise peut changer de méthodes comptables dans les circonstances suivantes :

- a) lorsqu'il y a un changement dans la norme comptable ou l'interprétation;
- b) lorsqu'elle effectue volontairement un changement de méthodes comptables.

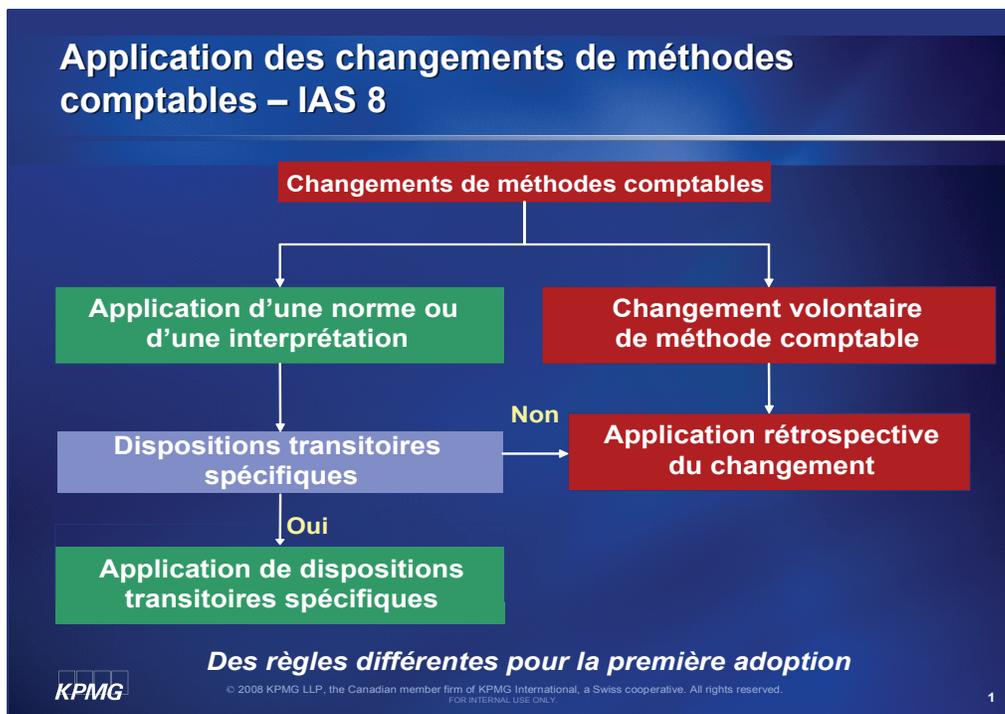
Les changements de méthodes comptables sont appliqués prospectivement ou rétropectivement. Un changement de méthodes comptables appliqué *rétrospectivement* exige que l'entreprise retrace toutes les transactions antérieures comme si la méthode comptable avait toujours été appliquée. Par exemple, une entreprise utilise le mode de l'amortissement dégressif, mais décide de passer au mode d'amortissement linéaire. Elle doit remonter aux années antérieures et déterminer le solde du cumul des amortissements et de la dotation aux amortissements comme si elle avait toujours appliqué le mode de l'amortissement linéaire. L'entreprise est tenue d'inscrire un ajustement du solde d'ouverture des capitaux propres pour le premier exercice présenté (c'est-à-dire que si l'entreprise présente ses états financiers de 20X7, elle inscrit un ajustement au solde d'ouverture des résultats non distribués des chiffres comparatifs de 20X6). De plus, l'entreprise doit retracer l'information comparative présentée dans les notes.

Un changement de méthodes comptables appliqué *prospectivement* est appliqué au début d'un exercice sans que des modifications soient apportées aux chiffres des exercices précédents.

Lorsqu'une entreprise effectue volontairement un changement de méthode comptable, elle doit adopter la méthode rétrospectivement. Dans le cas de la modification d'une norme ou d'une interprétation, l'entreprise doit suivre les indications particulières fournies.

À moins que le retraitement soit impraticable, les chiffres comparatifs sont retraités si le classement ou la présentation des postes des états financiers fait l'objet d'une modification.

2 © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.



Changements d'estimations comptables

Lors de la préparation de ses états financiers, l'entreprise doit recourir à certaines estimations. Une estimation comptable implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Les estimations suivantes sont des estimations courantes effectuées lors de la préparation des états financiers :

- créances douteuses* — évaluation du montant des créances qui ne seront pas recouvrées par l'entreprise;
- obsolescence des stocks* — évaluation du montant des stocks qui ne pourront être vendus parce qu'ils sont endommagés ou en raison de leur obsolescence technologique;
- durée d'utilité des immobilisations corporelles* — période estimative sur laquelle les immobilisations corporelles doivent être amorties;
- obligations de garanties* — évaluation du montant que l'entreprise devra déboursier pour régler les réclamations présentées par des clients en vertu de garanties.

Lorsqu'une entreprise effectue un changement d'estimation comptable, le changement est comptabilisé en résultat net dans la période touchée par le changement (c'est-à-dire la période courante puis toute période future).

Correction d'une erreur

Une erreur comptable est une inexactitude intentionnelle ou non intentionnelle dans les états financiers de l'entreprise. En cas d'erreur, l'entreprise doit retraiter les états financiers des exercices précédents et présenter certaines informations concernant le retraitement.

5.2 ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA FIN DE PÉRIODE FINANCIÈRE

IAS 10

QUOI DE NEUF?

- Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers (plutôt que la date d'achèvement des états financiers selon les PCGR, date qui peut être antérieure).
- La date d'autorisation de publication et le nom de la personne qui a donné l'autorisation doivent être mentionnés.

Les événements postérieurs à la fin de période financière sont les événements qui se produisent entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers. Les états financiers des sociétés ouvertes canadiennes peuvent généralement être utilisés une fois que le conseil d'administration de l'entreprise les a approuvés.

On distingue deux types d'événements postérieurs :

- a) les *événements postérieurs à la fin de période financière donnant lieu à des ajustements*, soit des événements qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de période financière;
- b) les *événements postérieurs à la fin de période financière ne donnant lieu à des ajustements*, soit des événements qui indiquent des situations apparues postérieurement à la fin de période financière.

Exemple 5.2.1 — Événements postérieurs à la fin de période financière

A Knock-Off Inc., une entreprise dont l'exercice se termine le 31 décembre, reçoit le 30 décembre un avis de poursuite de son principal concurrent (The Real Thing Inc.). The Real Thing Inc. prétend que le nouveau modèle de chaussures de course de A Knock-Off Inc. viole un brevet détenu par The Real Thing Inc. Le 14 mars, soit le jour avant la date d'approbation prévue des états financiers de A Knock-Off Inc., la poursuite se solde par un règlement de 20 millions \$. Le règlement est survenu après la fin de l'exercice de A Knock-Off Inc., mais avant la date d'autorisation de publication des états financiers de A Knock-Off Inc. Comme la poursuite existait à la fin de période financière, il s'agit d'un exemple d'événement postérieur à la fin de période financière.

Big Investments Group (BIG) détient une participation dans une société cotée. L'exercice de BIG se termine le 31 octobre. Au cours de la période comprise entre le 15 novembre et le 28 janvier (date d'autorisation de publication des états financiers), la valeur de la participation de BIG dans la société cotée chute de 30 millions \$. Comme la perte de valeur de la participation s'est produite après la fin de période financière et qu'il s'agit d'une situation apparue après la fin de période financière, elle serait considérée comme un événement postérieur à la fin de période financière ne donnant pas lieu à des ajustements. L'événement doit être mentionné.

5.3 ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES

IAS 1

QUOI DE NEUF?

- Les éléments extraordinaires n'existent plus dans les IFRS.

IAS 1 énonce maintenant que l'entité ne doit pas présenter d'éléments de produits et de charges comme éléments extraordinaires, ni dans le compte de résultat, ni dans les notes.

C'est la nature ou la fonction d'une transaction ou autre événement, *plutôt que* sa fréquence, qui doit déterminer sa présentation dans le compte de résultat. Les éléments actuellement classés comme «extraordinaires» sont seulement un sous-ensemble des éléments de produits et de charges qui peuvent justifier la fourniture d'informations pour aider les utilisateurs à prévoir la performance future d'une entité.

5.4 OPÉRATIONS NON MONÉTAIRES

IAS 16

IAS 38

IAS 40

SIC-31

QUOI DE NEUF?

- La SIC-31 fournit des indications détaillées sur les opérations de troc impliquant des services de publicité.

Parfois, certaines opérations sont difficiles à traiter et prêtent à confusion, par exemple les opérations non monétaires communément appelées «opérations de troc». Comment évaluer l'échange d'une distributrice contre un réfrigérateur?

Échange d'actifs

Une entité peut acquérir un actif en échange d'un autre actif plutôt que d'une contrepartie en trésorerie. Le coût de l'actif correspond à sa juste valeur, sauf si l'opération manque de substance commerciale ou s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné. Si l'élément acquis n'est pas comptabilisé à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné³.

L'échange d'immobilisations a une substance commerciale si⁴ :

- a) les flux de trésorerie liés à l'actif reçu diffèrent des flux de trésorerie de l'actif transféré;

³ IAS 16.24.

