

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 1***Présentation des états financiers*****OBJECTIF**

- 1 L'objectif de la présente norme est de prescrire une base de présentation des états financiers à usage général, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les périodes antérieures qu'aux états financiers d'autres entités. Pour atteindre cet objectif, la présente norme énonce les dispositions générales relatives à la présentation des états financiers, des lignes directrices concernant leur structure et les dispositions minimales en matière de contenu. La comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir concernant des événements et des transactions spécifiques font l'objet d'autres normes et interprétations.

CHAMP D'APPLICATION

- 2 La présente norme s'applique à tous les états financiers à usage général établis et présentés selon les normes internationales d'information financière (IFRS).
- 3 On entend par états financiers à usage général les états financiers 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. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel ou un prospectus. La présente norme ne s'applique pas à la structure et au contenu des états financiers intermédiaires résumés préparés selon IAS 34 *Information financière intermédiaire*. Cependant, les paragraphes 13 à 41 s'appliquent à de tels états financiers. La présente norme s'applique de manière égale à toutes les entités, qu'elles doivent préparer ou non des états financiers consolidés ou des états financiers individuels, tels que définis dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*.
- 4 [Supprimé]
- 5 La présente norme utilise une terminologie adaptée à des entités à but lucratif, y compris les entités commerciales du secteur public. Les entités à but non lucratif du secteur privé, du secteur public ou de l'État souhaitant appliquer la présente norme peuvent devoir modifier les descriptions utilisées pour certains postes des états financiers et pour les états financiers eux-mêmes.
- 6 De même, les entités qui ne disposent pas de capitaux propres au sens d'IAS 32 *Instruments financiers: présentation* (par exemple, certains fonds communs) et les entités dont le capital social ne constitue pas des capitaux propres (par exemple, certaines entités coopératives) peuvent être amenées à adapter la présentation dans les états financiers des parts d'intérêt des membres ou des détenteurs de parts.

OBJET DES ÉTATS FINANCIERS

- 7 Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité. L'objectif des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Les états financiers montrent également les résultats de la gestion par la direction des ressources qui lui sont confiées. Pour remplir cet objectif, les états financiers d'une entité fournissent des informations sur:
- ses actifs;
 - ses passifs;
 - ses capitaux propres;
 - ses produits et charges, y compris les profits et pertes;
 - ses autres variations des capitaux propres; et
 - ses flux de trésorerie.

Ces informations, accompagnées des autres informations fournies dans les notes, aident les utilisateurs des états financiers à prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entité, en particulier leurs échéances et leur degré de certitude.

COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS

- 8 Un jeu complet d'états financiers comprend:
- un bilan;
 - un compte de résultat;

- c) un état des variations des capitaux propres qui indique:
 - i) soit l'ensemble des variations des capitaux propres;
 - ii) soit les variations des capitaux propres autres que celles qui résultent de transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité;
 - d) un tableau des flux de trésorerie; et
 - e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.
- 9 De nombreuses entités présentent, en dehors des états financiers, un rapport de gestion décrivant et expliquant les principales caractéristiques de la performance financière et de la situation financière de l'entité ainsi que les principales incertitudes auxquelles elle est confrontée. Ce rapport peut comporter une analyse:
- a) des principaux facteurs et influences déterminant la performance financière, y compris les changements de l'environnement dans lequel opère l'entité, la réaction de l'entité face à ces changements et leurs effets ainsi que la politique d'investissement de l'entité en vue de maintenir et d'améliorer sa performance financière, y compris sa politique en matière de dividendes;
 - b) des sources de financement de l'entité et de ses objectifs de ratio de dettes sur capitaux propres; et
 - c) des ressources de l'entité qui ne sont pas comptabilisées dans le bilan selon les IFRS.
- 10 De nombreuses entités, en particulier celles opérant dans des secteurs d'activité où les facteurs environnementaux sont significatifs et où les membres du personnel sont considérés comme un groupe d'utilisateurs important, présentent, en dehors des états financiers, des rapports et des états tels que des rapports sur l'environnement et des tableaux de valeur ajoutée. Les rapports et états présentés en dehors des états financiers n'entrent pas dans le champ d'application des IFRS.

DÉFINITIONS

- 11 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Impraticable L'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver.

Les normes internationales d'information financière (IFRS) sont des normes et interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent:

- a) les normes internationales d'information financière;
- b) les normes comptables internationales; et
- c) les interprétations émanant du comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) ou de l'ancien comité permanent d'interprétation (SIC).

