

Normes IAS résumées



2013



Par Bernard Chauveau

© - Copyright 2013

Sommaire

- [Note de l'auteur](#)
- [IAS 1, Présentation des états financiers](#)
- [IAS 2, Stocks](#)
- [IAS 3, Les états financiers consolidés \(supprimée en 1990\)](#)
- [IAS 4, La comptabilisation des amortissements \(supprimée en 1990\)](#)
- [IAS 5, Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers \(supprimée en 1997\)](#)
- [IAS 6, Réponses comptables aux changements de prix \(supprimée en 1981\)](#)

- IAS 7, Etat des flux de trésorerie
- IAS 8, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
- IAS 9, La comptabilité des activités de recherche et de développement (supprimée en 1998)
- IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture
- IAS 11, Contrats de construction
- IAS 12, Impôts sur le résultat
- IAS 13, La présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme (supprimée en 1997)
- IAS 14, La présentation d'une information sectorielle (supprimée en 2006)

- IAS 15, L'information reflétant les effets des variations de prix (supprimée en 2005)
- IAS 16, Immobilisations corporelles
- IAS 17, Contrats de location
- IAS 18, Produits des activités ordinaires
- IAS 19, Avantages au personnel
- IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
- IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères
- IAS 22, Regroupements d'entreprises (supprimée en 2004)
- IAS 23, Coûts d'emprunt

- [IAS 24, L'information concernant les parties liées](#)
- [IAS 25, La comptabilisation des placements \(supprimée en 2001\)](#)
- [IAS 26, Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite](#)
- [IAS 27, États financiers consolidés et individuels \(Ancienne version\)](#)
- [IAS 27, États financiers individuels \(nouvelle formulation\)](#)
- [IAS 28, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises](#)
- [IAS 29, La présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes](#)
- [IAS 30, Informations à fournir dans les états financiers des banques et](#)

des institutions financières assimilées (supprimée en 2005)

- IAS 31, Participation dans des coentreprises (supprimée en 2011)
- IAS 32, Instruments financiers : Présentation
- IAS 33, Résultat par action
- IAS 34, Information financière intermédiaire
- IAS 35, Opérations discontinues (supprimée en 2004)
- IAS 36, Dépréciation d'actifs
- IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
- IAS 38, Immobilisations incorporelles
- IAS 39, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation

- [IAS 40, Immeubles de placement](#)
- [IAS 41, Agriculture](#)

Note de l'auteur

Le présent ouvrage présente le résumé de l'intégralité des normes internationales IAS publiées avant la réforme de l'IASCF. Par la suite, les nouvelles normes sont des IFRS.

Pour chacune d'entre-elles, le résumé se base sur la dernière version disponible fin 2013, mais nous indiquons également les dates des diverses révisions et de leur éventuelle suppression.

Nous fournissons, exceptionnellement, deux versions de IAS 27 car l'ancienne traitait à la fois des comptes individuels

et de ceux consolidés alors que, lors de la révision de 2011, la nouvelle ne traite plus que des comptes individuels. Nous signalons également qu'un exposé sondage de décembre 2013 (ED/2013/10) propose de autoriser à nouveau l'usage de la mise en équivalence pour les participations dans les filiales, les coentreprises et les sociétés associées.

IAS 1, Présentation des états financiers

Ce fut la première norme publiée en novembre 1974 sous le titre "La publicité des méthodes comptables".

La dernière version date de 2007 et a été validée par l'Union européenne.

Une entité doit publier des "états financiers à usage général" conformes aux normes IFRS qui fournissent des informations sur ses actifs, ses passifs, ses capitaux propres, ses produits et ses charges et ses profits et pertes, les apports et les distributions aux propriétaires et ses flux de trésorerie.

Les états financiers comprennent :

- Un bilan (état de la situation

financière) ;

- Un compte de résultat net et des autres éléments du résultat global ;
- Un état de variation des capitaux propres ;
- Un tableau de flux de trésorerie ;
- Des notes ;
- Un bilan comparatif de l'année précédente si l'entité applique une méthode rétroactive ou procède à des reclassements.

Ils doivent présenter une image fidèle et être conformes aux normes IFRS. Ils sont établis sur la base de la continuité de l'entreprise, selon la méthode de la comptabilité d'engagement en présentant séparément

chaque élément significatif, sans compensation entre actifs et passifs et charges et produits. La présentation doit être au minimum annuelle et comporter une comparaison avec l'exercice précédent en respectant la permanence de la présentation.

La norme cite ensuite le contenu qu'ils doivent au minimum comporter (dans le cadre de l'Union européenne, les Directives en imposent le contenu et la forme) en séparant les éléments courants (échéance à 12 mois au plus) et non courants (échéance supérieure à 12 mois).

IAS 2, Stocks

Cette norme fut publiée pour la première fois en juillet 1975 sous le titre "L'évaluation et la présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique".

Après plusieurs révisions permettant, puis interdisant la méthode FIFO (dernier entré, premier sorti), la dernière version date de 2003 et a été validée par l'Union européenne.

La norme ne concerne pas les contrats de construction (IAS 11), les instruments financiers (IAS 32 et 39, IFRS 9) et les actifs biologiques (IAS 41). Elle traite des stocks destinés à la vente, à la production, les matières et les

fournitures.

Le coût du stock doit comprendre les coûts d'acquisition, de transformation et ceux qui l'ont conduit à l'endroit où il se trouve.

Les stocks fongibles peuvent être évalués selon la méthode FIFO (Premier entré, premier sorti) ou par une méthode de coût moyen pondéré. Une évaluation au coût standard ou selon le prix de détail (réduit d'une marge couvrant la distribution et le bénéfice) est admise si les résultats sont proches des méthodes autorisées.

Si leur valeur nette de réalisation devient inférieur à leur coût, les stocks doivent être dépréciés.

Lorsqu'ils sont vendus, le coût des

stocks doit être rattaché aux charges.

IAS 3, Les états financiers consolidés (supprimée en 1990)

Cette norme fut publiée pour la première fois en mars 1976 puis supprimée en 1989 et remplacée par les IAS 27 et 28.

Elle traitait de la présentation des états consolidés donnant la définition, toujours d'actualité, de la société mère : "une société qui a une ou plusieurs filiales".

Le contrôle se définissait par la possession directe ou indirecte de la moitié des droits de votes. Les filiales pouvaient être exclues de la consolidation si le contrôle était temporaire ou que la mère ne pouvait pas contrôler les actifs. Le goodwill

(excédant d'actifs nets sur le "prix de revient" des titres devait être inscrit "d'une manière appropriée au bilan consolidé" (sans autre règle prévue).

Dans la société associée, la participation était "importante" (sans seuil défini) et la société mère pouvait y exercer une influence notable.

Les sociétés associées et les filiales non consolidées pouvaient être traitées à la valeur d'acquisition ou par mise en équivalence.

IAS 4, La comptabilisation des amortissements (supprimée en 1990)

Cette norme fut publiée pour la première fois en juillet 1976. Elle fut reformatée en 1994 puis supprimée le 1-07-1999 et remplacée par les dispositions de l'IAS 16 en 1993 et de l'IAS 38 en 1998.

Étaient exclues de son champ, les activités agricoles, minières et de prospection, les dépenses de recherche et de développement et la survalueur (goodwill).

Les immobilisations amortissables ont une durée de vie limitée supérieure à un an et qui sont détenues pour la production ou la fourniture de biens et de services, pour être louées ou utilisées

à des fins administratives.

L'amortissement est une répartition systématique de la valeur amortissable (coût du bien diminué de l'éventuelle valeur résiduelle) sur la durée d'utilisation du bien (fonction de l'usure, de l'obsolescence et de toutes les autres limitations à son utilisation). Sa dotation est déduite du résultat. Aucune méthode de calcul n'est privilégiée.

IAS 5, Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers (supprimée en 1997)

Cette norme fut publiée pour la première fois en octobre 1976. Elle fut reformatée en 1994 puis supprimée le 1997 et remplacée par les dispositions de l'IAS 1 lors de sa révision.

Il doit être fait mention du nom, du pays du siège social de l'entreprise, de ses activités, de sa forme juridique. Il est également nécessaire d'indiquer la période couverte par les comptes et la date du bilan ainsi que la devise dans laquelle ils sont tenus.

La norme expose ensuite la liste des informations à publier concernant le bilan (Valeurs immobilisées, actif

circulant, Dettes à long terme, dettes à court terme, provisions et autres dettes et capitaux propres.