⁴ IAS 16.25.

- b) la valeur de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange;
- c) la différence en a) ou en b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

L'exemple 5.4.1 illustre une opération d'échange et la façon appropriée de la comptabiliser. L'exemple 5.4.2 montre l'échange d'une immobilisation incorporelle et la façon appropriée de comptabiliser cette opération. Enfin, l'exemple 5.4.3 montre comment déterminer si un échange de licences a une substance commerciale.

Exemple 5.4.1 — Échange non monétaire d'actifs (1)

La direction de l'entité A échange une machine distributrice contre un réfrigérateur de l'entité B. L'entité A reçoit aussi un montant de 325 \$. La valeur comptable et la juste valeur de la machine distributrice et du réfrigérateur à la date de l'échange sont les suivantes :

Actif	Valeur comptable	Juste valeur
Machine distributrice	1 300 \$	1 325 \$
Réfrigérateur	1 150 \$	1 000 \$

Le coût du réfrigérateur est évalué à 1 000 \$, sa juste valeur à la date de l'échange. La direction de l'entité A doit comptabiliser un profit de 25 \$ sur la vente de l'immobilisation corporelle (1 325 \$ - 1 300 \$).

Il faut s'attendre à un changement des flux de trésorerie futurs du fait de l'opération d'échange. Cette opération a donc une substance commerciale. Les écritures présentées dans les états financiers de l'entité A sont les suivantes :

Dt Immobilisations corporelles — réfrigérateur	1 000 \$	
Dt Trésorerie	325 \$	
Ct Immobilisations corporelles — machine distributrice		1 300 \$
Ct Gain sur cession d'immobilisations corporelles		25 \$

Exemple 5.4.2 – Échange d'un actif incorporel (2)

L'entité A détient un brevet dont la valeur comptable s'élève à 3 000 \$. Le 30 juin 20X4, l'entité A convient d'échanger son brevet contre celui de l'entité B. La juste valeur du brevet de l'entité A a été établie à 5 000 \$. La valeur du brevet de l'entité B ne peut être évaluée de manière fiable. Aucune autre contrepartie monétaire ou non monétaire ne fait partie de l'échange.

L'entité A doit-elle comptabiliser un profit relativement à cet échange? Oui.

L'entité A comptabilisera un profit de 2 000 \$ relativement à l'échange de brevets. Ce montant correspond à la différence entre la valeur comptable du brevet original de l'entité A (3 000 \$) et la juste valeur du brevet cédé (5 000 \$). Les brevets sont uniques de par leur nature et l'échange a donc une substance commerciale. L'entité A comptabilisera au coût de 5 000 \$ le brevet qu'elle a acquis.

Dans un échange d'actif, les deux parties utilisent la juste valeur de l'actif qui peut être mesurée de manière fiable comme valeur de la contrepartie si la juste valeur de l'autre actif ne peut être évaluée de manière fiable.

Exemple 5.4.3 – Substance commerciale d'un actif incorporel (3)

En 20X0, l'entité B fait l'acquisition d'une licence visant la fourniture de services de télécommunication fixe dans le pays Q. En 20X4, le gouvernement du pays Q offre d'échanger la licence originale contre une autre qui permettrait à l'entité B d'offrir des services de communication fixe et de communication mobile. La direction de l'entité B accepte l'offre d'échange. La direction ne croit pas que la demande actuelle de services de téléphonie mobile de la part des résidents du pays Q soit suffisante pour assurer la rentabilité du projet, et elle n'a pas l'intention d'offrir ce service pour l'instant.

À la lumière de cette décision, la direction estime que l'échange manque de substance commerciale et elle propose de comptabiliser la licence acquise à la valeur comptable de la licence antérieure.

L'opération a une substance commerciale. La nouvelle licence donne à la direction la possibilité d'obtenir d'autres flux de trésorerie de la fourniture de services de communication mobile. La décision de ne pas tirer parti de cette occasion n'est pas pertinente.

Les flux de trésorerie potentiels qui seraient obtenus par la fourniture de services de communication mobile feront augmenter de manière significative la juste valeur de la nouvelle licence par rapport à celle de l'ancienne licence de services de communication fixe. La nouvelle licence doit être comptabilisée à sa juste valeur. La valeur de l'ancienne licence doit être réduite, et l'écart entre la valeur comptable de l'ancienne licence et la juste valeur de la nouvelle est comptabilisé en résultat.

Opérations de troc

Des biens peuvent être vendus dans le cadre d'accords de type «troc», où la contrepartie est en biens plutôt qu'en trésorerie. Des produits doivent être comptabilisés seulement si la vente représente l'aboutissement du *processus de réalisation des profits*.

Le processus de réalisation des profits est complet et les produits doivent être comptabilisés lorsque *l'ensemble* des conditions suivantes sont réunies :

- a) l'entité (le vendeur) a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens⁵;
- b) l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, ni dans le contrôle effectif des biens cédés⁶;
- c) le montant des produits peut être évalué de façon fiable⁷;
- d) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité⁸;
- e) les coûts engagés ou à engager au titre de l'opération peuvent être évalués de façon fiable⁹.

Il est plus simple de déterminer si le processus de réalisation des profits a été mené à bien lors d'une opération non monétaire génératrice de produits lorsque les biens et services échangés sont dissemblables¹⁰. L'échange de stocks en divers endroits par des pétrolières, par exemple, est un échange de biens similaires et ne représente pas l'aboutissement du processus de réalisation des profits. Il ne peut donc pas donner lieu à la comptabilisation de produits.

Lors de l'échange de biens dissemblables, des produits sont comptabilisés si les biens peuvent être évalués de manière fiable. Le montant des produits à comptabiliser est évalué à la juste valeur des actifs reçus, ajusté en fonction du montant des équivalents de trésorerie transférés ou, si celle-ci peut être déterminée plus facilement, de la juste valeur des biens donnés en échange¹¹. Il peut être difficile de déterminer si les biens ou services échangés sont similaires ou dissemblables, et il faut donc faire appel au jugement.

Opérations de troc portant sur des services de publicité

En vertu d'IAS 18, un vendeur qui fournit des services dans le cadre de ses activités ordinaires comptabilise les produits générés par une opération de troc lorsque, entre autres critères, les services échangés sont **dissemblables**¹² et le montant des produits peut être évalué de façon fiable¹³.

Cette interprétation convient seulement dans le cas d'un échange de services dissemblables. L'échange de services **similaires** n'est pas une transaction générant des produits selon IAS 18.

Il arrive souvent que des accords de publicité soient conclus en échange de services similaires et qu'il ne soit pas possible de déterminer la juste valeur des services reçus. Comme la valeur des services ne peut être déterminée, aucun produit n'est comptabilisé. La question est de savoir dans quelles circonstances un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité reçus ou fournis dans une opération de troc.

5 IAS 18.14a).

6 IAS 18.14b).

7 IAS 18.14c).

8 IAS 18.14d).

9 IAS 18.14e).

10 IAS 18.12.

11 IAS 18.9, .12; SIC 31.5 à .10.

12 IAS 18.12.

13 IAS 18.20a).

Les produits d'une opération de troc impliquant de la publicité ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus puisqu'il n'existe aucun modèle permettant de vérifier la valeur de ces services. Mais un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité qu'il offre dans une opération de troc, par référence uniquement à des opérations autres que de troc qui satisfont l'ensemble des critères suivants :

- elles impliquent une publicité semblable à la publicité de l'opération de troc;
- elles se produisent fréquemment;
- elles représentent un montant et un nombre prépondérant de transactions comparées à toutes les transactions d'offre de publicité semblable à la publicité de l'opération de troc;
- elles impliquent une contrepartie en trésorerie et/ou une autre forme de contrepartie (par exemple des titres négociables, des actifs non monétaires et autres services) dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable;
- elles n'impliquent pas la même contrepartie que l'opération de troc.

Par conséquent, un journal qui demande fréquemment 1 000 \$ la page à de nombreux clients pour l'espace publicitaire peut être en mesure d'évaluer cette publicité lors d'une opération de troc peu fréquente également puisque toutes les conditions énumérées aux points a) à e) ci-dessus sont réunies.

Subventions non monétaires

Les subventions non monétaires sont habituellement comptabilisées à la juste valeur, bien que la comptabilisation à la valeur nominale soit permise.

5.5 INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

IAS 24

IAS 27

QUOI DE NEUF?

- Un régime d'avantages postérieurs à l'emploi peut être une transaction entre parties liées.
- Les transactions entre parties liées ne font l'objet d'aucune exigence particulière en matière de comptabilisation ou d'évaluation.
- Les relations entre les sociétés mères et les filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre ces parties liées.
- Les accords de rémunération conclus dans le cadre des activités normales sont considérés comme des transactions entre parties liées et doivent être mentionnés.
- Le terme «entreprise associée» désigne une entité sur laquelle est exercée une influence notable.

Une *transaction entre parties liées* est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non.