Significatif Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états.

- 12 Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Le cadre pour la préparation et la présentation des états financiers stipule, au paragraphe 25, que «les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente». En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte dans quelle mesure des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leurs décisions économiques.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Image fidèle et conformité aux IFRS

- 13 Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité. La présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des

passifs, des produits et des charges exposés dans le cadre. L'application des IFRS, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle.

- 14 Une entité dont les états financiers sont conformes aux IFRS doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. Des états financiers ne doivent être déclarés conformes aux IFRS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions des IFRS.
- 15 Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer aux IFRS applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose aussi à une entité:
- de choisir et d'appliquer des méthodes comptables selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. IAS 8 établit une hiérarchie de sources faisant autorité que la direction peut prendre en considération en l'absence de toute norme ou interprétation applicable spécifiquement à un élément;
 - de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible;
 - de fournir des informations supplémentaires lorsque le respect des dispositions spécifiques des IFRS est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.
- 16 Les méthodes comptables inappropriées ne sont corrigées ni par l'indication des méthodes comptables utilisées ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.
- 17 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une norme ou d'une interprétation serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrit dans le cadre, l'entité doit s'écarter de cette disposition de la manière décrite au paragraphe 18, si le cadre réglementaire applicable impose ou n'interdit pas un tel écart.
- 18 Lorsqu'une entité s'écarte d'une disposition d'une norme ou d'une interprétation selon le paragraphe 17, elle doit indiquer:
- que la direction estime que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie;
 - qu'elle s'est conformée aux normes et interprétations applicables, à l'exception d'une disposition particulière dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle;
 - le titre de la norme ou de l'interprétation dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par la norme ou l'interprétation, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur, en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers défini dans le cadre, et le traitement appliqué; et
 - pour chaque période présentée, l'effet financier de l'écart sur chaque élément des états financiers qui aurait été présenté si la disposition avait été respectée.
- 19 Lorsqu'une entité s'est écartée d'une disposition d'une norme ou d'une interprétation au cours d'une période précédente et que cet écart affecte les montants comptabilisés dans les états financiers de la période en cours, elle doit fournir les informations définies aux paragraphes 18c) et d)
- 20 Le paragraphe 19 s'applique, par exemple, lorsqu'une entité s'est écartée au cours d'une période précédente d'une disposition d'une norme ou d'une interprétation lors de l'évaluation d'actifs ou de passifs et que cet écart affecte l'évaluation des variations des actifs et des passifs comptabilisés dans les états financiers de la période en cours.
- 21 Dans les circonstances extrêmement rares où la direction estime que le respect d'une disposition d'une norme ou d'une interprétation serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, décrit dans le cadre, mais où le cadre réglementaire applicable interdit un tel écart, l'entité doit réduire, autant que possible, le caractère trompeur du respect de cette disposition, tel qu'il peut être perçu, en fournissant les informations suivantes:
- le titre de la norme ou de l'interprétation en question, la nature de la disposition, la raison pour laquelle la direction a conclu que le respect de cette disposition était trompeur, en la circonstance, au point d'être contraire à l'objectif des états financiers énoncé dans le cadre; et
 - pour chaque période présentée, les ajustements à chaque élément des états financiers, qu'il serait nécessaire de faire selon la direction, pour donner une image fidèle.

- 22 Pour les besoins des paragraphes 17 à 21, un élément d'information serait contraire à l'objectif des états financiers s'il ne donne pas une image fidèle des transactions, autres événements et conditions qu'il est censé présenter ou que l'on pourrait raisonnablement s'attendre à le voir présenter, de sorte qu'il pourrait influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. Au moment d'apprécier si le respect d'une disposition spécifique d'une norme ou d'une interprétation serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers, énoncé dans le cadre, la direction examine:
- a) pourquoi l'objectif des états financiers n'est pas atteint dans ces circonstances particulières; et
 - b) en quoi les circonstances propres à l'entité diffèrent de celles d'autres entités qui se conforment à cette disposition. Si, dans des circonstances similaires, d'autres entités se conforment à la disposition, il existe une présomption réfutable que le respect de la disposition par l'entité ne serait pas trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrits dans le cadre.

Continuité d'exploitation

- 23 Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation, ce fait doit être indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation.
- 24 Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose pour l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas. Lorsqu'une entité a un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficulté au financement, il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse détaillée pour conclure qu'une base de continuité d'exploitation est appropriée. Dans d'autres cas, la direction devra peut-être considérer toute une série de facteurs relatifs à la rentabilité actuelle et attendue, aux calendriers de remboursement de ses dettes et aux sources potentielles de remplacement de son financement avant de se convaincre du caractère approprié de la base de continuité d'exploitation.