En ce qui concerne le compte de résultat, il faut indiquer le montant des ventes et autres produits, les amortissements et provisions, les charges et les produits financiers et exceptionnels, l'impôt sur les bénéfices, les opérations intra-groupe et le résultat net.

Aucun modèle de documents n'est proposé.

IAS 6, Réponses comptables aux changements de prix (supprimée en 1981)

Cette norme fut publiée pour la première fois en juin 1977. Elle fut supprimée en 1981 et remplacée par les dispositions de l'IAS 15.

La norme traite de deux problèmes liés à l'inflation :

- La prise en compte de l'évolution des prix d'un élément d'actif particulier par l'utilisation, par exemple, d'un coût de remplacement à la place du coût historique.
- La prise en compte de l'évolution générale des prix peut se faire par la publication de comptes en

valeurs actuelles à la place du coût historique, ou en conservant le coût historique mais en l'exprimant en unités de pouvoir d'achat, ou en combinant les deux méthodes.

Faute de consensus sur les méthodes à suivre, la norme recommande la publication de la ou des méthodes utilisées et d'en expliquer leur impact.

IAS 7, Etat des flux de trésorerie

Cette norme fut publiée pour la première fois en octobre 1977 puis révisée en 1992.

L'entreprise doit présenter un état des flux de trésorerie qui concerne les avoirs en caisse, les dépôts à vue et les placements à court terme très liquides classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

Les flux en monnaies étrangères doivent être présentés dans la monnaie fonctionnelle.

Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus ou versés doivent être tous présentés séparément.

Les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat doivent être présentés séparément et classés comme des flux opérationnels de trésorerie, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement.

d'estimations comptables et erreurs

Cette norme fut publiée pour la première fois en février 1978, reformatée en 1993 puis révisée en décembre 2003.

Les méthodes comptables qui s'appliquent à un événement sont celles de la norme IFRS concernée et être cohérentes pour des situations similaires. En l'absence d'une telle norme, la méthode retenue doit être pertinente pour les utilisateurs et fiable (présentant une image fidèle, traduisant la réalité économique, neutre et prudente).

Un changement de méthode ne peut s'effectuer que si les IFRS l'impose ou si ceci permet une information plus fiable et plus pertinente. Lorsqu'il s'agit d'une première application de l'IFRS il faut respecter les règles transitoire qu'elle prévoit ou, à défaut, l'effectuer de façon rétrospective..

Les changements d'estimations (créances douteuses, modifications des règles d'amortissement, variations de juste valeur...) s'effectuent dans la période concernée et éventuellement les suivantes (de façon prospective).

Les corrections d'erreurs s'effectuent de façon rétrospective à partir du premier exercice où cela est possible.

IAS 9, La comptabilité des activités de recherche et de développement (supprimée en 1998)

Cette norme fut publiée pour la première fois en mars 1978. Elle fut reformatée en 1993 puis supprimée en 1998 et remplacée par les dispositions de l'IAS 38.

Le montant des **frais de recherche** est comptabilisé en charges de l'exercice.

Les **frais de développement** peuvent être inscrits à l'actif :

- Le produit ou le procédé est clairement identifié,
- Sa faisabilité est démontrée,
- L'entreprise à l'intention de le produire et de le commercialiser,

- Il existe pour lui un marché potentiel,
- Et l'entreprise a des ressources suffisantes pour mener à bien le projet et commercialiser le produit ou le procédé.

L'inscription à l'actif est limitée aux frais passés et à venir qui peuvent être couverts par les produits futurs. Ces frais sont amortis de façon systématique en fonction des ventes ou de l'utilisation du produit ou du procédé ou de sa durée d'utilisation.

IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture

Cette norme fut publiée pour la première fois en juin 1978 sous le terme de " Eventualités et évènements survenant après la date de clôture de l'exercice ". Elle fut reformatée en 1994 puis la partie relative aux éventualités a été supprimée et remplacée par l'IAS 37 en 1998. Le texte restant a été remplacé par de nouvelles dispositions et un nouvel intitulé en mai 1999.

Elle concerne les évènements qui interviennent après la clôture des comptes et avant l'autorisation de publication.

Lorsqu'ils concernent des situations qui existaient à la date de clôture, les

comptes annuels doivent être ajustés.

Lorsqu'ils sont nés après la date de clôture, les comptes ne doivent pas être modifiés (mais une information est fournie en notes).

Les comptes ne sont pas présentés sur la base de la continuité de l'exploitation si celle-ci est compromise après la date de clôture.

IAS 11, Contrats de construction

Cette norme fut publiée pour la première fois en novembre 1978 sous le terme de " La comptabilisation des contrats de longue durée". Elle fut reformatée en décembre 1993 puis révisée en 1994.

Elle concerne les contrats de construction d'un actif (immeuble, barrage...) ou une série de contrats intimement liés entre eux.

Les coûts comprennent ceux qui sont directement liés au contrat, ceux relatifs à l'activité qui peuvent lui être affectés et ceux que les termes du contrat permettent de lui imputer.

Lorsque les estimations sont fiables,

les coûts et les produits sont inscrits en charges et en produits en fonction du degré d'avancement du contrat.

Lorsque l'estimation n'est pas fiable, les coûts sont comptabilisés dans l'exercice où ils sont engagés et les produits sont limités aux coûts engagés et récupérables.

Si le contrat est déficitaire, l'intégralité de la perte doit être immédiatement comptabilisée en charges.

IAS 12, Impôts sur le résultat

Cette norme fut publiée pour la première fois en juillet 1979. Elle fut révisée en octobre 1996.

La **base fiscale d'un actif** est la valeur recouvrable déductible. Si la valeur n'est pas imposable, la base fiscale est égale à la valeur comptable.

La **base fiscale d'un passif** est la valeur comptable diminuée de la valeur déductible dans les périodes à venir.

Comptabilisation de passifs et d'actifs d'impôt exigible

- L'impôt exigible doit figurer en dettes s'il n'a pas été payé.
- Une perte fiscale pouvant être

reportée en arrière figure en actif.

Comptabilisation de passifs et d'actifs d'impôt différé

Un passif d'impôts différés doit être comptabilisé sauf la comptabilisation initiale :

- Du Goodwill ;
- Ou d'un actif ou d'un passif lors d'une opération qui n'est pas un regroupement et qui n'affecte ni le résultat comptable ni le résultat fiscal.

Différences temporaires déductibles

Un actif d'impôts différés doit se

comptabiliser en actif dans la mesure où le bénéfice imposable devrait permettre de le récupérer sauf s'il s'agit d'une opération qui n'est pas un regroupement et qui n'affecte ni le résultat comptable ni le résultat fiscal.

Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

Un actif d'impôts différés doit être enregistré pour le report en avant des pertes ou pour des crédits d'impôts non utilisés dans la mesure où ils pourront être récupérés dans les exercices ultérieurs.

Participations

Un passif ou un actif d'impôts différés doit être comptabiliser pour toutes les différences temporaires nées

de participations dans les filiales, les partenariats, les sociétés associées et les succursales sauf si l'entité mère est contrôlée la date où la différence s'inversera ou s'il est probable qu'elle ne s'inversera pas.

Evaluation

L'impôt exigible, comme l'impôt différé, doivent être évalués au taux qui devrait être appliqué sur la base des taux adoptés à la fin de la période de présentation des comptes.

Comptabilisation de l'impôt exigible et de l'impôt différé

L'impôt exigible ou différé doit être inscrit en charges sauf s'il se rapporte à une transaction enregistrée hors du résultat net (en résultat global ou en

capitaux propres) ou à un regroupement.

Compensation

Les actifs et passifs d'impôts exigibles ne se compensent que si un droit juridique l'autorise et que l'entité a l'intention de les régler simultanément ou sur la base d'un montant net.

Les actifs et passifs d'impôts différés ne se compensent que si un droit juridique l'autorise et qu'ils sont prélevés par la même administration.

Charge d'impôt

La charge (ou le produit) d'impôt liée aux activités ordinaires doit être présentée dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.

IAS 13, La présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme (supprimée en 1997)

Cette norme a été publiée en novembre 1979, reformatée en 1994 puis remplacée par les dispositions de l'IAS 1 révisé de 1997.

L'objectif est de fournir des informations à ceux qui utilisent la notion de court terme soit en se fondant sur la durée inférieure à moins d'un an soit sur le principe d'actifs et de passifs liés au cycle normal d'exploitation.

Cette information est facultative et la norme s'applique à ceux qui décident de la fournir.