Les parties liées peuvent avoir la capacité d'exercer *un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable*, ce qui peut avoir une incidence sur les conditions des transactions entreprises par les deux parties. Ainsi, les parties liées peuvent entreprendre des transactions selon des conditions inaccessibles aux parties non liées dans des circonstances normales. Il convient donc de comprendre la relation entre les parties liées et les conditions de leurs transactions pour comprendre les états financiers d'une entité.

Contrôle

Dans les IFRS, aux fins de la détermination des relations entre sociétés mères et filiales, on définit le contrôle comme «le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités»¹⁴.

Le contrôle est présumé exister lorsque la société mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entité¹⁵.

Le contrôle peut aussi exister lorsqu'une société mère détient la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une filiale.

Le contrôle peut résulter des éléments suivants :

- a) un accord qui donne à la société mère plus de la moitié des droits de vote d'autres actionnaires¹⁶;
- b) le pouvoir de diriger les politiques financières ou opérationnelles de l'entité en vertu d'un contrat ou d'un texte réglementaire¹⁷;
- c) le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, ou le pouvoir de réunir la majorité de leurs droits de vote¹⁸;
- d) une combinaison de facteurs qui fait en sorte que le contrôle demeure entre les mains de la société mère.

Contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage, en vertu d'un accord contractuel, du contrôle d'une activité économique. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle¹⁹. Le plus souvent, le contrôle conjoint est exercé sur des entités qui sont décrites officiellement comme des coentreprises, mais il peut exister dans d'autres situations où il y a un accord prévoyant les éléments d'un contrôle conjoint. Le contrôle conjoint signifie qu'aucune des parties n'a le droit de contrôler unilatéralement l'activité de l'entité²⁰. Les parties doivent contrôler l'entité conjointement²¹.

Influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et

14 IAS 27.4.

15 IAS 27.13.

16 IAS 27.13a).

17 IAS 27.13b).

18 IAS 27.13c) et d).

19 IAS 31.3.

20 IAS 31.11.

21 IAS 31.7 à .12.

opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques²². Si un investisseur détient, directement ou indirectement, 20 % ou davantage des droits de vote de l'entité sans excéder 50 %, il est présumé avoir une influence notable. Une participation de moins de 20 % est présumée ne pas représenter une influence notable, à moins que l'existence de cette influence soit démontrée²³.

Les relations entre les sociétés mères et les filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre ces parties liées. Une entité doit indiquer le nom de sa société mère et celui de l'entité contrôlante ultime, s'il est différent. Si ni la société mère de l'entité, ni l'entité contrôlante ultime ne produit d'états financiers mis à la disposition du public, il y a lieu de mentionner le nom de la société mère la plus proche de la mère immédiate.

Des parties sont liées si l'une d'entre elles exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'autre²⁴. De plus, les parties sont liées lorsqu'elles sont soumises à un contrôle commun d'une autre entité. L'objectif de la norme est d'assurer que les états financiers d'une entité contiennent les informations nécessaires pour attirer l'attention sur la possibilité que la situation financière et le résultat puissent avoir été affectés par l'existence de parties liées et par des transactions et soldes avec celles-ci.

Une partie est liée à une entité dans les cas suivants :

- a) directement ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires (personnes ou entités), la partie :
 - i) contrôle l'entité, est contrôlée par elle, ou est soumise à un contrôle commun au même titre que l'entité (ceci couvre les sociétés mères, les filiales et les filiales apparentées),
 - ii) détient dans l'entité une participation qui lui permet d'exercer une influence notable sur elle,
 - iii) exerce le contrôle conjoint sur l'entité (contrôle exercé par deux entités ou plus);
- b) la partie est une entreprise associée (selon la définition d'IAS 28, *Participations dans des entreprises associées*) de l'entité;
- c) la partie est une coentreprise dans laquelle l'entité est un coentrepreneur (voir IAS 31, *Participations dans des coentreprises*);
- d) la partie fait partie des principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère;
- e) la partie est un des membres proches de la famille de tout individu visé par a) ou d);
- f) la partie est une entité sur laquelle une des personnes visées sous d) ou e) exerce, directement ou indirectement, le contrôle, un contrôle conjoint, une influence notable, ou encore détient un droit de vote significatif;
- g) la partie est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au profit des employés de l'entité, ou de toute entité qui est une partie liée à cette entité.

Les membres de la famille proche d'une personne sont les membres de la famille dont on peut s'attendre à ce qu'elles influencent cette personne, ou soient influencées par elle, dans leurs relations avec l'entité.

Ces personnes peuvent comprendre :

- a) le partenaire familial et les enfants de la personne;

22 IAS 28.2.

23 IAS 28.6.

24 IAS 24.9.

- b) les enfants du partenaire familial de la personne;
- c) les personnes à la charge de la personne ou du partenaire familial de celle-ci.

Principales informations à fournir

Si des transactions ont eu lieu entre des parties liées, l'entité doit indiquer la nature des relations entre les parties liées et fournir des informations sur les transactions et les soldes, c'est-à-dire les informations qui sont nécessaires à la compréhension de l'impact potentiel de la relation sur les états financiers. Ces obligations d'information s'ajoutent aux dispositions relatives aux informations à fournir sur la rémunération des principaux dirigeants. Ces informations doivent comprendre, au minimum :

- a) le montant des transactions;
- b) le montant des soldes et :
 - i) leurs termes et conditions, y compris l'existence éventuelle de garanties et la nature de la contrepartie attendue lors du règlement,
 - ii) les modalités des garanties données ou reçues;
- c) et les provisions pour créances douteuses liées au montant des soldes;
- d) les charges comptabilisées pendant la période au titre des créances douteuses sur parties liées²⁵.

Il importe de noter que dans les IFRS, les exigences particulières relatives à la comptabilisation et à l'évaluation d'une relation donnée entre parties liées sont traitées dans d'autres normes pertinentes.

Les informations exigées par le paragraphe IAS 24.17 doivent être communiquées séparément pour chacune des catégories suivantes :

- a) la société mère;
- b) les entités qui exercent un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité;
- c) les filiales;
- d) les entreprises associées;
- e) les coentreprises dans lesquelles l'entité est un coentrepreneur;
- f) les principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère;
- g) les autres parties liées.

Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale sauf si une information distincte est nécessaire pour comprendre les effets des transactions entre parties liées sur les états financiers de l'entité présentant les états financiers.

L'entité doit indiquer la rémunération des principaux dirigeants, en cumul, et pour chacune des catégories suivantes :

- a) avantages à court terme;
- b) avantages postérieurs à l'emploi;
- c) autres avantages à long terme;
- d) indemnités de fin de contrat de travail;
- e) paiements en actions.

25 IAS 24.17.

5.6 CONTRATS DE LOCATION

IAS 17

IFRIC 4

QUOI DE NEUF?

Terminologie et classification des contrats de location

- Les contrats de location sont classés en tant que *contrats de location simple* ou *contrats de location-financement*, à la fois pour le bailleur et pour le preneur.
- L'expression *contrat de location-acquisition* n'existe pas dans les IFRS.

Les critères de classification des contrats de location selon qu'ils transfèrent ou non les risques et les avantages inhérents à la propriété au preneur sont les suivants :

- Selon les IFRS, les deux parties (preneur et bailleur) appliquent les mêmes critères (pour une même transaction, le preneur et le bailleur ne comptabiliseront pas nécessairement le contrat de location de la même façon);
- Les principaux critères utilisés par le preneur sont identiques, mais il n'y a pas de seuils quantitatifs (75 % et 90 %), et ce, afin de permettre le recours au jugement professionnel;
- Un critère additionnel est utilisé dans les IFRS : si l'actif loué est de nature spécifique pour répondre aux besoins du preneur, le contrat de location est réputé transférer au preneur les risques et les avantages inhérents à la propriété;
- Quelques critères «secondaires» additionnels sont appliqués dans les situations où la classification d'un contrat de location n'est pas concluante et que celui-ci peut être classé aussi bien comme contrat de location simple que comme contrat de location-financement si l'on appliquait les critères principaux.

Traitement comptable — preneur

- Le taux d'actualisation utilisé par le preneur pour déterminer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est le taux d'intérêt implicite du contrat de location ou, s'il ne peut être déterminé facilement, le taux marginal d'endettement du preneur. Les IFRS ne font pas référence au taux le moins élevé des deux.
- La définition du taux d'intérêt implicite du contrat de location est légèrement différente : les coûts directs initiaux encourus par le bailleur doivent être ajoutés à la juste valeur de l'actif pour calculer le taux.
- Les IFRS comportent des commentaires sur les coûts directs initiaux assumés par le preneur : ceux-ci doivent être inclus dans la valeur comptable de l'actif loué dans le cadre d'un contrat de location-financement.

QUOI DE NEUF? (suite)

Traitement comptable – bailleur

- Tous les contrats de location dont les risques et les avantages inhérents à la propriété sont présumés avoir été transférés au preneur sont classés comme «contrats de location-financement». Toutefois, le traitement comptable diffère selon que le bailleur est une institution financière ou un fabricant/distributeur.
- Lorsque le bailleur est un fabricant/distributeur, le produit des ventes à comptabiliser est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Toutefois, le taux d'actualisation n'est pas le taux d'intérêt implicite du contrat de location, mais plutôt un taux d'intérêt commercial.
- Les coûts directs initiaux d'un contrat de location simple doivent être ajoutés à la valeur comptable des actifs loués.