Méthode de la comptabilité d'engagement

- 25 Une entité doit établir ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement, sauf pour les informations relatives aux flux de trésorerie.
- 26 Lorsque la méthode de la comptabilité d'engagement est utilisée, les éléments sont comptabilisés en tant qu'actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges (les éléments des états financiers) lorsqu'ils satisfont aux définitions et aux critères de comptabilisation pour ces éléments définis dans le cadre.

Permanence de la présentation

- 27 La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'une période à l'autre, à moins:
- a) qu'il ne soit apparent, à la suite d'un changement important de la nature des activités de l'entité ou d'un examen de la présentation de ses états financiers, qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IAS 8; ou
 - b) qu'une norme ou une interprétation impose une modification de la présentation.
- 28 Une acquisition ou une cession importante, ou encore un examen de la présentation des états financiers, peuvent donner à penser qu'il faille présenter les états financiers de manière différente. Une entité ne modifie la présentation de ses états financiers que si la présentation modifiée fournit des informations fiables et plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers et si la structure modifiée est susceptible de perdurer, de manière à ne pas affecter la comparabilité. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entité reclasse ses informations comparatives selon les paragraphes 38 et 39.

Importance relative et regroupement

- 29 Chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs.

- 30 Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important de transactions ou autres événements qui sont regroupés en catégories selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification est la présentation de données condensées et ordonnées formant des postes se retrouvant dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres, du tableau des flux de trésorerie ou dans les notes. Un poste qui, pris individuellement, n'est pas d'une importance significative, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes. Un élément dont le montant n'est pas suffisamment significatif pour justifier une présentation séparée dans le corps des états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.
- 31 L'application du principe de l'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des normes ou interprétations pour les informations non significatives.

Compensation

- 32 Les actifs, passifs, produits et charges ne doivent pas être compensés, sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une norme ou une interprétation.
- 33 Il est important de fournir des informations séparées sur les actifs, passifs, produits et charges. La compensation dans le compte de résultat ou au bilan, sauf lorsque la compensation traduit la nature de la transaction ou autre événement, ne permet pas aux utilisateurs en même temps de comprendre les transactions ou autres événements et conditions qui se sont produits et d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entité. L'évaluation d'actifs nets de réductions de valeur (par exemple, des réductions de valeur au titre de l'obsolescence des stocks et de créances douteuses) n'est pas une compensation.
- 34 IAS 18 *Produits des activités ordinaires* définit les produits des activités ordinaires et impose de les évaluer à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises de prix et de quantités accordées par l'entité. Dans le cadre de ses activités ordinaires, une entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits mais qui découlent des principales activités génératrices de produits. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou autre événement, en compensant tout produit avec les charges liées générées par la même transaction. Par exemple:
- a) les profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés après déduction, du produit de la sortie, de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente liés; et
 - b) les dépenses liées à une provision comptabilisée selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et qui sont remboursées selon un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple, un contrat de garantie d'un fournisseur) peuvent être enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant.
- 35 De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires sont enregistrés pour leur montant net; c'est le cas, par exemple, des profits et des pertes de change ou des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. De tels pertes et profits font toutefois l'objet d'une présentation séparée lorsqu'ils sont significatifs.

Informations comparatives

- 36 Sauf autorisation ou disposition contraire d'une norme ou d'une interprétation, des informations comparatives au titre de la période précédente doivent être présentées pour tous les montants figurant dans les états financiers. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.
- 37 Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour la (les) période(s) antérieure(s) continuent d'être pertinents pour la période. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la date de clôture de la période antérieure et qui n'est pas encore réglé sont indiqués dans les états financiers de la période. Les utilisateurs tirent avantage de l'information relative à l'existence d'incertitude à la date de clôture de la période antérieure et aux mesures prises au cours de la période pour lever cette incertitude.
- 38 Lors d'une modification de la présentation ou de la classification des postes dans les états financiers, les montants comparatifs doivent être reclassés, sauf si ce reclassement est impraticable. Lorsqu'elle reclasse des montants comparatifs, une entité doit fournir des informations sur:
- a) la nature du reclassement;
 - b) le montant de chaque élément ou catégorie d'éléments reclassé(e); et
 - c) la raison du reclassement.