Modalités d'application de la distinction :

Les actifs à court terme doivent

comprendre :

- Caisse et banque disponibles pour les opérations courantes ;
- Titres qui ne sont pas destinés à être conservés ;
- Les comptes clients et autres créances dont l'échéance intervient dans l'année qui suit le bilan ;
- Les stocks ;
- Les avances sur éléments à court terme ;
- Les charges constatées d'avance dont l'emploi est prévu dans l'exercice suivant.

Les passifs à court terme doivent

comprendre les dettes que l'entreprise doit payer dans l'exercice qui suit le bilan :

- Les emprunts ;
- La partie des dettes à long terme à échéance dans l'exercice qui suit ;
- Les fournisseurs et les charges à payer ;
- Les dettes pour impôts à payer ;
- Les dividendes à payer ;
- Les produits différés et les acomptes des clients ;
- Les provisions pour risques et charges ;

Il ne doit pas y avoir de compensation entre les actifs et les passifs sauf si la loi le prévoit mais les

avances et les acomptes peuvent être déduits des travaux en cours dans les contrats de construction (IAS 11).

Il faut indiquer le montant total de l'actif à court terme et des dettes à court terme.

IAS 14, La présentation d'une information sectorielle 5(supprimée en 2006)

Cette norme a été publiée en août 1981, reformatée en 1994, révisée en 1997 puis remplacée par les dispositions de l'IFRS 8, secteurs opérationnels en novembre 2006.

Les entreprises doivent présenter des informations relatives à leurs secteurs d'activités et leurs secteurs géographiques importants sur une base consolidée.

Elles doivent décrire les activités de chaque secteur d'activité et la composition des secteurs géographiques.

Pour chaque secteur on doit publier :

- Le chiffre d'affaires ;
- Le résultat sectoriel ;
- Les éléments d'actif utilisés ;
- La méthode retenue pour les cessions inter-sectorielles.

Un rapprochement avec l'information globale des états financiers doit également être présenté.

IAS 15, L'information reflétant les effets des variations de prix (supprimée en 2005)

Cette norme a été publiée en novembre 1981 en remplacement de l'IAS 6, puis reformatée en 1994, et supprimée à compter du 1er janvier 2005.

La norme concerne uniquement les entreprises dont les produits, les bénéfices, l'actif ou le nombre de salariés sont importants.

Les informations à publier obligatoirement (puis publication facultative décidée en octobre 1989) sont les montants des redressements ou des montants redressés de l'effet des variations de prix :

- Des amortissements ;
- Du coût des ventes ;
- Des capitaux empruntés ou propres ;
- et l'effet d'ensemble sur les résultats;

Si l'entreprise utilise la méthode des coûts actuels, elle doit présenter ceux des immobilisations corporelles et des stocks.

Il faut indiquer les méthodes adoptées pour refléter les effets des variations de prix, y compris, éventuellement, la nature des indices.

IAS 16, Immobilisations corporelles

Cette norme a été publiée en mars 1982 puis révisée en décembre 1993 et en décembre 2003.

Elle ne concerne pas les actifs destinés à la vente ou abandonnés (IFRS 5), l'activité agricole (IAS 41) et la prospection et les activités minières (IFRS 6).

L'immobilisation est comptabilisée lorsque des avantages économiques iront à l'entité et que l'évaluation est fiable.

L'inscription s'effectue au coût qui comprend le prix d'achat net comptant, les frais éventuels de démolition et de dépollution et les frais qui lui sont directement attribuables à cette date.

L'évaluation ultérieure peut s'effectuer **au coût** ou à la **valeur réévaluée** (égale à la juste valeur) déduction faite des amortissements..

La valeur amortissable est le coût diminué de la valeur résiduelle. **Les amortissements**, calculés séparément sur chaque partie significative de l'immobilisation, vont en résultat net. Ils sont répartis systématiquement sur la durée d'utilité du bien et leur mode de calcul doit refléter le rythme de consommation des avantages économiques attendus.

La décomptabilisation intervient lors de la sortie du bien ou lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu. Alors, la différence entre l'éventuel

produit net et la valeur comptable va au résultat net.

IAS 17, Contrats de location

Cette norme a été publiée en septembre 1982 puis reformatée en 1994 puis révisée en 1997.

Tous les contrats de location sont concernés sauf ceux portant sur la prospection ou l'exploitation de ressources naturelles, sur des accords de licences ou sur des immeubles de placement.

Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Il est classé en location simple dans le cas contraire.

Comptabilisation chez le preneur

Contrats de location-financement :

Le contrat est comptabilisé initialement à la juste valeur du bien loué en actif et en passif.

Les paiements minimaux sont ventilés en remboursement de la dette et en charges financières calculées sur la base d'un taux d'intérêt constant.

Le bien loué, inscrit à l'actif, doit être amorti comme les autres biens de même nature de l'entité.

Une éventuelle dépréciation est traitée selon l'IAS 37.

Contrats de location simple :

Les divers loyers sont comptabilisés en charges de l'exercice, en principe sur une base linéaire.

Comptabilisation chez le bailleur

Contrats de location-financement :

L'actif détenu est comptabilisé en créances pour le montant de l'investissement réalisé.

Ensuite, les produits financiers sont comptabilisés sur la base d'un taux d'intérêts constant.

Les fabricants et les distributeurs doivent comptabiliser le résultat net sur ventes comme pour les ventes fermes.

Contrats de location simple :

Les biens loués figurent à l'actif selon leur nature.

Les produits locatifs sont comptabilisés immédiatement en résultat net.

Transactions de cession-bail

Si la transaction débouche sur une location financement, le produit de cession qui excède la valeur comptable est différé et amorti sur la durée de location.

Si la cession débouche sur une location simple :

- Si la cession a été à la juste valeur, le résultat est comptabilisé immédiatement.
- Si le prix de vente est inférieur à la

juste valeur, la perte est comptabilisée immédiatement.

- Si la juste valeur est inférieure à la valeur comptable, une perte doit être comptabilisée immédiatement.

IAS 18, Produits des activités ordinaires

Cette norme a été publiée en décembre 1982 puis révisée en décembre 1993.

Cette norme concerne les produits ordinaires provenant des ventes de biens et de services, des intérêts, des redevances et des dividendes.

Tous ses produits sont évalués à la juste valeur reçue ou à recevoir.

Les ventes de biens constituent des produits lorsque :

- Les risques et avantages ont été transférés à l'acheteur ;
- Que l'entité ne contrôle plus les biens cédés ;

- Que l'évaluation est fiable ;
- Qu'il est probable que les avantages associés à la transaction iront à l'entité ;
- Que l'évaluation des coûts concernant cette transaction est fiable.

Les prestations de services constituent des produits lorsque :

- Que leur évaluation est fiable ;
- Qu'il est probable que les avantages associés iront à l'entité ;
- Que le degré d'avancement est fiable ;

- Que l'évaluation des coûts concernant cette transaction est fiable.

Si le résultat de la transaction n'est pas fiable, les produits sont limités aux coûts déjà comptabilisés recouvrables.

Les intérêts, les redevances et les dividendes constituent des produits lorsque :

- Que leur évaluation est fiable ;
- Qu'il est probable que les avantages associés iront à l'entité ;

Les intérêts sont comptabilisés selon la méthode du taux effectif.

Les redevances sont

comptabilisées lorsqu'elles sont acquises.

Les dividendes sont comptabilisés lorsque le droit à les recevoir est acquis.

IAS 19, Avantages au personnel

Cette norme a été publiée en janvier 1983 puis révisée en décembre 1993 puis en février 1998, amendée en mai 2002, en décembre 2004 et en juin 2011.

Cette norme ne s'applique pas au domaines couverts par l'IFRS 2.

Avantages à court terme

Tous les avantages à court terme doivent se comptabiliser sans actualisation au passif pour ce qui reste à payer et en charges (sauf si une norme permet de les incorporer à des actifs).

Ceci s'applique également aux droits pour absences rémunérées.

Il faut également comptabiliser les plans d'intéressement et de primes dès que l'entité a une obligation actuelle et que l'évaluation est fiable.

Avantages postérieurs à l'emploi

Un régime multi-employeur doit être classé en régime à cotisations définies ou à prestations définies. S'il s'agit d'un régime à prestations définies, l'entité doit enregistrer sa quote-part d'obligations, d'actifs du régime et de coûts associés comme pour les autres régimes à prestations définies.

Lorsque l'entité couvre ses obligations par un contrat d'assurance, l'enregistrement s'effectue comme pour les régimes à cotisations définies.