Transactions de cession-bail

- Si le contrat de location est un contrat de location simple, le profit ou la perte sur la vente est comptabilisé(e) immédiatement en résultat, en autant que le prix de vente soit identique au prix du marché de l'actif. Si le prix de vente est inférieur au prix du marché de l'actif, la perte est comptabilisée en résultat, à moins que ce manque à gagner ne soit compensé par des paiements futurs au titre du contrat de location inférieurs au prix du marché. Dans ce cas, la perte serait amortie sur la durée du contrat de location. Enfin, si le prix de vente est supérieur au prix du marché de l'actif, l'excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.

Classification

La classification à titre de contrat de location simple ou à titre de contrat de location-financement s'opère au commencement du contrat de location selon que la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété soit transférée ou non au preneur. Dans un contrat de location-financement, le preneur assume la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Tous les autres contrats de location sont des contrats de location simple.

Qu'un contrat de location soit un contrat de location simple ou un contrat de location-financement dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Il n'existe pas de commentaires quantitatifs explicites pour déterminer si un contrat de location est un contrat de location-financement ou un contrat de location simple. L'application du jugement s'impose.

Voici des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, qui devraient en principe faire en sorte qu'un contrat soit classé comme un contrat de location-financement :

- a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location;
- b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur de l'actif à la date à laquelle l'option peut être levée et on a la certitude raisonnable que l'option sera levée;

- c) la durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas de transfert de propriété;
- d) au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué; et
- e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures, comme l'illustre l'exemple ci-dessous²⁶.

Exemple 5.6.1 — Outillage spécialisé

Cook Bottling Corporation conclut avec Leases R Us un contrat pour la location d'une embouteilleuse. Pour que la société puisse utiliser l'embouteilleuse, Leases R Us doit l'adapter aux bouteilles de Cook.

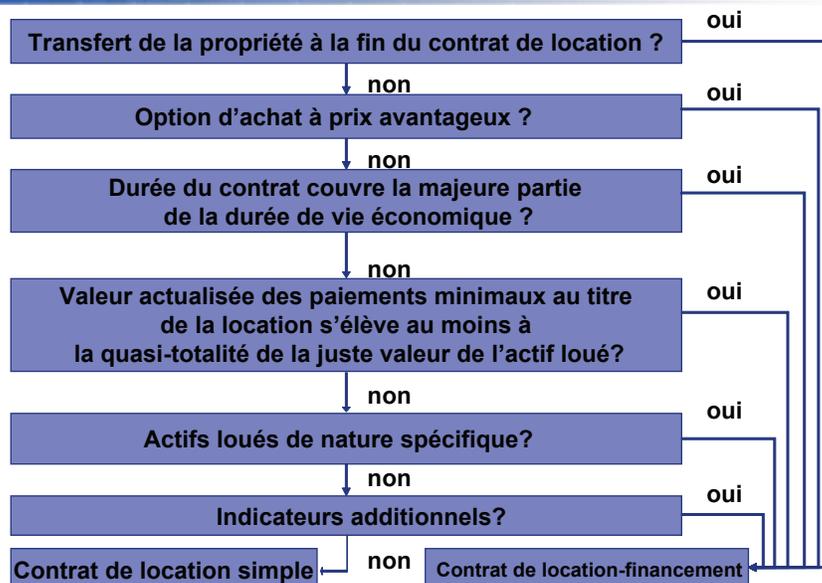
La durée du contrat de location est de cinq ans et la VA des paiements minimaux au titre de la location correspond à 85 % de la juste valeur de l'embouteilleuse. Le contrat de location ne comporte pas de transfert de propriété. Cook Bottling Corporation s'occupe de la maintenance de l'embouteilleuse. La durée d'utilité de celle-ci est de 10 ans.

Les faits ci-dessus laissent croire initialement que le contrat est un contrat de location simple parce qu'il couvre uniquement une période de 5 ans, alors que la durée d'utilité attendue est de 10 ans. Toutefois, l'actif est d'une nature passablement spécifique et, par conséquent, il est probable que seul le preneur soit en mesure d'utiliser l'embouteilleuse sans lui apporter de modifications majeures.

L'arbre de décision suivant peut aider à déterminer si un contrat de location est un contrat de location-financement ou un contrat de location simple. Des indicateurs secondaires doivent également être pris en compte pour établir la classification.

²⁶ IAS 17.10.

Classification des contrats de location – Arbre de décision



© 2008 KPMG IFRG Limited, a UK registered company, limited by guarantee, and a member firm of KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved.

IAS 17 - 1

Les indicateurs secondaires suivants pourraient également conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement lorsque la classification ne peut être établie clairement :

- Pertes subies à la résiliation du contrat de location à la charge du preneur — Le fait que le preneur puisse résilier le contrat de location et doive payer une pénalité est une indication que les risques et les avantages ont été transférés au preneur.
- Variations de la juste valeur de la valeur résiduelle à la charge du preneur — Cet indicateur tient compte de la partie qui assume les risques et les avantages des variations de la juste valeur de l'actif loué. Le fait que le preneur soit en mesure de résilier le contrat de location et qu'il bénéficie d'une diminution de loyer ou qu'il doive compenser le preneur d'une diminution du prix du marché serait une indication que le contrat de location est en réalité un contrat de location-financement.
- Option de renouvellement du contrat de location à prix avantageux — Cet indicateur tient compte de la faculté du preneur de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

Calcul des paiements minimaux au titre de la location

Les paiements minimaux au titre de la location sont des paiements non résiliables en vertu du contrat de location²⁷.

Incluent	Excluent
Paiements non résiliables au titre de la location	Paiements de loyer conditionnels
Valeur résiduelle garantie	Coût des services
Option d'achat (si certitude raisonnable qu'elle sera levée)	Taxes — si payées ou remboursées par le bailleur
Paiements au titre de la location relatifs à une option de renouvellement à un prix avantageux	

Les *valeurs résiduelles garanties* sont incluses dans les paiements minimaux au titre de la location. Pour le bailleur, ces paiements comprennent la part de la valeur résiduelle garantie par le preneur au terme de la période de location. Pour le preneur, ces paiements comprennent la part résiduelle garantie par le preneur ou par un tiers (p. ex., une société d'assurance).

S'il existe une certitude raisonnable que l'*option d'achat* sera levée, le paiement relatif à l'option d'achat (prix de levée) sera inclus dans les paiements minimaux au titre de la location. Lorsqu'un preneur est forcé, pour des raisons économiques, de lever l'option ou de renouveler le contrat de location, les paiements respectifs y afférents (paiement à effectuer pour lever l'option ou paiements inhérents au renouvellement du contrat) sont compris dans les paiements minimaux au titre de la location.

Le *loyer conditionnel* n'est pas compris dans les paiements minimaux au titre de la location. Le loyer conditionnel désigne la partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixe. Un loyer conditionnel serait par exemple un montant additionnel exigible si le chiffre d'affaires atteint un niveau spécifié.

Tous les coûts des services et les taxes payées par le bailleur et remboursées par le preneur sont exclus du calcul des paiements minimaux au titre de la location.

Taux d'actualisation

Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée :

- a) des paiements minimaux au titre de la location; et
- b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme de :
 - i) la juste valeur de l'actif loué, et
 - ii) les coûts directs initiaux du bailleur.

Le bailleur, tout comme le preneur, doivent utiliser le taux d'intérêt implicite du contrat de location comme taux d'actualisation pour déterminer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Toutefois, dans plusieurs cas, le preneur n'aura pas assez d'information au sujet de la valeur résiduelle non garantie de l'actif loué pour déterminer

27 © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

le taux d'intérêt implicite du contrat de location. Dans ce cas, le preneur doit plutôt utiliser son taux marginal d'endettement comme taux d'actualisation.

Exemple 5.6.2 — Contrat de location simple

Le 1^{er} janvier 20X8, Canada Trucking inc. signe un contrat de cinq ans pour la location d'un camion. Le coût total du camion s'élève à 30 000 \$ et les paiements au titre de la location, à 4 000 \$ par année. La valeur résiduelle non garantie du camion est 15 000 \$. La durée de vie économique attendue de l'équipement est de 10 ans.

Pour le preneur, le contrat de location doit être comptabilisé en tant que contrat de location simple pour les raisons suivantes :

- La propriété du camion n'est pas transférée au preneur au terme du contrat de location.
- Le preneur n'a pas l'option d'acheter le camion au terme du contrat de location.
- Le contrat de location couvre une période de cinq ans, alors que la durée de vie économique de l'actif est de 10 ans. Cette durée ne satisfait pas au critère de la majeure partie de la durée de vie économique d'un actif.
- Les paiements minimaux au titre de la location correspondent aux paiements annuels au titre de la location, actualisés au taux d'intérêt implicite du contrat de location. Ces paiements ne représentent pas la quasi-totalité de la juste valeur (c.-à-d., 30 000 \$) au commencement du contrat de location.
- Le camion n'est pas spécifique à Canada Trucking.