- 39 Lorsqu'il est impraticable de reclasser les montants comparatifs, l'entité doit donner des informations sur:
- la raison de l'impossibilité de reclassement des montants; et
 - la nature des ajustements qui auraient été apportés si les montants avaient fait l'objet d'un reclassement.
- 40 L'amélioration de la comparabilité des informations entre périodes peut aider les utilisateurs à prendre des décisions économiques, particulièrement en leur permettant d'apprécier les tendances qui se manifestent dans l'information financière à des fins prédictives. Dans certaines circonstances, il est impraticable de reclasser des informations comparatives d'une période antérieure déterminée pour aboutir à la comparabilité avec la période en cours. Il est possible, par exemple, qu'au cours de la (des) période(s) antérieure(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement, et il est possible que l'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information.
- 41 En cas de changement de méthode comptable ou de correction d'une erreur, IAS 8 traite des ajustements imposés au titre de l'information comparative.

STRUCTURE ET CONTENU

Introduction

- 42 La présente norme impose de fournir des informations particulières dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres, et impose de mentionner d'autres postes dans le corps de ces états ou dans les notes. IAS 7 *Tableaux des flux de trésorerie* énonce les dispositions relatives à la présentation du tableau des flux de trésorerie.
- 43 La présente norme utilise parfois le terme «informations à fournir» dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie, ainsi que celles présentées dans les notes. D'autres normes et interprétations imposent également des informations à fournir. Sauf spécification contraire dans la présente norme ou dans une autre norme ou interprétation, ces informations à fournir figurent soit dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie (selon le cas), soit dans les notes.

Identification des états financiers

- 44 Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.
- 45 Les IFRS s'appliquent uniquement aux états financiers; elles ne s'appliquent pas aux autres informations présentées dans un rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure d'isoler les informations établies à l'aide des IFRS des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de ces dispositions.
- 46 Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être présentées de façon bien évidente et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:
- le nom ou tout autre mode d'identification de l'entité présentant les états financiers, et toute modification de cette information intervenue depuis la date de clôture précédente;
 - le fait que les états financiers concernent l'entité seule ou un groupe d'entités;
 - la date de clôture ou la période couverte par les états financiers selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;
 - la monnaie de présentation telle que définie dans IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*; et
 - le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des montants dans les états financiers.
- 47 Les dispositions du paragraphe 46 sont normalement satisfaites par la présentation sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, en cas de présentation électronique des états financiers, un système de pages séparées n'est pas toujours utilisé; les éléments listés ci-dessus sont alors présentés suffisamment fréquemment pour permettre une bonne compréhension des informations contenues dans les états financiers.
- 48 Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie de présentation. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau d'arrondi est indiqué et où il n'y a pas d'omission d'informations significatives.

Durée de la période

- 49 Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie sa date de clôture et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, outre la durée de la période couverte par les états financiers, elle doit indiquer:
- la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte; et
 - le fait que les montants comparatifs du compte de résultat, de l'état des variations de capitaux propres, des flux de trésorerie et des notes liées ne sont pas totalement comparables.
- 50 Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir une période d'un an. Toutefois, certaines entités préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des périodes de cinquante-deux semaines, par exemple. La présente norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour une période d'un an.

Bilan*Distinction entre courant et non courant*

- 51 Une entité doit présenter séparément au bilan les actifs courants et non courants, et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 57 à 67, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être généralement présentés par ordre de liquidité.
- 52 Quelle que soit la méthode de présentation adoptée, pour chaque ligne d'éléments d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler: a) au plus tard dans les douze mois à compter de la date de clôture; et b) plus de douze mois après la date de clôture, l'entité doit indiquer le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.
- 53 Lorsqu'une entité fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer au bilan les actifs et passifs courants des actifs et passifs non courants fournit une information utile en distinguant les actifs nets circulants composant le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entité pour ses activités à long terme. Cela met également en évidence les actifs qu'elle s'attend à réaliser durant le cycle d'exploitation en cours et les passifs qu'elle doit régler au cours de la même période.
- 54 Pour certaines entités, telles que des institutions financières, une présentation des actifs et des passifs par ordre croissant ou décroissant de liquidité apporte une information fiable et plus pertinente qu'une présentation distinguant les éléments courants des éléments non courants, parce que l'entité ne fournit pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable.
- 55 L'application du paragraphe 51 permet à une entité de présenter certains de ses actifs et de ses passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants, et d'autres par ordre de liquidité lorsque cette présentation apporte des informations fiables et plus pertinentes. La nécessité de mixer les modes de présentation pourrait se faire sentir lorsqu'une entité exerce des activités diverses.
- 56 Les informations relatives aux dates attendues de réalisation des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entité. IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir* impose d'indiquer la date d'échéance des actifs et des passifs financiers. Les actifs financiers comprennent les clients et autres débiteurs, et les passifs financiers comprennent les fournisseurs et autres crédateurs. Il est également utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement et de règlement d'actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés en éléments courants ou non courants. À titre d'exemple, une entité indique le montant de stocks qu'elle s'attend à réaliser plus de douze mois après la date de clôture.