1 - Régimes à cotisations définies

Les cotisations se comptabilisent en charges de l'exercice et en dettes pour la part restant à payer.

2 - Régimes à prestations définies

L'entité doit déterminer périodiquement le passif (ou l'actif) net au titre de ses obligations de prestations nées du contrat ou implicites et le comptabiliser. En cas d'excédent, l'actif est limité au plus faible de l'excédent ou

à un plafond égal à l'actif multiplié par le taux d'actualisation.

Pour l'évaluation de ces obligations, l'entité doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées. Les hypothèses retenues doivent être exemptes de parti pris et compatibles entre elles. Les hypothèses financières doivent être conformes aux attentes du marché pour la période au cours de laquelle les obligations seront réglées.

Les hypothèses comprennent la mortalité, le taux d'actualisation, de montant des salaires, des droits aux prestations et aux soins médicaux.

Coût des services passés et liquidation du régime

En premier, il faut réévaluer le

passif (ou l'actif) net sur la base de la juste valeur des actifs du régime et d'hypothèses actuarielles actuelles.

Puis il faut comptabiliser en charges le coût des services passés à la date de liquidation ou de modification du régime.

Les pertes ou profits se comptabilisent à la date de liquidation.

Comptabilisation et évaluation

La juste valeur des actifs du régime est déduite de l'obligation (passif).

Le coût des services et les intérêts du passif (passif multiplié par taux d'actualisation) vont en résultat net.

La réévaluation du passif (ou de l'actif) var en autres éléments du résultat global. Par la suite, ces montants ne

retournent pas en résultat net mais peuvent être virés à un autre poste de capitaux propres.

3 - Autres avantages à long terme

Ce sont les absences rémunérées de longue durée, les primes et avantages liés à l'ancienneté, les prestations d'invalidité...

Les règles d'évaluation et de comptabilisation sont celles des prestations définies.

4 - Indemnités de cessation d'emploi

Elles constituent une charge et un passif lorsque l'entreprise ne peut plus s'y soustraire ou à la date d'une

restructuration. Si le règlement intervient dans les douze mois, l'évaluation est effectuée comme pour les avantages à court terme, sinon ce sont les règles des autres avantages à long terme qui s'appliquent.

IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique

Cette norme a été publiée en avril 1983 puis réformée en 1994 puis en février 1998, amendée en mai 2002, en décembre 2004 et en juin 2011.

Les subventions ne doivent pas être enregistrées tant que l'entité ne se conforme pas aux conditions requises et qu'elles seront reçues.

Elles se comptabilisent en résultat net de manière systématique au cours des exercices où s'inscrivent les charges qu'elles compensent.

Lorsque la subvention a une nature non monétaire (terrain, immeuble...), elle s'évalue à la juste valeur de l'actif

reçu.

Les subventions liées à des actifs se présentent soit en produits différés soit en réduction de la valeur comptable de l'actif.

Les subventions liées au résultat se présentent séparément en résultat net ou en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

Une subvention qui devient remboursable est comptabilisée selon l'IAS 8.

IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères

Cette norme a été publiée en juillet 1983 puis révisée en décembre 1993, en décembre 2003 et amendée en décembre 2005.

Elle s'applique à la comptabilisation des opérations en devises et à la conversion des comptes annuels dans une autre monnaie.

Chaque entité détermine sa **monnaie de fonctionnement** en fonction de son environnement économique principal.

Présentation des transactions en monnaie étrangère dans la monnaie

fonctionnelle

Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change comptant entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction.

À chaque clôture :

- les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis au cours de clôture ;
- les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être convertis au cours de change à la

date de la transaction ; et

- les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis au cours de change à la date à laquelle cette juste valeur a été évaluée.

Les écarts de change de ces transactions sont inscrits en résultat net.
Mais :

- Si un profit ou une perte va en autres éléments du résultat global, l'écart de change s'y inscrit également.
- Si l'écart se rattache à un investissement net à l'étranger, il va

en résultat net dans les comptes individuels et dans le résultat global dans les comptes consolidés.

En cas de changement de monnaie fonctionnelle d'une entité, celle-ci applique les procédures de conversion applicables à la nouvelle monnaie fonctionnelle de manière prospective à compter de la date du changement.

Utilisation d'une monnaie de présentation autre que la monnaie fonctionnelle

Les résultats et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent

être convertis en une autre monnaie de présentation, selon les procédures suivantes :

- les actifs et les passifs doivent être convertis au cours de clôture ;
- les produits et les charges doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions ; et
- tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

Tout goodwill provenant de l'acquisition d'un établissement à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs

et passifs provenant de cette acquisition doivent être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger et convertis au cours de clôture.

Lors de la sortie d'un établissement à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change comptabilisés en autres éléments du résultat global doit être reclassé des capitaux propres en résultat net.

IAS 22, Regroupements d'entreprises (supprimée en 2004)

Cette norme a été publiée en juillet 1983 puis révisée en décembre 1993 sous le titre "Comptabilisation des regroupements d'entreprise" a été modifiée en décembre 1993 puis en septembre 1998. Elle a été remplacée par l'IFRS 3 en mars 2004.

Elle ne s'applique pas aux transactions en contrôle commun (IAS 31) ni aux comptes individuels des sociétés mères.

Nature des regroupements d'entreprises

Les acquisitions sont les regroupements où une société détient le contrôle d'une ou plusieurs autres.

Le contrôle se définit par

- La possession directe ou indirecte de plus de la moitié des droits de votes ;
- Le pouvoir de diriger la politique financière et d'exploitation ;
- Le pouvoir de nommer et révoquer la majorité des dirigeants ;
- La détention de la majorité des droits de votes à l'assemblée.

Dans une acquisition inverse, le contrôle appartient en fait à la société juridiquement acquise. C'est alors cette

dernière qui est réputé être l'acquéreur.

Dans les associations d'intérêts, l'acquéreur ne peut pas être identifié. Le regroupement est comptabilisé comme une association d'intérêts

Les acquisitions

Un regroupement qui est une acquisition est comptabilisé selon la méthode de l'acquisition. A cette date, l'acquéreur doit incorporer dans ses comptes les résultats de la société acquise, les éléments identifiables de son bilan et l'éventuel goodwill.

L'acquisition est comptabilisée à son coût qui est le montant payé à cette date augmenté des frais directs attribuables à l'opération.

Les actifs et les dettes acquises ne

sont comptabilisées que si un avantage économique future bénéficiera ou sortira de l'entité" et si l'évaluation est fiable.

Allocation du coût d'acquisition

Dans le **traitement de référence**, les actifs et passifs sont évalués à la juste valeur pour la part acquise et à la valeur comptable pour celle détenue par les minoritaires.

Dans le **traitement alternatif autorisé**, tous les actifs et passifs sont évalués à la juste valeur y compris la part des minoritaires.

Si l'acquisition s'effectue par étapes successives, la juste valeur des actifs et passifs est calculée en proportion étape par étape. Si, à la fin des acquisitions, l'ensemble est réexprimé à la juste

valeur finale, l'écart est traité comme une réévaluation.

Le goodwill positif est l'excédent de coût d'acquisition sur la part d'actifs nets acquise. Il est comptabilisé comme un actif et s'amortit linéairement en principe sur un maximum de 20 ans. Il se déprécie selon les dispositions de l'IAS 36.

Le goodwill négatif (coût inférieur à la juste valeur des actifs nets acquis) se déduit de la juste valeur des actifs. A défaut de pouvoir l'éliminer entièrement, le reste est comptabilisé en produits constatés d'avance et rapporté aux résultats sur un maximum de 20 ans.

Le coût d'acquisition est corrigé des modifications ultérieures si le paiement

est probable et peut être estimé de façon fiable.

Lorsque l'identification ou la modification de valeur des actifs ou passif intervient ultérieurement à l'acquisition, leur valeur est prise en compte et le goodwill est modifié ajusté en produits ou en charges.

Associations d'intérêts

L'association d'intérêts doit être comptabilisée selon la méthode de mise en commun d'intérêts (*pooling of interests*). Les états sont alors regroupés comme s'ils l'avaient été depuis la mise en commun. L'écart entre le capital émis et le capital acquis est imputé aux capitaux propres.

Ensemble des regroupements d'entreprises

Les différences permanentes ou temporaires en matière d'impôts doivent être comptabilisées selon les règles de l'IAS 12.

IAS 23, Coûts d'emprunt

Cette norme a été publiée en mars 1984 puis révisée en décembre 1993 puis en mars 2007.