Par conséquent, le camion doit être comptabilisé en tant que contrat de location simple par le preneur. L'examen, du point de vue du bailleur, des facteurs ci-dessus en regard des critères permet également d'aboutir à la conclusion que le contrat doit être comptabilisé en tant que contrat de location simple.

Écriture de journal — Preneur

1 ^{er} janv. 20X8	Il n'y aurait aucune écriture au commencement du contrat de location		
31 déc. 20X8	Dt Charges locatives	4 000 \$	
	Ct Trésorerie		4 000 \$
	<i>Pour inscrire le paiement au titre du contrat de location pour 2008</i>		

Écritures de journal — Bailleur

1 ^{er} janv. 20X8	Dt Actif loué — Camion	30 000 \$	
	Ct Trésorerie		30 000 \$
	<i>Pour inscrire l'achat et le paiement du camion</i>		
31 déc. 20X8	Dt Dotation à l'amortissement — Camion	3 000 \$	
	Ct Cumul des amortissements — Camion		3 000 \$
	<i>Pour inscrire la dotation à l'amortissement pour l'exercice</i>		
31 déc. 20X8	Dt Trésorerie	4 000 \$	
	Ct Revenus locatifs		4 000 \$
	<i>Pour inscrire l'encaissement et le produit correspondant pour la période</i>		

Comptabilisation du contrat de location-financement

Dans le cadre d'un contrat de location-financement, l'actif loué est comptabilisé dans les livres du preneur et il est sorti des livres du bailleur. Ce traitement s'applique même si le titre de propriété n'a pas été transféré au preneur.

Comptabilisation par le preneur

Le preneur comptabilise l'actif loué à la juste valeur de l'actif loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Si l'on a une certitude raisonnable que la propriété de l'actif loué sera transférée au preneur au terme de la période de location, l'actif doit être amorti sur sa durée d'utilité. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que la propriété de l'actif loué sera transférée au preneur au terme de la période de location, l'actif doit être amorti sur la période la plus courte entre la durée du contrat de location et sa durée d'utilité.

Comptabilisation par le bailleur

L'*investissement brut* est le total des paiements minimaux à recevoir au titre de la location et de toutes les valeurs résiduelles non garanties.

La créance de location est égale à l'*investissement net*, lequel correspond à la valeur des paiements minimaux au titre de la location et de la valeur résiduelle non garantie actualisée au taux d'intérêt implicite du contrat de location. Il s'agit de la valeur actualisée de l'investissement brut et du montant qui doit être inscrit au bilan du bailleur.

Les *produits de financement non acquis* sont la différence entre l'investissement brut et l'investissement net.

Exemple 5.6.3

Le 1^{er} janvier 20X8, Canada Machines Ltée conclut un contrat de location de machinerie pour une durée de cinq ans. Au terme du contrat, Canada Machines a l'option d'acheter la machinerie pour 1 \$. Le coût de la machinerie et sa juste valeur sont de 21 000 \$. La durée de vie économique de la machinerie est de 7 ans. Les paiements au titre de la location sont de 5 000 \$ par année. La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est de 21 000 \$. La première année, le paiement au titre du principal est de 3 700 \$ et le paiement d'intérêts est de 1 300 \$.

Le contrat de location sera classé en tant que contrat de location-financement pour les raisons suivantes :

- Canada Machines a une option d'achat à prix avantageux, soit l'achat du camion à 1 \$ à la fin du contrat de location.
- La durée de la location est de cinq ans, alors que la durée de vie économique est de 7 ans. Par conséquent, la période de location couvre la quasi-totalité de la durée de vie économique de l'actif.
- Au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève à 21 000 \$, ce qui représente la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué.

Écritures de journal — Preneur

1 ^{er} janv. 20X8	Dt Équipement loué	21 000 \$	
	Ct Dette de location-financement		21 000 \$
	<i>Pour inscrire l'actif dans les livres de Canada Machines</i>		
31 déc. 20X8	Dt Dotation à l'amortissement	3 000 \$	
	Ct Cumul des amortissements		3 000 \$
	<i>Pour inscrire la dotation à l'amortissement de l'actif sur la durée d'utilité de la machinerie (21 000 \$/7ans)</i>		
31 déc. 20X8	Dt Charges financières	1 300 \$	
	Dt Dette de location-financement	3 700 \$	
	Ct Trésorerie		5 000 \$
	<i>Pour inscrire les paiements au titre de la location pour l'exercice</i>		

Écritures de journal — Bailleur

1 ^{er} janv. 20X8	Dt Créance de location-financement (investissement net)	21 000 \$	
	Ct Équipement		21 000 \$
	<i>Pour inscrire le transfert de la machinerie à Canada Machines</i>		
31 déc. 20X8	Dt Trésorerie	5 000 \$	
	Ct Produits financiers		1 300 \$
	Ct Créance de location-financement		3 700 \$
	<i>Pour inscrire l'encaissement et les produits correspondants pour l'exercice.</i>		

Coûts directs initiaux

Les *coûts directs initiaux* sont des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs (voir la discussion ci-dessous). Ils comprennent notamment les commissions, les frais juridiques et les coûts internes qui sont marginaux et directement attribuables à la négociation du contrat et à son rédaction. Le terme marginal signifie que ces coûts n'auraient pas été encourus si le contrat de location n'avait pas été conclu. Le terme directement attribuable signifie que les coûts peuvent être directement attribués à des contrats individuels. En conséquence, les coûts directs initiaux n'englobent pas les frais généraux, tels que ceux encourus par une équipe de vente ou de marketing²⁸.

Coûts directs initiaux

	Contrat de location simple ¹	Contrat de location-financement
Bailleur	Inscrire à l'actif ou passer immédiatement en charges	Ajouter à la valeur comptable de l'actif loué (l'amortissement futur est ajusté)
Preneur	Ajouter à la valeur comptable de l'actif loué (et comptabiliser sur la même base que le revenu locatif)	Inclus <i>automatiquement</i> dans la créance locative (investissement net) (en fonction de la définition du taux d'intérêt implicite dans le contrat de location, à moins que le bailleur ne soit un fabricant/distributeur)

¹ SIC-15 fournit des commentaires sur le traitement des mesures incitatives incluses dans le contrat de location simple (à la fois dans les états financiers du preneur et du bailleur).



© 2008 KPMG IFRG Limited, a UK registered company, limited by guarantee, and a member firm of KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved.

IAS 17 - 2

Le preneur a le choix de la méthode comptable qu'il peut utiliser. Le preneur peut soit inscrire à l'actif ou passer immédiatement en charges les coûts directs initiaux associés aux contrats de location simple. Toutefois, une fois que la société a choisi sa méthode comptable, elle doit l'appliquer de façon uniforme à toutes ses transactions.

Le bailleur doit inscrire à l'actif tous les coûts directs initiaux encourus lors de la négociation d'un contrat de location simple en les ajoutant à la valeur comptable de l'actif loué et en les passant en charges sur la même base que les revenus locatifs du contrat de location.

28 © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

Pour les créances de location-financement, le preneur doit ajouter les coûts financiers directs initiaux à la valeur comptable de l'actif loué.

Pour le bailleur, les coûts directs initiaux sont inclus dans les créances de location-financement. Toutefois, ces coûts ne sont pas ajoutés à la valeur comptable des créances de location-financement parce que le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est défini de façon à ce que les coûts directs initiaux soient automatiquement inclus dans le montant des créances de location-financement. Cela s'explique du fait que la définition du taux d'intérêt implicite dans le contrat de location correspond au taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée :

- a) des paiements minimaux au titre de la location; et
- b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme de :
 - i) la juste valeur de l'actif loué, et
 - ii) les coûts directs initiaux du bailleur.

Par conséquent, plus les coûts directs initiaux encourus sur un contrat de location sont élevés, plus faibles seront le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location et le montant des produits comptabilisés sur la période de location.

Exemple 5.6.4 – Coûts directs initiaux²⁹

Le 1^{er} janvier 20X8, la Société A loue un actif de la Société B pour une période de 3 ans. La durée de vie économique de l'actif est de 8 ans. La totalité des paiements au titre du contrat de location (effectués à la fin de la période) s'élèvent à 137 000 \$. La juste valeur de l'actif au commencement du contrat de location s'élève à 800 000 \$. Les frais juridiques et les commissions encourus à la signature du contrat s'élèvent à 4 500 \$.

Compte tenu des conditions ci-dessus, la transaction de location doit être comptabilisée en tant que contrat de location simple puisque la durée du contrat de location ne couvre pas la quasi-totalité de la durée de vie économique de l'actif et que la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location ne correspond pas à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif au commencement du contrat de location.