Actifs courants

- 57 Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:
- on s'attend à ce qu'il soit réalisé, ou il est destiné à la vente ou à la consommation, dans le cadre du cycle normal de l'exploitation de l'entité;
 - il est détenu principalement aux fins d'être négocié;
 - on s'attend à ce qu'il soit réalisé dans un délai de douze mois après la date de clôture; ou
 - il s'agit de trésorerie ou d'équivalent 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 à compter de la date de clôture.

Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants.

- 58 La présente norme regroupe sous le terme d'actifs «non courants» les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les actifs financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.
- 59 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 d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à 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 suivant la date de clôture. Les actifs courants comprennent aussi les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés (les actifs financiers de cette catégorie sont classés comme des actifs détenus à des fins de transaction selon IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*), ainsi que la partie courante des actifs financiers non courants.

Passifs courants

- 60 Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:
- l'entité s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal;
 - il est détenu principalement aux fins d'être négocié;
 - il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture; ou
 - l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.

Tous les autres passifs doivent être classés en passifs non courants.

- 61 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. Ces éléments opérationnels sont classés en tant que passifs courants, même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la date de clôture. Le même cycle opérationnel sert pour la classification des actifs et des passifs d'une entité. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois.
- 62 D'autres passifs courants ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, mais ils doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture ou sont détenus essentiellement en vue d'être négociés. C'est le cas, par exemple, de passifs financiers classés comme étant détenus à des fins de transaction selon IAS 39, des découverts bancaires et de la partie à court terme des passifs financiers non courants, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres créanciers non commerciaux. Les passifs financiers qui assurent un financement à long terme (c'est-à-dire qui ne font pas partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité) et qui ne doivent pas être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture sont des passifs non courants, sous réserve des paragraphes 65 et 66.
- 63 Une entité classe ses passifs financiers en passifs courants lorsqu'ils doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture, même si:
- l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois; et
 - un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la date de clôture et avant la date d'autorisation de publication des états financiers.
- 64 Si une entité envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au moins douze mois après la date de clôture en vertu d'une facilité de prêt existante, elle classe l'obligation comme non courante, même si celle-ci doit normalement arriver à échéance dans un délai plus court. Toutefois, lorsque le refinancement ou le renouvellement de l'obligation ne relève pas de la seule discrétion de l'entité (par exemple, parce qu'il n'existe pas d'accord de refinancement), le potentiel de refinancement n'est pas pris en compte et l'obligation est classée en tant qu'élément courant.
- 65 Lorsqu'une entité n'a pas respecté un engagement prévu dans le cadre d'accords d'emprunt à long terme, avant ou à la date de clôture, avec pour effet de rendre le passif remboursable à vue, ce passif est classé en tant que passif courant, même si le prêteur a accepté, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de ne pas exiger le paiement à la suite de ce manquement. Le passif est classé en tant que passif courant parce qu'à la date de clôture, l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement de ce passif pendant au moins douze mois à compter de cette date.
- 66 Toutefois, ce passif est classé comme non courant si le prêteur a accepté, à la date de clôture, d'octroyer un délai de grâce prenant fin au plus tôt douze mois après la date de clôture, période pendant laquelle l'entité peut remédier à ses manquements et pendant laquelle le prêteur ne peut exiger le remboursement immédiat de l'emprunt.

- 67 Dans le cas des emprunts classés en tant que passifs courants, si les événements suivants se produisent entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers, ces événements remplissent les conditions de présentation comme événements ne donnant pas lieu à un ajustement des états financiers, selon IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*:
- a) refinancement à long terme;
 - b) régularisation d'un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme; et
 - c) l'octroi par le prêteur d'un délai de grâce afin de régulariser un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme, prenant fin au moins douze mois après la date de clôture.