Elle concerne les **actifs qualifiés** qui exigent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus. Pour ceux-ci, les coûts d'emprunt attribuables à l'acquisition doivent être rattachés au coût. Les autres coûts d'emprunt vont en charges des exercices concernés.

Les coûts retenus sont ceux des emprunts spécifiquement destinés à l'acquisition du bien, diminués des éventuels produits obtenus. S'il s'agit d'emprunts généraux utilisés, le coût

financier se calcule à l'aide d'un taux moyen pondéré des emprunts généraux de la période.

La capitalisation des coûts financiers débute lorsque l'entité engage des dépenses et des coûts d'emprunt et entreprend des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente.

L'incorporation cesse pendant les longues périodes où le développement de l'actif est interrompu et elle s'arrête lorsque le bien est prêt à être utilisé.

Si le coût excède la valeur recouvrable, une dépréciation est constatée.

IAS 24, L'information concernant les parties liées

Cette norme a été publiée en juillet 1984, reformatée en 1994, puis révisée en décembre 2003 et en novembre 2009.

Une personne (ou un membre de sa famille) est liée si elle contrôle l'entité ou participe à son contrôle conjoint, a une influence notable ou est l'un des principaux dirigeants.

Une entité est liée avec celle qui présente ses comptes si :

- elle est une filiale, une associée ou une coentreprise ;
- les deux entités sont des coentreprises d'une même tierce

partie ;

- l'une des deux entités est une coentreprise d'une troisième entité et l'autre est une entreprise associée de cette troisième entité ;
- l'une des entités est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au profit des membres du personnel de l'entité présentant l'information financière ou d'une entité qui lui est liée.
- l'une des personnes liées a le contrôle de l'entité, ou participe au contrôle conjoint de celle-ci, ou a une influence notable ou est l'un des principaux dirigeants.

Les membres proches de la famille

sont :

- les enfants et le conjoint ou partenaire familial de la personne ;
- les enfants du conjoint ou partenaire familial de la personne ;
- les personnes à la charge de la personne ou du conjoint ou partenaire familial de celle-ci.

Informations à fournir :

Les relations entre une société mère et ses filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre elles. Par exception, ces informations ne sont pas requises en cas de lien avec une autorité publique.

Une entité doit indiquer la

rémunération des principaux dirigeants, les avantages au personnel, les indemnités et les paiements en actions qui leur sont attribués.

IAS 25, La comptabilisation des placements (supprimée en 2001)

Cette norme a été publiée en mars 1986, reformatée en 1994 puis remplacée par les IAS 39 et 40 à compter du 1er janvier 2001.

Cette ancienne norme ne concernait pas ce qui était réglementé par les IAS 18, 27, 28, 31, 17 et 39 ainsi que le goodwill, les marques, patentes et droits assimilés.

Un placement est un actif détenu pour en recevoir des revenus, en obtenir des gains en capital ou d'autres profits tels que ceux obtenus au moyen de relations commerciales hors stocks et immobilisations corporelles).

Les placements doivent être classés

en courants ou à long terme et leur coût comprend les frais d'acquisition.

Les **placements à court terme** se comptabilisent à l'origine soit à la valeur de marché, soit au plus faible du coût ou de la valeur de marché. Dans ce dernier cas, s'ils sont à court terme, leur valeur se détermine sur la base d'un portefeuille ou individuellement.

Les **placements à long terme** se comptabilisent au coût ou à la valeur réévaluée ou, pour les titres cotés, au plus faible du coût ou de la valeur de marché. Toute perte de valeur non temporaire doit être prise en compte de manière individuelle.

Les **immeubles de rapport** doivent être traités soit selon l'IAS 16 soit

comme des placements à long terme.

Les **changements de valeur comptable** doivent figurer en charges ou en produits. Pour les placement à long terme réévalués, un accroissement de valeur est inscrit en capitaux propres, une baisse en réduction du surplus de réévaluation ou, à défaut, en charges.

Lors de la **cession d'un placement**, le profit (ou la perte) va au résultat. Si le placement a été réévalué, l'écart de réévaluation va soit en résultat soit en réserves.

En cas de **transfert** de long terme en court terme, il s'effectue :

- Au plus bas du coût ou de la valeur comptable si les placements à court

terme sont au plus bas du coût ou de la valeur de marché et tout écart de réévaluation doit être annulé ;

- A la valeur comptable si les placements à court terme sont à la valeur de marché et tout écart de réévaluation est transféré en résultat.

Les **sociétés d'investissement** pour lesquelles il est interdit de distribuer les profits de cession peuvent exclure du résultat les variations de valeurs, réalisées ou non, à condition de traiter les placements à la juste valeur.

IAS 26, Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite

Cette norme a été publiée en janvier 1987, reformatée en 1994.

Régimes à cotisations définies

Les états financiers d'un régime à cotisations définies doivent comporter un état des actifs nets affectés au paiement des prestations ainsi qu'une description de la politique de financement.

Les informations suivantes sont à publier :

1. une description des activités importantes de la période et de l'effet de tout changement du régime, de ses adhérents, termes et

conditions ;

2. des états présentant les transactions effectuées et la performance des placements au cours de la période ainsi que la situation financière du régime en fin de période ;
3. une description de la politique de placement.

Régimes à prestations définies

Les états financiers d'un régime à prestations définies doivent comprendre :

1. un état présentant les actifs nets affectés au paiement des prestations, la valeur actualisée actuarielle des prestations de

retraite promises, et l'excédent ou le déficit en résultant; ou

2. un état des actifs nets affectés au paiement de prestations, comportant une note annexe mentionnant la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises ou un renvoi à cette information fournie dans un rapport actuariel joint.

La valeur actualisée des paiements attendus au titre d'un régime de retraite peut être calculée et présentée en utilisant le niveau actuel des salaires ou le niveau des salaires projeté jusqu'au départ en retraite des adhérents.

Tous régimes

Les placements détenus au titre des régimes de retraite doivent être comptabilisés à la juste valeur.

Informations à publier :

Les états financiers d'un régime de retraite doivent comporter les informations suivantes :

1. un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations ;
2. un résumé des principales méthodes comptables ; et
3. une description du régime et de l'effet de tout changement intervenu dans le régime au cours de la période.

IAS 27, États financiers consolidés et individuels

(Ancienne version)

Cette norme a été publiée en juin 1987, reformatée en 1994, modifiée en 2008 puis remplacée par une nouvelle version centrée sur les seuls comptes individuels en 2011.

Etats financiers consolidés

Une filiale est une entité contrôlée par une autre (société mère). Le *contrôle* est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Pour qu'un groupe existe, il faut qu'il

y ait au moins une filiale.

Une société mère doit présenter des comptes consolidés.

La consolidation, porte sur toutes les filiales et s'effectue par intégration globale (les titres de participation sont remplacés par les actifs et les dettes de la filiale).

Les intérêts hors groupe des minoritaires figurent de manière séparée dans les capitaux propres consolidés.

En cas de perte de contrôle, l'ensemble actifs-passifs de la filiale est décomptabilisé.

Etats financiers individuels

Dans les comptes individuels de la société mère, les participations dans les

filiales, les sociétés en contrôle conjoint ou les sociétés associées sont comptabilisées au coût ou selon l'IFRS 9 et l'IAS 39.

IAS 27, États financiers individuels (nouvelle formulation)

Cette nouvelle version a été publiée en mai 2011. Elle est applicable au 1er janvier 2013 et ne concerne désormais que les comptes individuels.

Etats financiers individuels

La présentation par la société mère de ses comptes individuels est facultative.

Les participations dans les filiales, les sociétés en contrôle conjoint ou les sociétés associées sont comptabilisées au coût ou selon l'IFRS 9 (en juste valeur).

Les dividendes relatifs aux

participations vont au résultat net lorsque les droits sont établis.

IAS 28, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

Cette norme a été publiée en juin 1987, reformatée en 1994 puis révisée en en 2003 puis en 2011.

L'influence notable est présumée lorsque l'on détient directement ou indirectement 20 % au moins des droits de vote.

Méthode de mise en équivalence

La participation est comptabilisée à l'origine au coût (comprenant le goodwill). Par la suite, elle est augmentée ou diminuée de la quote-part dans le résultat de l'entité émettrice.

La mise en équivalence porte sur les

comptes consolidés de l'associée ou de la coentreprise après harmonisation. Les profits entre l'investisseur et l'associée ou la coentreprise sont éliminés à proportion de la participation.