Pour le bailleur, les écritures de journal suivantes doivent être passées au commencement du contrat :

Dt Coûts directs initiaux différés	4 500 \$	
Ct Trésorerie		4 500 \$

Pour différer les coûts directs initiaux et inscrire le paiement des coûts directs initiaux

Au 31 décembre 20X8, les écritures de journal suivantes sont passées :

Dt Charges locatives (4 500 \$/3 ans)	1 500 \$	
Ct Coûts directs initiaux différés		1 500 \$

Pour inscrire la charge liée aux coûts directs initiaux à la première période du contrat de location

Dt Dotation à l'amortissement (800 000 \$/8 ans)	100 000 \$	
Ct Cumul des amortissements		100 000 \$

Pour inscrire la dotation à l'amortissement de l'exercice

Dt Trésorerie	137 000 \$	
Ct Revenus locatifs		137 000 \$

Pour inscrire l'encaissement et les revenus correspondants

La Société A (preneur) a, de son côté, le choix d'inscrire à l'actif les coûts directs initiaux ou de les passer immédiatement en charges.

Contrats de location de terrains et constructions

Les contrats de location de terrains et de constructions sont classés en tant que contrat de location simple ou location-financement, de la même manière que pour les contrats de location portant sur d'autres actifs. Toutefois, le terrain présente la caractéristique d'avoir normalement une durée de vie économique indéterminée et, s'il n'est pas prévu d'en transférer la propriété au preneur à l'issue de la durée du contrat de location, le preneur ne reçoit en principe pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, auquel cas la location du terrain est un contrat de location simple. Un paiement

²⁹ © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

effectué lors de la conclusion ou de l'acquisition d'un bail qui est comptabilisé comme contrat de location simple représente des pré-loyers, à amortir sur la durée du contrat de location selon le rythme des avantages procurés³⁰.

Les éléments terrain et constructions d'un contrat de location de terrain et de constructions sont considérés séparément aux fins de la classification du contrat de location. S'il est prévu que le titre de propriété des deux éléments soit transféré au bailleur à la fin de la période de location, les deux éléments sont classés comme location financière, qu'ils soient analysés comme un ou deux contrats de location, sauf si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat de location ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un de ces éléments ou des deux. Lorsque l'élément terrain a une durée de vie économique indéterminée, il est normalement classé en tant que contrat de location simple, sauf si la propriété doit être transférée au preneur au terme du contrat de location. L'élément constructions est classé comme contrat de location simple ou contrat de location-financement³¹.

Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrain et de constructions, les paiements minimaux (y compris d'éventuels montants forfaitaires payables d'avance) sont affectés entre les éléments terrain et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail de l'élément terrain et de l'élément constructions du contrat de location au commencement dudit contrat. Si les paiements au titre de location ne peuvent être affectés de manière fiable entre ces deux éléments, le contrat de location est classé dans sa totalité comme contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le contrat de location est classé dans sa totalité comme location simple³².

Dans le cas de la location d'un terrain et de constructions pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et être classifiés comme contrat de location-financement ou de location simple. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué³³.

Une évaluation séparée des éléments terrain et constructions n'est pas requise lorsque la participation du preneur dans le terrain et les constructions est classifiée en tant qu'immeuble de placement selon IAS 40 et que le modèle de la juste valeur est adopté. Des calculs détaillés ne sont nécessaires pour cette évaluation que si la classification de l'un ou des deux éléments est par ailleurs incertaine³⁴.

Fabricants/distributeurs en tant que bailleurs

Souvent, les fabricants et les distributeurs offrent aux clients le choix d'acheter ou de louer un actif. Un contrat de location-financement étant essentiellement identique à la vente d'un actif, la méthode de comptabilisation des deux transactions doit être la même.

En conséquence, lorsqu'il conclut un contrat de location-financement, le fabricant/distributeur ne fait pas que déprécier l'actif et comptabiliser la créance locative. Il comptabilise également les produits de la vente et le coût de la vente. Le montant de la vente correspond au moins élevé entre le prix du marché de l'actif et la valeur actualisée des

30 IAS 17.14.

31 IAS 17.15.

32 IAS 17.16.

33 IAS 17.17.

34 IAS 17.18.

paiements minimaux au titre de la location. Le coût des biens vendus correspond à la valeur comptable de l'actif diminuée de la valeur actualisée de la valeur résiduelle non garantie.

Toutefois, pour éviter la comptabilisation de produits artificiellement gonflés à la conclusion du contrat de location-financement, un taux d'intérêt commercial³⁵ doit être utilisé pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Si le bailleur propose un taux d'intérêt artificiellement bas pour attirer les clients, l'utilisation de ce taux aurait pour effet de comptabiliser au moment de la vente une partie excessive du revenu total du contrat de location. Pour éviter cela, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial³⁶.

Les coûts directs initiaux sont passés directement en résultat parce qu'ils représentent une charge considérée inhérente au processus de génération des ventes. Ils ne sont pas compris dans la définition formelle des *coûts directs initiaux* figurant dans IAS 17.

Exemple 5.6.5 — Contrat de location-financement conclu par un fabricant/distributeur³⁷

CarCo ltée conclut un contrat de location non résiliable pour une durée de cinq ans commençant le 1^{er} janvier 20X8. Le coût total de l'automobile est de 80 000 \$ et sa juste valeur est de 120 000 \$. La durée de vie économique de l'automobile est de cinq ans et la valeur résiduelle attendue de l'actif sera de zéro à l'échéance de cette période. Le preneur doit effectuer des paiements annuels de 28 778 \$ au début de chaque année. La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est de 120 000 \$, compte tenu d'un taux d'intérêt commercial de 10 %.

Solution

CarCo a effectivement vendu l'actif au preneur et le contrat sera donc un contrat de location-financement.

Les écritures de journal suivantes devraient être passées dans les livres de CarCo pour comptabiliser la vente :

Dt Créances locatives (net des intérêts non acquis au titre de la location)	120 000 \$	
Ct Ventes		120 000 \$
Dt Coût des ventes	80 000 \$	
Ct Stocks		80 000 \$

L'écriture de journal suivante est passée au début de l'exercice pour comptabiliser le premier paiement reçu du preneur :

Dt Trésorerie	28 778 \$	
Ct Créance locative		28 778 \$

L'écriture de journal suivante doit être passée pour comptabiliser les produits financiers acquis au cours de l'exercice

Dt Créance locative	9 121 \$	
Ct Produits financiers ((120 000 \$ – 28 778 \$) x 10 %)		9 121 \$

³⁵ IAS 17.45.

³⁶ IAS 17.45.

³⁷ © KPMG IFRG Limited, société à engagement limité par garantie, enregistrée au Royaume-Uni, et cabinet membre du réseau affilié à KPMG International, coopérative de droit suisse. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques déposées de KPMG International, coopérative de droit suisse.

Transactions de cession-bail

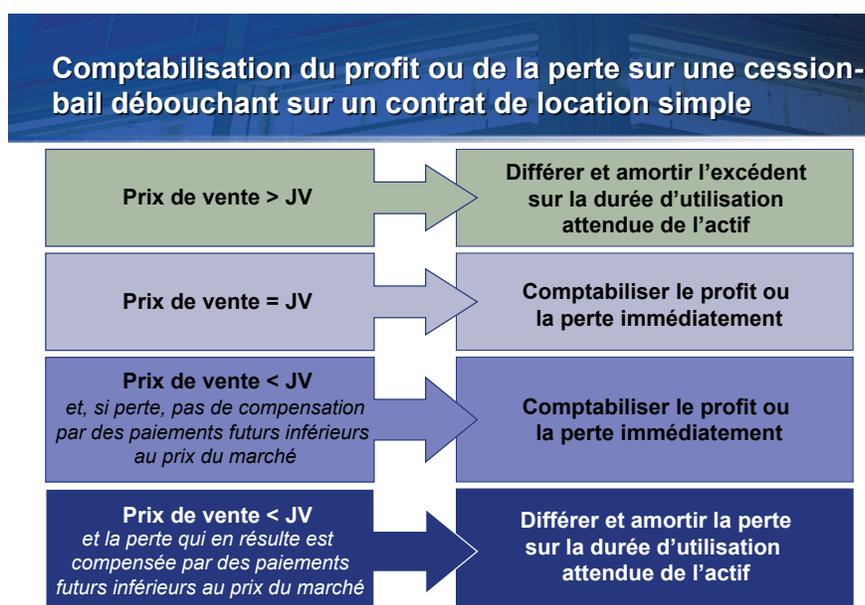
Une *transaction de cession-bail* est une opération dans le cadre de laquelle une société cède un actif pour le reprendre immédiatement à bail. Une société peut recourir à une telle opération comme moyen de financement pour des raisons fiscales ou lorsqu'elle ne veut pas s'exposer aux risques associés à la propriété de l'actif.

Une transaction de cession-bail comporte deux opérations — la cession de l'actif à l'acheteur et la reprise à bail par le vendeur (preneur) de l'actif cédé à l'acheteur (bailleur). Une transaction de cession-bail peut être comptabilisée comme un contrat de location simple ou un contrat de location-financement. La classification de l'accord de location est établie selon les mêmes critères que ceux discutés précédemment dans cette section.