Informations à présenter au bilan

- 68 Au minimum, le bilan doit comporter des postes présentant les montants suivants dans la mesure où ils ne sont pas présentés selon le paragraphe 68A:
- a) immobilisations corporelles;
 - b) immeubles de placement;
 - c) immobilisations incorporelles;
 - d) actifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon e), h) et i)];
 - e) participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;
 - f) actifs biologiques;
 - g) stocks;
 - h) clients et autres débiteurs;
 - i) trésorerie et équivalents de trésorerie;
 - j) fournisseurs et autres créditeurs;
 - k) provisions;
 - l) passifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon j) et k)];
 - m) passifs et actifs d'impôt exigible, tels que définis dans IAS 12 *Impôts sur le résultat*;
 - n) passifs et actifs d'impôt différé, tels que définis dans IAS 12;
 - o) intérêts minoritaires, présentés au sein des capitaux propres; et
 - p) capital émis et réserves attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère.
- 68A Le bilan doit comporter également des postes présentant les montants suivants:
- a) 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*; et
 - b) les passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5.
- 69 Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au bilan lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour comprendre la situation financière de l'entité.
- 70 Lorsqu'une entité présente séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants dans son bilan, elle ne classe pas les actifs (passifs) d'impôts différés comme actifs (passifs) courants.
- 71 La présente norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 68 fournit simplement une liste des éléments qui sont suffisamment différents par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément au bilan. De plus:
- a) des postes sont rajoutés lorsque la taille, la nature ou la fonction d'un élément ou le regroupement d'éléments similaires justifient une présentation séparée pour comprendre la situation financière de l'entité; et

- b) les descriptions des postes utilisées et la classification ou le regroupement d'éléments similaires peuvent être modifiés selon la nature de l'entité et ses transactions afin de fournir des informations nécessaires à la compréhension de la situation financière de l'entité. Par exemple, une institution financière peut modifier les descriptions mentionnées ci-dessus pour fournir des informations adaptées aux activités d'une institution financière.

72 Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation:

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

73 L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts. À titre d'exemple, différentes catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

Informations à présenter soit au bilan, soit dans les notes

74 L'entité doit indiquer, soit au bilan, soit dans les notes, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entité.

75 Le niveau de détail de ces subdivisions dépend des dispositions des IFRS et de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Les facteurs énoncés au paragraphe 72 servent également à établir la base de la subdivision. Les informations à fournir varient pour chaque élément; à titre d'exemple:

- a) les immobilisations corporelles sont ventilées par catégorie selon IAS 16;
- b) les créances sont ventilées en clients, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants;
- c) les stocks sont subdivisés, selon IAS 2 *Stocks*, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis;
- d) les provisions sont ventilées en provisions relatives aux avantages du personnel et autres éléments; et
- e) le capital apporté et les réserves sont ventilés en différentes catégories, telles que capital émis, primes d'émissions et réserves.

76 Une entité doit fournir, soit au bilan, soit dans les notes, les informations suivantes:

- 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;
 - 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; et
- b) une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.

77 Une entité sans capital social, telle qu'une société de personnes ou un trust, doit fournir des informations équivalentes à celles imposées par le paragraphe 76a), indiquant les variations au cours de la période dans chaque catégorie de capitaux propres ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie de capitaux propres.

Compte de résultat*Résultat de la période*

- 78 Tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période doivent être inclus dans le résultat, sauf si une norme ou une interprétation impose un autre traitement.
- 79 Normalement, tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période sont inclus dans le résultat. Cette disposition inclut les effets des changements d'estimations comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du résultat de la période. IAS 8 traite de deux circonstances de ce type: la correction d'erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables.
- 80 D'autres normes traitent d'éléments qui peuvent satisfaire aux définitions des produits et des charges telles qu'elles figurent dans le cadre, mais qui sont en général exclus du résultat. Des exemples sont fournis par les écarts de réévaluation (voir IAS 16), certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IAS 21) et les profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39).