Cette méthode s'applique aux participations dans les entreprises associées et les coentreprises.

Toutefois, l'IFRS 5 s'applique aux participations détenues en vue de la vente.

Lorsque l'entité émettrice cesse d'être une associée ou une coentreprise :

- l'IFRS 10 s'applique si elle devient une filiale ;
- si la part conservée constitue un

actif financier, l'évaluation s'effectue à la juste valeur et l'écart avec la valeur comptable va au résultat net.

IAS 29, La présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes

Cette norme a été publiée en juillet 1989 et reformatée en 1994, puis révisée en 2003 et en 2011.

L'hyperinflation peut être mise en évidence par certains critères comme la défiance dans la monnaie locale, la référence courante de la population à une autre monnaie, un taux d'inflation qui approche ou dépasse 100% en 3ans...*

Les états financiers, de même que les autres informations comparatives, doivent être retraités et exprimés dans l'unité de mesure à la fin de l'exercice. L'ajustement monétaire qui en découlent doit figurer séparément au compte de résultat net.

Etats financiers au coût historique

- Les éléments monétaires ne sont pas retraités.
- Les actifs et passifs prévoyant un changement de prix sont exprimés en fonction de celui-ci.
- Les autres éléments non monétaires et les éléments du résultat global sont retraités à l'aide d'un indice des prix.

Etats financiers au coût actuel

- Les états de la situation financière

ne sont pas retraités.

- Les éléments du résultat global sont retraités à l'aide d'un indice des prix.

Les éléments du tableau de flux de trésorerie doivent être exprimés dans l'unité monétaire de fin d'exercice.

Etats financiers

consolidés

Les comptes des filiales situées dans un contexte hyperinflationniste sont retraités à l'aide d'un indice des prix. Si elles sont situées à l'étranger, leurs comptes sont convertis au cours de clôture.

Lorsque le contexte cesse d'être hyperinflationniste, les comptes

exprimés dans l'unité de mesure de la précédente clôture servent de base à l'expression de la valeur comptable.

IAS 30, Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées (supprimée en 2005)

Cette norme a été publiée en août 1990, reformatée en 1994 puis amendée en 1998. Elle a été supprimée lors de la publication de l'IFRS 7 en août 2005.

Les banques (et institutions financières) doivent donner des informations sur :

- La comptabilisation des principaux types de produits ;
- L'évaluation des titres de placement ;
- La distinction entre les transactions inscrites au bilan et celles qui donnent lieu à des

éventualités ;

- La base d'évaluation des pertes de valeur sur prêts et créances ;
- La base d'évaluation et le traitement des risques bancaires généraux.

Compte de résultat

Les produits et les charges, sans aucune compensation entre eux, doivent être regroupés par nature et comporter au moins les lignes suivantes :

- Produits d'intérêts et assimilés ;
- Charges d'intérêts et assimilées ;
- Dividendes ;
- Produits d'honoraires et de commissions ;

- Charges d'honoraires et de commissions ;
- Gains nets des pertes sur titres de transaction ;
- Gains nets des pertes sur titres de placement ;
- Gains nets des pertes résultant des transactions en monnaie étrangère ;
- Autres produits opérationnels ;
- Pertes de valeur sur prêts et avances ;
- Charges d'administration générale ;
et
- Autres charges opérationnelles.

Bilan

Il doit être classé par nature et par ordre de liquidité relative.

L'actif doit au moins inclure :

- Trésorerie et soldes avec la banque centrale ;
- Bons du Trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale ;
- Titres d'État et autres titres détenus à des fins de transaction ;
- Placements auprès d'autres banques, prêts et avances accordés à d'autres banques ;
- Autres placements sur le marché monétaire ;
- Prêts et avances aux clients ; et
- Titres de placement.

Le passif doit au moins inclure :

- Dépôts reçus d' autres banques ;
- Autres dépôts reçus du marché monétaire ;
- Montants dus aux autres déposants ;
- Certificats de dépôts ;
- Billets à ordre et autres passifs attestés par document ; et
- Autres fonds empruntés.

Eventualités et

engagements

Il faut indiquer la nature et le montant des engagements d'extension de crédit irrévocables et de ceux hors bilan.

Echéance des actifs et des passifs

Les actifs et les passifs doivent être regroupés par classe d'échéance pertinente en fonction de leur durée allant de la fin de l'exercice à leur échéance contractuelle (par exemple : 1 mois, de 1 à 3 mois, de 3 mois à 1 an, de 1 à 5 ans, de plus de 5 ans).

Concentration des actifs, passifs et des éléments hors bilan

Les concentrations importantes doivent être fournies par zone géographique, par segment de clientèle ou d'activité ou par risques avec indication des positions nettes en monnaies étrangères.

Pertes sur prêts et

créances

Des indications doivent être fournies sur les méthodes comptables des éléments irrécouvrables et le détail des mouvements de comptes de correction de valeur ainsi que leur montants à la clôture.

Tout montant réservé au titre des pertes sur prêts et avances en plus des corrections de valeur (selon IAS 39) ou pour couvrir des risques bancaires généraux affecte les résultats non distribués.

Actifs en garantie

Il faut indiquer le montant global des passifs garantis et la nature et la valeur comptable des actifs donnés en garantie.

IAS 31, Participation dans des coentreprises (supprimée en 2011)

Cette norme a été publiée en décembre 1990, reformatée en 1994 puis révisée en 1998 et en 2000. Elle a été supprimée lors de la publication de l'IFRS 11 en mai 2011.

Cette norme s'applique à toutes les coentreprises sauf celles de capital-risque, de fonds communs de placement, de sociétés d'investissement à capital variable ou d'investissement à capital variable.

Dans une coentreprise, deux ou plusieurs coentrepreneurs sont liés par un accord contractuel qui établit un contrôle conjoint.

Activités **contrôlées**

conjointement :

Le coentrepreneur doit comptabiliser les actifs qu'il contrôle et les passifs qu'il contracte, les charges qu'il engage et sa quote-part de produits

Actifs **contrôlés**

conjointement :

Le coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des actifs conjoints, les passifs qu'il contracte, sa quote-part des produits et des charges et toute charge engagée au titre de la coentreprise.

Entités **contrôlées**

conjointement :

Un coentrepreneur doit comptabiliser

sa participation selon la méthode de l'intégration proportionnelle ou selon la mise en équivalence.

Toutefois, les participations détenues en vue de la vente se comptabilisent selon les règles de l'IFRS 5.

En cas de **transaction entre un coentrepreneur et une coentreprise** (apport ou vente d'actifs), le profit ou la perte doit être comptabilisé. Mais, tant que la coentreprise conserve l'actif, seule la part de profit ou de perte attribuable aux autres coentrepreneurs est comptabilisée.

La participation d'un investisseur dans une coentreprise se comptabilise selon l'IFRS 9 ou selon l'IAS 28 s'i

exerce une influence notable.

Les gestionnaires ou gérants de coentreprises comptabilisent leurs rémunérations selon l'IAS 18.

IAS 32, Instruments financiers : Présentation

Cette norme a été publiée en juin 1995 puis révisée en 1998, 2000, 2003, 2008, 2009 et 2011.

Elle ne s'applique pas aux cas visés par l'IFRS 10 et les IAS 27 et 28, l'IAS 19, l'IFRS 2 et aux contrats d'assurance.

Lorsqu'un instrument financier confère le choix du mode de règlement (trésorerie ou échange d'actions), il s'agit d'un actif ou d'un passif financier (sauf si tous les choix en font des capitaux propres).

Lorsqu'il s'agit d'un **instrument composé** (ex. emprunt convertible en actions), il contient à la fois un passif et

une part de capitaux propres qu'il convient de distinguer. La valeur du dérivé est la juste valeur de l'ensemble moins la juste valeur du passif.

Les **actions propres** détenues par l'entité se retranchent de ses capitaux propres.

Les **intérêts, dividendes, profits et pertes** liés à un instrument financier s'inscrivent en résultat net.

Les **distributions aux porteurs** de capitaux propres s'inscrivent directement au débit des capitaux propres.

Les **coûts de transactions** sur capitaux propres se retranchent de ceux-ci.

Un **actif et un passif financier** ne se

compensent que si l'entité a un droit à compenser et qu'elle entend l'exercer (par un paiement net ou une réalisation de l'actif et un règlement du passif simultanés).

IAS 33, Résultat par action

Cette norme a été publiée en février 1997 puis révisée en 2003.

Cette norme est applicable par toute entité dont les titres sont négociés en bourse tant pour ses états financiers individuels que pour ceux consolidés.