Lorsqu'une transaction de cession-bail est classée en tant que contrat de location-financement, la transaction sert alors de moyen de financement pour l'entreprise et le preneur conserve pratiquement tous les droits et les avantages. Si la transaction de cession-bail est classée en tant que contrat de location simple, il y a effectivement deux transactions, soit la cession de l'actif accompagnée du transfert des risques et des avantages à l'acheteur et une transaction séparée pour le contrat de location. Ces différences sont prises en compte pour déterminer le profit à comptabiliser par suite d'une transaction de cession-bail.

Transaction de cession-bail — contrat de location simple

Si le volet bail de l'opération est dans les faits un contrat de location simple, les risques et les avantages ont été transférés et il y a un réel changement du titre de propriété des actifs. En conséquence, il serait approprié de comptabiliser le profit réalisé à la vente de l'actif. Donc, si la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte sur la vente est comptabilisé immédiatement. En revanche, si le prix de vente est supérieur ou inférieur à la juste valeur le moment de la comptabilisation pourra varier.



Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur de l'actif, la perte doit être comptabilisée immédiatement en résultat. Toutefois, si la perte est compensée par des paiements futurs au titre de la location, la perte doit être différée et comptabilisée proportionnellement aux paiements au titre de la location.

Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif par le preneur.

De plus, si la juste valeur de l'actif est inférieure à sa valeur comptable à la date de la transaction de cession-bail, la différence entre les deux montants doit être comptabilisée immédiatement.

Exemple 5.6.6 — Transaction de cession-bail — Contrat de location simple³⁵

Votre société possède un appareil dont la valeur comptable est de 11 millions \$. Le 29 décembre 20X8, elle vend l'appareil à Leasing Co. à sa juste valeur à cette date, soit 20 millions \$ (somme reçue en trésorerie le 30 décembre 20X8) et elle le reprend à bail pour une durée de 10 ans contre un loyer de 1,5 million \$ par année. À la date de la transaction, la valeur attendue de l'appareil au terme du contrat de location est d'environ 12 millions \$. Après 10 ans, votre société peut racheter l'appareil pour 12 millions \$.

La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est de 13,5 millions \$. La valeur actualisée de l'option de rachat est de 9 millions \$.

Solution

Il n'y a pas de rachat obligatoire de l'appareil au terme de la période de location, il n'y a pas d'option d'achat «à prix avantageux» et la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location (13,5 millions \$) n'équivaut pas à la quasi-totalité de la juste valeur de l'appareil. En outre, si on présume que 1) la durée de vie économique de l'appareil est beaucoup plus longue que la durée du contrat et 2) qu'il n'y a aucune autre condition du contrat qui transfère réellement la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'appareil à Lessee Co., la cession-bail semble être un contrat de location simple et il y a vente réelle. Les écritures de journal suivantes doivent être comptabilisées :

Dt Trésorerie	20 millions \$	
Ct Appareil		11 millions \$
Ct Profit sur la vente de l'appareil		9 millions \$

Pour inscrire la réception de trésorerie, sortir l'appareil des livres et comptabiliser le profit sur la vente résultant de la transaction. Comme le prix de vente correspond à la juste valeur de l'appareil, le profit peut être comptabilisé immédiatement.

Exemple 5.6.7 – Transaction de cession-bail – Contrat de location simple

Sellco vend une pièce d'équipement à Buyco et elle la reprend immédiatement à bail en vertu d'un contrat de location classé comme contrat de location simple. Le prix de vente est de 10 000 \$ et la valeur comptable de l'actif est de 8 000 \$. Son prix du marché est de 6 000 \$.

Solution

Comme le prix de vente (10 000 \$) est supérieur au prix du marché (6 000 \$), l'excédent (4 000 \$) est différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif par le preneur. Toutefois, comme le prix du marché (6 000 \$) est inférieur à la valeur comptable (8 000 \$), la différence (2 000 \$) est comptabilisée immédiatement comme perte.

L'écriture de journal à la date de la transaction de cession-bail serait la suivante dans les livres de Sellco :

Dt Trésorerie	10 000 \$	
Dt Perte	2 000 \$	
Ct Équipement		8 000 \$
Ct Profit différé		4 000 \$

Transaction de cession-bail – Contrat de location-financement

Si la transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, la transaction est un moyen de financement et l'acheteur réalise des profits grâce aux paiements futurs au titre de la location. Tout profit réalisé sur la vente est comptabilisé sur la durée du contrat de location. Si le prix de vente est inférieur à la valeur comptable de l'actif, la perte n'est pas comptabilisée immédiatement en résultat. Toutefois, le vendeur doit déterminer si la perte n'est pas une indication d'une dépréciation de l'actif.

Exemple 5.6.8 — Transaction de cession-bail — Contrat de location-financement³⁶

Votre société possède un appareil dont la valeur comptable est de 11 millions \$. Le 29 décembre 20X8, elle vend l'appareil à Leasing Co. à sa juste valeur à cette date, soit 20 millions \$ (somme reçue en trésorerie le 30 décembre 20X8) et elle le reprend à bail pour 10 ans contre un loyer de 2,5 millions \$ par année. À la date de la transaction, la valeur attendue de l'appareil au terme du contrat de location est d'environ 12 millions \$. Après 10 ans, votre société peut racheter l'appareil pour 3 millions \$.

La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est de 18 millions \$. La valeur actuelle de l'option de rachat est de 2 millions \$.

Comment cette transaction devrait-elle être comptabilisée ?

Solution

Le volet bail de la cession-bail est un contrat de location-financement parce que la société a une option d'achat à prix avantageux pour acquérir à nouveau l'actif au terme du contrat de location. Par conséquent, l'appareil doit demeurer comptabilisé et aucun profit ni perte ne doit être comptabilisé. De plus, un passif de location-financement d'un montant équivalant à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location (y compris l'option d'achat à prix avantageux) doit être comptabilisé. La valeur comptable de l'appareil doit être ajustée pour s'établir au plus bas entre la valeur actualisée des paiements minimaux futurs au titre de la location et de sa juste valeur. Tout «profit» qui en résulte doit être traité comme un profit différé et comptabilisé sur la durée du contrat de location. Par conséquent, l'écriture de journal à comptabiliser est la suivante :

Dt Trésorerie	20 millions \$	
Ct Appareil — valeur comptable		11 millions \$
Ct. Profit différé sur la vente		9 millions \$

Pour inscrire la réception de trésorerie sur la vente, sortir l'ancienne valeur comptable de l'actif et inscrire le profit différé sur la vente.

Dt Appareil — Actif loué	20 millions \$	
Ct Dette envers Leasing Co (18+2)		20 millions \$

Pour inscrire la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location.

Le profit différé est comptabilisé en produit sur la durée du contrat de location et sa présentation dépend de la nature du profit, qui serait présenté avec l'amortissement. IAS 17 ne comporte aucun commentaire sur la présentation au bilan du profit différé.

39 © KPMG IFRG Ltd.

5.7 SECTEURS OPÉRATIONNELS

IFRS 8

QUOI DE NEUF?

- IFRS 8, *Secteurs opérationnels*, doit être appliqué pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. L'adoption anticipée est permise. IFRS 8 permet la convergence entre les IFRS et les PCGR canadiens et américains. Par conséquent, une fois que IFRS 8 sera en vigueur, il n'y aura plus de différence entre les IFRS, le référentiel comptable canadien et le référentiel comptable américain. IAS 14 sera retiré lorsque IFRS 8 entrera en vigueur.

5.8 ACTIFS NON COURANTS DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE ET ACTIVITÉS ABANDONNÉES

IFRS 5

QUOI DE NEUF?

- Les actifs d'un groupe destiné à être cédé antérieurement classés comme non courants sont reclassés comme actifs courants lorsqu'ils sont détenus en vue de la vente.
- Les pertes découlant d'une dépréciation d'un actif à la juste valeur diminuée des coûts de la vente sont d'abord affectées à la réduction de la valeur comptable du goodwill, puis aux autres actifs non courants au prorata de leurs valeurs comptables.
- Les actifs non courants (groupes destinés à être cédés) classés initialement comme détenus en vue de la vente, puis reclassés comme détenus en vue de leur utilisation sont réévalués au montant le plus bas entre le montant recouvrable à la date de la reclassification et la valeur comptable des actifs avant la classification des actifs comme détenus en vue de la vente.
- Les états de situation financière relatifs aux périodes antérieures ne sont pas présentés à nouveau lorsqu'un actif non courant (ou groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue de la vente.
- L'activité abandonnée se limite aux activités qui représentent une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte et aux entités acquises exclusivement en vue de la revente.
- Les informations sur les flux de trésorerie relatifs à l'activité abandonnée doivent être présentées séparément.
- Les actifs non courants acquis en vue de leur cession ultérieure sont évalués initialement au montant le plus bas entre leur valeur comptable avant que l'acquéreur ne les ait classés comme détenus en vue de la vente et leur juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Actifs détenus en vue de la vente

En général, un actif est détenu en vue de la vente lorsqu'une entité n'a pas l'intention de l'utiliser de façon continue, mais qu'elle souhaite le vendre. L'entité prendra cette décision si elle croit que sa valeur comptable sera recouvrée principalement par le biais d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue. Ainsi, si certains critères sont satisfaits, une entité classera alors un actif non courant (ou *groupe destiné à être cédé*) comme détenu en vue de la vente. Un groupe destiné à être cédé est un groupe d'actifs destinés à être cédés et les passifs directement liés à ces actifs qui seront transférés dans le cadre d'une transaction unique.