Informations à présenter au compte de résultat

- 81 Au minimum, le compte de résultat doit comporter des postes présentant les montants suivants au titre de la période:
- a) les produits des activités ordinaires;
 - b) les charges financières;
 - c) la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;
 - d) la charge d'impôt sur le résultat;
 - e) un montant unique comprenant le total: i) du résultat après impôt des activités abandonnées; et ii) du résultat après impôt comptabilisé et 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; et
 - f) le résultat.
- 82 Les postes suivants doivent être indiqués au compte de résultat en tant qu'affectations du résultat de la période:
- a) le résultat attribuable aux intérêts minoritaires; et
 - b) le résultat attribuable aux porteurs de capitaux propres de la société mère.
- 83 Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au compte de résultat lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l'entité.
- 84 Puisque les effets des différentes activités, transactions et autres événements d'une entité diffèrent dans leur fréquence, leur potentiel de profit ou de perte et leur prévisibilité, la communication des composantes de performance financière aide à comprendre la performance financière réalisée et à effectuer des projections des résultats futurs. Des postes supplémentaires sont ajoutés au compte de résultat, et les descriptions utilisées ainsi que leur classification sont modifiées, lorsque nécessaire, pour expliquer les éléments de performance financière. Les facteurs à prendre en considération sont l'importance relative, la nature et la fonction des composantes des produits et des charges. Par exemple, une institution financière peut modifier les descriptions mentionnées ci-dessus pour fournir des informations adaptées aux activités d'une institution financière. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 32 sont réunis.
- 85 Une entité ne doit pas présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes.

Informations à présenter soit au compte de résultat, soit dans les notes

- 86 Lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont indiqués séparément.
- 87 Les circonstances pouvant donner lieu à l'indication séparée des éléments de produits et de charges comprennent:
- a) les dépréciations des stocks à la valeur de réalisation nette ou des immobilisations corporelles à la valeur recouvrable, ainsi que la reprise de telles dépréciations;

- b) les restructurations des activités d'une entité et la reprise 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.
- 88 Une entité doit présenter une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes.
- 89 Les entités sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 88 au compte de résultat.
- 90 Les charges font l'objet d'une subdivision afin de mettre en évidence les composantes de la performance financière pouvant différer en termes de fréquence, de potentiel de profit ou de perte et de prévisibilité. Cette analyse est fournie selon l'une des deux formes suivantes.
- 91 La première forme d'analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Cette méthode peut être simple à appliquer car elle ne nécessite aucune affectation des charges aux différentes fonctions. Voici un exemple de classification selon la méthode des charges par nature:
- | | | |
|---|---|-----|
| Produit des activités ordinaires | X | |
| Autres produits | | X |
| Variations des stocks de produits finis et des travaux en cours | X | |
| Matières premières et consommables utilisés | X | |
| Charges au titre des avantages du personnel | X | |
| Dotations aux amortissements | X | |
| Autres charges | X | |
| Total des charges | X | (X) |
| Résultat | | X |
- 92 La deuxième forme d'analyse est appelée méthode des charges par fonction ou du «coût des ventes». Elle consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Selon cette méthode, une entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres dépenses. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature, mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut nécessiter des affectations arbitraires et implique une part de jugement considérable. Un exemple de classification selon la méthode des charges par fonction serait le suivant:
- | | | |
|----------------------------------|---|-----|
| Produit des activités ordinaires | X | |
| Coût des ventes | | (X) |
| Marge brute | | X |
| Autres produits | | X |
| Coûts commerciaux | | (X) |
| Charges administratives | | (X) |
| Autres charges | | (X) |
| Résultat | | X |
- 93 Les entités classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.
- 94 Le choix entre la méthode des charges par fonction et la méthode des charges par nature dépend de facteurs à la fois historiques et liés au secteur d'activité ainsi qu'à la nature de l'entité. Ces deux méthodes fournissent une indication des coûts pouvant être soumis à des variations directes ou indirectes en fonction du niveau des ventes ou de la production de l'entité. Comme chacune des deux méthodes de présentation comporte des avantages selon les types d'entités, la présente norme impose à la direction de sélectionner la présentation la plus pertinente et la plus fiable.

Toutefois, puisqu'il est utile d'avoir des informations sur la nature des charges pour prédire les flux de trésorerie futurs, la présentation d'informations supplémentaires est imposée lorsque la méthode des charges par fonction est utilisée. Au paragraphe 93, les «avantages du personnel» ont la même signification que dans IAS 19 *Avantages du personnel*.

- 95 L'entité doit indiquer, soit au compte de résultat, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit encore dans les notes, le montant des dividendes comptabilisés au titre de distributions aux porteurs de capitaux propres au cours de la période, ainsi que le montant correspondant par action.

État des variations des capitaux propres

- 96 Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres indiquant:
- le résultat de la période;
 - chacun des éléments de produits et de charges de la période comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposé par d'autres normes ou par des interprétations ainsi que le total de ces éléments;
 - le total des produits et charges de la période [calculé comme la somme de a) et b)], présentant séparément les montants totaux attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère et aux intérêts minoritaires; et
 - pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées selon IAS 8.