1 - Résultat par action :

Il correspond au résultat revenant aux actions ordinaires divisé par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires au cours de la période.

Le nombre moyen pondéré doit tenir compte des variations du nombre d'actions ordinaires qui n'ont pas entraîné de ressources équivalentes en dehors de la conversion d'actions

potentielles.

2 - Résultat dilué par action :

Pour son calcul, on tient également compte du résultat attribuable aux actions potentielles dilutives (ayant pour effet de réduire le résultat unitaire) et de leur nombre.

Pour ce faire, le résultat net est rectifié de toutes les incidences, après impôts, provenant des actions potentielles dilutives. Les actions potentielles sont considérées comme converties au début de l'exercice ou à leur date de création si elle est ultérieure.

Pour les options et les bons, le produit supposé (prix d'émission ou

d'option) correspond à un nombre d'actions ordinaires émises au cours moyen de la période, le reste des titres étant considéré comme émis à titre gratuit.

Pour un emprunt remboursable en actions ou en trésorerie au gré de l'entité, il est présumé que le remboursement se fera en actions. Si le choix du mode de règlement appartient au porteur, on retient la modalité la plus dilutive.

Les divers calculs (résultat par action et résultat dilué) doivent tenir compte de manière rétrospective des variations (augmentations ou réduction du nombre des actions ordinaires ou potentielles) pour tous les périodes

présentées.

Si une activité est abandonnée, il faut publier les résultats de base et dilué correspondant soit dans le résultat global, soit en notes.

IAS 34, Information financière intermédiaire

Cette norme a été publiée en février 1998 puis révisée en septembre 2007.

Elle ne précise pas quelles sont les entreprises visées, réservant ce point aux diverses autorités concernées, mais elle incite les sociétés cotées à le faire.

Informations à publier :

- un état de la situation financière à la fin de la période ;
- un état du résultat global de la période ;
- un état des variations des capitaux propres de la période ;
- un tableau des flux de trésorerie de la période ;

- des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives ;
et
- un état de la situation financière au début de la première période de comparaison en cas de d'application d'une méthode comptable de façon rétrospective ou après un retraitement rétrospectif ou un reclassement des éléments de ses états financiers.

Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire :

- un état résumé de la situation financière ;
- un ou des états résumés du résultat net et des autres éléments du résultat global ;
- un état résumé des variations des capitaux propres ;
- un tableau résumé des flux de trésorerie ; et
- une sélection de notes explicatives.

Forme et contenu des états financiers intermédiaires :

Les états financiers intermédiaires complets doivent être conformes à l'IAS 1. S'ils sont résumés, ils doivent

comporter toutes les rubriques et les sous-totaux des états annuels.

Ils doivent également comporter les informations de l'IAS 33 sur le résultat par action.

Il est nécessaire d'y inclure des informations sur les évènements importants survenus depuis le début de l'exercice.

Les états intermédiaires (complets ou résumés) doivent comporter un comparatif avec les mêmes éléments à la clôture de l'exercice précédent.

L'importance relative des informations s'apprécie par rapport aux données de la période intermédiaire.

Les méthodes comptables utilisées pour la période intermédiaire doivent

être identiques à celles des comptes annuels. Un changement de méthode autre que l'application d'une nouvelle norme impose un retraitement des informations des périodes précédentes.

IAS 35, Opérations discontinues (supprimée en 2004)

Cette norme a été publiée en juin 1998 puis supprimée et remplacée par l'IFRS 5 en mars 2004.

Cette norme traite des opérations discontinues qui se caractérisent par la cession ou la scission en totalité d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique significatif.

Pour ce type d'opérations, il convient d'utiliser les autres normes relatives aux actifs, aux dettes, aux charges, aux produits et aux flux de trésorerie.

Les provisions se traitent selon l'IAS 37 et les dépréciations selon l'IAS 36.

Les informations publiées doivent comprendre une description complète des opérations discontinues et de leurs effets sur les comptes et les cash flows, des gains et des pertes avant impôts et des impôts afférents.

Des informations comparatives avec les exercices antérieurs doivent être fournies permettant d'isoler les opérations discontinues.

IAS 36, Dépréciation d'actifs

Cette norme a été publiée en juin 1998 puis révisée en mars 2004.

Ses règles ne s'appliquent pas aux actifs suivants pour lesquels des dispositions particulières sont définies par d'autres normes :

- Les stocks (IAS 2),
- Les contrats de construction (IAS 11) ;
- Les actifs d'impôt différé (IAS 12) ;
- Les avantages au personnel (IAS 19) ;
- Les immeubles de placement (IAS 40) ;

- Les actifs biologiques (IAS 41) ;
- Les contrats d'assurance (IFRS 4) ;
- Les actifs destinés à la vente (IFRS 5).

A la fin de chaque période, l'entité vérifie si il existe un indice de dépréciation des actifs, auquel cas elle estime la valeur recouvrable. Un test annuel de dépréciation doit être effectué pour le goodwill et les immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore utilisées.

La **valeur recouvrable** est la plus élevée de la juste valeur réduite des coûts de cession et de la valeur d'utilité.

La **valeur d'utilité** tient compte des

flux de trésorerie escomptés, du taux d'intérêts sans risque et des incertitudes liées à l'actif.

L e s flux de trésorerie futurs doivent être établis à l'aide d'hypothèses raisonnables et justifiables, sur une durée maximum de 5 ans (sauf exception justifiée) avec une projection au-delà stable ou décroissante. Ces flux comportent les projections d'entrées et de sorties découlant de l'utilisation continue de l'actif et ceux qui seront nécessaires à la fin de sa durée de validité. Ils ne comprennent pas ceux relatifs aux activités de financement ni aux impôts sur le résultat.

Le taux d'actualisation tient compte

de la valeur temps et du risque spécifique à l'actif.

L'écart négatif entre la valeur recouvrable et la valeur comptable constitue une perte de valeur comptabilisée en résultat net. Toutefois, pour les actifs réévalués, l'écart constitue une réévaluation négative.

Si la valeur recouvrable d'un actif ne peut pas être déterminée individuellement, il faut retenir celle de l'**unité génératrice de trésorerie** à laquelle il appartient.

Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par

d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Pour effectuer le test de dépréciation, le goodwill doit être réparti entre toutes les unités concernées. La dépréciation s'applique en premier sur le goodwill puis sur les autres actifs proportionnellement à leur valeur comptable (dans la limite du plus élevé de la juste valeur réduite des coûts de sortie ou de la valeur d'utilité ou de zéro).

Si la valeur recouvrable d'un actif déprécié augmente par la suite, une reprise de la dépréciation est effectuée dans la limite de la valeur comptable qu'il aurait eue sans la dépréciation. Toutefois aucune reprise de dépréciation n'est effectuée sur le goodwill.

IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Cette norme a été publiée en septembre 1998.

Les provisions se distinguent des dettes et des charges à payer par leur caractère incertain. Elles se distinguent également des passifs éventuels qui sont, eux, soumis à un événement futur hors de contrôle de l'entité.

Une provision doit être constatée lorsque :

1. une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
2. il est probable qu'une sortie de ressources représentatives

d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et

3. le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Un passif ou un actif éventuel ne se comptabilise pas.

Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière et tenir compte des risques et incertitudes.

Lorsque la valeur temps est significative, le montant doit être la valeur actualisée des dépenses prévues.

Un éventuel remboursement est comptabilisé en actif si l'entité a la quasi-certitude de le recevoir. Le montant net peut alors figurer dans l'état du résultat global.

Les provisions doivent être revues chaque année et adaptées à la meilleure estimation du risque ou reprises si celui-ci a disparu. Elles ne peuvent être utilisées que pour l'objet qui a donné naissance à leur création.

Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes d'exploitation futures.

Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant de ce contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité :

1. a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins :
2. a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration.

IAS 38, Immobilisations incorporelles

Cette norme a été publiée en septembre 1998 puis révisée en mars 2004.

Elle ne s'applique pas aux actifs financiers (IAS 32), aux actifs de prospection et d'évaluation (IFRS 6) ni aux dépenses relatives à la mise en valeur de gisements et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.

Pour être reconnues comme des immobilisations, elles doivent être identifiables. Pour cela, elles doivent être séparables (c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et

d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé) et doivent résulter d'un droit contractuel ou légal.

Leur comptabilisation est subordonnée au fait que l'on en attende des avantages économiques futures et que leur coût puisse être évalué de manière fiable.