Les critères suivants doivent être satisfaits pour qu'un groupe destiné à être cédé soit considéré comme détenu en vue de la vente :

- 1) il est disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés); et
- 2) la vente est *hautement probable*. Pour que la vente soit hautement probable, il faut que les critères suivants soient satisfaits :
 - a) la direction à un niveau approprié doit s'être engagée envers un plan de vente de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé),
 - b) un programme actif pour trouver un acheteur ou finaliser la vente doit avoir été lancé,
 - c) l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être activement commercialisé en vue de la vente à un prix qui est raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle,
 - d) on pourrait s'attendre à ce que la vente se qualifie pour la comptabilisation en tant que vente conclue dans le délai d'un an à compter de la date de sa classification, à moins d'exceptions mineures, et
 - e) les mesures nécessaires pour finaliser le plan doivent indiquer qu'il est improbable que des changements notables soient apportés au plan ou que celui-ci soit retiré.

Exemple 5.8.1 — Détention en vue de la vente

La Société ABC a amorcé le processus de vente d'une participation dans une filiale. Elle a satisfait à tous les critères permettant de classer les actifs et les passifs de la filiale comme détenus en vue de la vente, y compris la commercialisation active de la participation à un prix raisonnable par rapport à la juste valeur de celle-ci. La société a été en mesure d'identifier un acheteur et elle a convenu d'une méthode de calcul du prix final de la participation.

Avant la conclusion de la vente, les informations financières recueillies sur la filiale ont amené ABC Co à en déduire que le prix final qu'elle obtiendrait serait de beaucoup inférieur au prix auquel elle est disposée à vendre sa participation. Avant de connaître le résultat du calcul, la direction de ABC commença activement à envisager d'autres options que celle de la vente de sa participation.

Compte tenu des critères ci-dessus, la participation dans la filiale ne satisfait plus aux critères de classification en tant que détenue en vue de la vente et elle doit être reclassée comme étant détenue en vue de son utilisation puisque la direction envisage d'autres options, indiquant de ce fait qu'elle ne souhaite plus vendre au prix actuel.

Les actifs doivent satisfaire à ces critères pour être classés comme détenus en vue de la vente à la fin de période financière :

- a) ils doivent être évalués au montant le plus bas entre leur valeur comptable et la juste valeur diminuée des coûts de la vente, et l'amortissement sur les actifs doit cesser; et
- b) ils doivent être présentés comme détenus en vue de la vente séparément des autres actifs du bilan et les résultats des activités abandonnées doivent être présentés séparément dans l'état du résultat global. De plus, les actifs et les passifs doivent être classés séparément dans une rubrique identifiant qu'ils sont détenus en vue de la vente.

Les critères de classification doivent être satisfaits à la fin de période financière. Si les critères sont satisfaits après la fin de période financière, mais avant l'autorisation des états financiers, l'entité ne doit pas classer un actif non courant comme détenu en vue de la vente.

Les coûts de la vente sont les coûts marginaux que l'entité doit encourir pour la cession de l'actif. Des exemples de tels coûts comprennent les coûts de commercialisation des actifs, les coûts de transport des actifs et les coûts de désinstallation des actifs.

La différence entre la valeur comptable d'un actif avant qu'il soit traité comme actif destiné à la vente et la juste valeur diminuée des coûts de la vente est comptabilisée dans le compte de résultat comme perte de valeur. En appliquant cette base d'évaluation, l'entité comptabilise immédiatement toute perte anticipée résultant de la vente des actifs aussitôt prise sa décision de vendre ceux-ci. Lors de la comptabilisation initiale, elle ne tient pas compte du montant de la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente qui excède la valeur comptable de l'actif et ne comptabilise aucun profit au moment de la classification (voir l'exemple 5.8.2, qui renferme un exemple d'actif considéré comme détenu en vue de la vente et de sa comptabilisation). Toutefois, un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être comptabilisé, mais sans excéder le cumul des pertes de valeur comptabilisées précédemment sur l'actif. Ainsi, une entité ne peut réévaluer un actif au-delà de la valeur comptable inscrite avant la date à laquelle la décision de vendre l'actif ou de céder le groupe d'actifs a été prise.

Exemple 5.8.2 — Actif considéré comme détenu en vue de la vente

Une société dont la fin d'exercice est le 31 décembre 2008, a acheté de l'équipement le 1^{er} janvier 2005 au coût de 100 000 \$. Au moment de son acquisition, l'actif avait une valeur résiduelle estimative de 10 000 \$ et une durée d'utilité de 10 ans. Au 1^{er} janvier 2008, l'actif respectait les critères de classification comme actif détenu en vue de la vente et il a été reclassé en conséquence. Sa juste valeur était estimée à 40 000 \$ et les coûts de transport et d'enlèvement s'élevaient à 2 000 \$. L'actif a été vendu le 30 août 2008 pour 38 000 \$.

Au moment de la reclassification :

- i) L'actif est transféré de la catégorie des immobilisations corporelles, dans les actifs non courants, à la catégorie des actifs détenus en vue de la vente.
- ii) Immédiatement avant la reclassification, la valeur comptable de l'actif était de 73 000 \$. [Le montant amortissable est de 90 000 \$, soit le coût brut de 100 000 \$ — la valeur résiduelle de 10 000 \$. Le cumul des amortissements est par conséquent de 27 000 \$, soit $90\,000\ \$ \times (3\ \text{ans d'amortissement} / 10\ \text{ans de durée d'utilité})$, et la valeur comptable est donc de $100\,000\ \$ - 27\,000\ \$ = 73\,000\ \$$].
- iii) La juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'actif détenu en vue de la vente est de 38 000 \$ ($40\,000\ \$ - 2\,000\ \$$). L'actif est maintenant évalué à cette valeur puisque la juste valeur diminuée des coûts de la vente de 38 000 \$ est inférieure à la valeur comptable de 73 000 \$. L'actif serait comptabilisé pour un montant de 38 000 \$ séparément des actifs ordinaires détenus en vue de leur utilisation.
- iv) Par conséquent, il faut comptabiliser une perte de valeur de 35 000 \$ dans le compte de résultat pour inscrire l'actif à sa nouvelle valeur de 38 000 \$ ($73\,000\ \$ - 38\,000\ \$$).

La perte de valeur est comptabilisée en résultat des activités poursuivies dans le compte de résultat, sauf si les critères spécifiques aux *activités abandonnées* sont satisfaits. Veuillez noter que les activités que l'on prévoit abandonner ne satisfont pas à la définition de détention en vue de la vente. Un abandon signifie que le groupe destiné à être cédé sera utilisé jusqu'au terme de sa durée de vie économique ou que le groupe destiné à être cédé sera fermé plutôt que vendu.

L'actif ou le groupe destiné à être cédé antérieurement classé comme détenu en vue de la vente qui ne répond plus aux critères n'est plus traité comme détenu en vue de la vente. Il est réintégré dans les autres actifs ordinaires détenus en vue de leur utilisation et est évalué au montant le plus bas entre :

- 1) la valeur comptable qui était la valeur actuelle à la date de la décision de vendre, diminuée de tout amortissement ultérieur qui aurait été comptabilisé si l'élément n'avait pas été classé comme actif détenu en vue de la vente, et
- 2) le montant recouvrable à la date de la décision de ne pas vendre.

Tout ajustement de la valeur résultant de ce qui précède sera comptabilisé en résultat des activités poursuivies pour la période.

Activités abandonnées

Une activité abandonnée est un groupe destiné à être cédé qui satisfait à certains critères spécifiques. Les activités abandonnées sont une sous-catégorie de groupes destinés à être cédés et elles sont évaluées de la même façon que les groupes destinés à être cédés. Leur présentation est toutefois différente et elles sont soumises à des dispositions différentes en matière d'informations à fournir. Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou qui est classée comme détenue en vue de la vente, et :

- a) qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte;
- b) fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte; ou
- c) est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.

Une composante d'une entité comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières du reste de l'entité. En d'autres termes, une composante d'une entité aura été une unité génératrice de trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie lorsqu'elle était détenue en vue de son utilisation.

Les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement ou de financement des activités abandonnées pour la période ou la période comparative sont présentés soit dans le compte des flux de trésorerie, soit dans les notes⁴⁰.

En outre, une activité abandonnée est présentée comme un seul montant à l'état du résultat global comprenant le total :

- a) du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées;
- b) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e), résultant de la réévaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente; et
- c) une fois réalisé, le profit ou la perte après impôt sur la cession des actifs constituant l'activité abandonnée, soit le montant de la différence entre la valeur comptable des actifs et le montant ultimement reçu pour ces actifs.

En termes d'informations à fournir, il faut présenter les produits, les charges, les profits ou pertes avant impôt et les charges fiscales afférentes à l'activité abandonnée. Ces informations peuvent aussi être présentées au compte de résultat.

40 IFRS 5.33 c).