Elles sont comptabilisée initialement à leur coût.

Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.

Immobilisations incorporelles générées de manière interne :

Les frais de recherche ne sont pas immobilisables et constituent des charges.

Les frais de développement s'immobilisent si sont démontrés :

1. La faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle ;
2. L'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre ;
3. La capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
4. L'existence d'un marché ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;

5. La disponibilité de ressources techniques, financières et autres suffisantes pour achever l'immobilisation ;
6. La capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation.

Les cartouches de titre, titres de publication, listes de clients et autres éléments similaires, générés de manière interne, ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

Par la suite, les immobilisations incorporelles sont comptabilisées selon la méthode du coût ou de la

réévaluation. Dans les deux cas, la valeur est réduite du cumul des amortissements et des éventuelles dépréciations.

Lorsque la durée d'utilité est déterminée, le bien est amortissable sur celle-ci dès sa mise en service. La valeur résiduelle est en principe nulle sauf si un tiers s'est engagé à l'acheter ou si l'immobilisation pourra être vendue sur un marché actif.

Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie. Si la durée devient déterminée, il convient de constater un changement d'estimation comptable selon l'IAS 8.

IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation

Cette norme a été publiée en décembre 2003, puis révisée en mars et décembre 2004, en avril, juin et août 2005, en juillet 2008 et en mars 2009.

Elle est toujours en vigueur au sein de l'Union européenne mais, hors d'Europe, certaines de ses dispositions sont remplacées par celle de l'IFRS 9 (Reconnaissance et décomptabilisation, classement, évaluation).

Elle ne s'applique pas aux intérêts détenus dans les filiales, sociétés associées et coentreprises, les contrats de location (IAS 17), les droits et obligations des employeurs (IAS 19), les instruments de capitaux propres, les

contrats d'assurance (IFRS 4), les contrats et transactions relevant de l'IFRS 2.

Une entité **doit comptabiliser** un actif ou un passif financier dans son état de situation financière lorsqu'elle devient une partie aux dispositions contractuelles de l'instrument.

Un **produit dérivé** a sa valeur qui varie en fonction d'un taux d'intérêt, d'un prix, d'un indice, d'une notation ou de tout autre variable, sans requérir d'investissement initial et qu'il est réglé à une date future.

Dans un **contrat hybride** qui n'est pas comptabilisé à la juste valeur, le produit dérivé doit être séparé du contrat hôte et traité à la juste valeur.

Une entité **doit décomptabiliser** un actif financier si :

1. les droits contractuels sur les flux de trésorerie liés à l'actif financier arrivent à expiration; ou
2. elle transfère l'actif financier et la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif financier.

Elle comptabilise alors la différence entre la valeur comptable et la contrepartie reçue dans l'état du résultat global.

Une entité **doit sortir un passif financier** de son état de situation financière lorsque l'obligation précisée

au contrat est éteinte, qu'elle est annulée ou qu'elle arrive à expiration.

Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit **l'évaluer à sa juste valeur majorée**, dans le cas d'un actif ou d'un passif financier qui n'est pas à la juste valeur par le biais du compte de résultat, des coûts de transaction directement imputables à l'acquisition ou à l'émission de l'actif ou du passif financier.

Par la suite, les actifs sont classés en quatre catégories :

1. les actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'état du résultat global ;

2. placements détenus jusqu'à leur échéance, évalués au coût amorti ;
3. les prêts et créances, évalués au coût amorti ; et
4. actifs financiers disponibles à la vente, évalués à la juste valeur par le biais du résultat global.

Un actif ou un passif est classé en juste valeur par le biais du résultat global s'il est disponible et la vente ou qu'il s'agit d'un contrat hybride ou si ce classement aboutit à une meilleure information.

Les placements détenus jusqu'à leur échéance sont des actifs financiers non dérivés, assortis de paiements fixes ou

déterminables et d'une échéance fixe, que l'entité a l'intention manifeste et la capacité de conserver jusqu'à leur échéance.

Les prêts et créances sont des actifs financiers non dérivés à paiements fixes ou déterminables qui ne sont pas cotés sur un marché actif.

Les actifs financiers disponibles à la vente sont les actifs financiers non dérivés qui sont désignés comme tels ou ne sont pas classés dans les catégories précédentes ou des actifs financiers à la juste valeur par le biais de l'état du résultat global.

Après la comptabilisation initiale, une entité doit évaluer tous les **passifs financiers** au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif sauf ceux traités à la juste valeur par le biais de l'état du résultat global.

U n **achat ou une vente "normalisés"** d'actifs financiers doivent être comptabilisés et décomptabilisés, selon le cas, en utilisant soit le principe de la comptabilisation à la date de transaction, soit celui de la comptabilisation à la date de règlement.

Comptabilisation des dépréciations :

Pour les actifs au coût amorti, le montant de la perte est égal à la différence entre la valeur comptable de l'actif et la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés actualisée au taux d'intérêt effectif d'origine de l'actif.

Pour les actifs disponibles à la vente, la part de juste valeur comptabilisée en autres éléments du résultat global est virée au compte de résultat pour la différence entre le coût d'acquisition et la juste valeur actuelle.

Opérations de couverture :

Un élément couvert peut être un actif ou un passif comptabilisé, un

engagement ferme non comptabilisé, une transaction prévue hautement probable, ou encore un investissement net dans une activité à l'étranger.

1 - la **couverture de juste valeur** :

C'est une couverture de l'exposition aux variations de la juste valeur d'un actif ou d'un passif comptabilisé ou d'un engagement ferme non comptabilisé.

1. a - le profit ou la perte résultant de la réévaluation de l'instrument de couverture à la juste valeur doit être comptabilisé(e) en résultat ;
2. le profit ou la perte sur l'élément couvert attribuable au risque couvert doit ajuster la valeur

comptable de l'élément couvert et être comptabilisé(e) en résultat.

2 - la **couverture de flux de trésorerie** :

Elle concerne un risque particulier associé à un actif ou à un passif comptabilisé ou à une transaction prévue hautement probable et pourrait affecter le résultat.

1. la partie du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture qui est considérée constituer une couverture efficace (voir paragraphe 88) doit être comptabilisée directement en autres

éléments du résultat global ;

2. la partie inefficace du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture doit être comptabilisée en résultat.

3 - la couverture d'un investissement net dans une activité à l'étranger :

1. la partie du profit ou de la perte sur l'instrument de couverture qui est considéré constituer une couverture efficace (voir paragraphe 88) doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global; et
2. la partie inefficace doit être

comptabilisée dans le compte de résultat.

IAS 40, Immeubles de placement

Cette norme a été publiée en décembre 2003.

Elle concerne les immeubles de placement (à l'exclusion de ceux qui sont utilisés dans le cadre de l'exploitation et qui figurent en immobilisations corporelles) détenus pour en tirer des loyers ou des plus-values en capital.

Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.

Il est ensuite comptabilisé :

- **à la juste valeur :**

un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur est comptabilisé en résultat net dans la période au cours de laquelle il se produit.

- **ou au coût :**

l'immeuble suit alors les règles de l'IAS 16.

Un immeuble de placement doit être décomptabilisé lors de sa **sortie** ou lorsque son **utilisation** est **arrêtée de manière permanente** et qu'aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie. Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminés comme la

différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en résultat dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.

Les **indemnités reçues de tiers**, relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés doivent être comptabilisées en résultat net lorsqu'elles deviennent exigibles.

IAS 41, Agriculture

Cette norme a été publiée en août 2005.

Elle traite des actifs biologiques (vigne), des produits agricoles au moment de leur récolte (raisin) et des subventions. Elle ne concerne ni les terrains et les immobilisations incorporelles liées à des activités agricoles ni les produits obtenus par transformation après la récolte (vin).

La comptabilisation d'un actif biologique ou d'un produit agricole doit être effectuée dès que l'entité en a le contrôle du fait d'évènements passés, qu'il est probable qu'elle en tirera des avantages économiques et que la juste valeur peut être évaluée de manière

fiable.

Les actifs biologiques et les produits agricoles sont évalués à leur juste valeur diminuée des coûts de la vente. Le profit ou la perte découlant de cette évaluation est inscrit en résultat net de l'exercice où il se produit.

Si un actif biologique ne peut pas être évalué à l'origine de manière fiable, il est comptabilisé à son coût diminué des amortissements et des pertes de valeur.

Une subvention relative à un actif biologique est inscrite en résultat net lorsqu'elle est acquise ou, si elle est conditionnelle, lorsque la condition est satisfaite.