Un état des variations des capitaux propres qui ne comprend que ces éléments sera intitulé état des produits et des charges comptabilisés.

- 97 Une entité doit aussi présenter, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes:
- les montants des transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité, en présentant séparément les distributions aux porteurs de capitaux propres;
 - le solde des résultats non distribués (c'est-à-dire les résultats accumulés non distribués) en début de période et à la date de clôture ainsi que les modifications en cours de période; et
 - un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin de période de chaque catégorie de capital apporté et de chaque réserve, en indiquant chaque élément de variation séparément.
- 98 Les variations des capitaux propres d'une entité entre deux dates de clôture reflètent l'augmentation ou la diminution de l'actif net de l'entité au cours de la période. À l'exception des variations des capitaux propres résultant de transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité (telles qu'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 pendant cette période (que ces éléments de produits et de charges soient comptabilisés dans le résultat ou directement en tant que variations des capitaux propres).
- 99 La présente norme impose d'intégrer dans le résultat tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période, sauf si une autre norme ou interprétation impose un autre traitement. D'autres normes imposent que les profits et les pertes (comme des réévaluations positives et négatives, certaines différences de conversion de monnaies étrangères, les profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente et les montants associés d'impôt exigible et d'impôt différé) soient comptabilisés directement en tant que variation des capitaux propres. Puisqu'il est important de prendre en considération tous les éléments de produits et de charges dans l'évaluation du changement de la situation financière d'une entité entre deux dates de clôture, la présente norme impose la présentation d'un état des variations des capitaux propres qui mette en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans les capitaux propres.
- 100 IAS 8 impose, dans la mesure du possible, des ajustements rétrospectifs pour refléter les changements de méthodes comptables, sauf lorsque les dispositions transitoires d'une autre norme ou interprétation imposent un autre traitement. IAS 8 impose également d'effectuer de manière rétrospective, dans la mesure du possible, des retraitements destinés à corriger les erreurs. Des ajustements et retraitements rétrospectifs sont effectués sur le solde des résultats non distribués, sauf si une norme ou une interprétation impose l'ajustement rétrospectif d'une autre composante des capitaux propres. Le paragraphe 96d) impose de présenter dans l'état de variation des capitaux propres l'ajustement total apporté à chaque composante des capitaux propres résultant, séparément, des changements des méthodes comptables et des corrections d'erreurs. Ces ajustements sont présentés pour chaque période antérieure et pour le début de la période en cours.

- 101 Les dispositions des paragraphes 96 et 97 peuvent être satisfaites de plusieurs façons. Un exemple est une présentation en colonnes qui rapproche le solde d'ouverture et le solde de clôture de chacun des éléments des capitaux propres. Une autre solution consiste à présenter uniquement les éléments définis au paragraphe 96 dans l'état des variations des capitaux propres. Dans cette approche, les éléments décrits au paragraphe 97 sont présentés dans les notes.

Tableau des flux de trésorerie

- 102 Les informations relatives aux flux de trésorerie donnent aux utilisateurs des états financiers 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. IAS 7 indique les dispositions relatives à la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes.

Notes

Structure

- 103 Les notes doivent:
- a) présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées selon les paragraphes 108 à 115;
 - b) indiquer les informations imposées par les IFRS qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie; et
 - c) fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat ou l'état des variations des capitaux propres ou le tableau des flux de trésorerie, mais qui sont nécessaires pour comprendre chacun d'entre eux.
- 104 Dans la mesure du possible, les notes doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.
- 105 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) une déclaration de conformité aux IFRS (voir paragraphe 14);
 - b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir paragraphe 108);
 - c) des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps du bilan, du compte de résultat, dans l'état des variations des capitaux propres et dans le tableau des flux de trésorerie en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes; et
 - d) d'autres informations dont:
 - i) les passifs éventuels (voir IAS 37) et les engagements contractuels non comptabilisés; et
 - ii) des informations non financières, par exemple les objectifs et les méthodes de l'entité en matière de gestion des risques financiers (voir IFRS 7).

- 106 Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes. À titre d'exemple, des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat peuvent être regroupées avec des informations sur l'échéance des instruments financiers, bien que les premières concernent des éléments du compte de résultat et les secondes des éléments du bilan. Néanmoins, dans la mesure du possible, une structure systématique des notes est retenue.

- 107 Les notes fournissant des informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

Information à fournir sur les méthodes comptables

- 108 Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur:
- a) la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers; et
 - b) les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.

- 109 Il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) dans les états financiers (par exemple, coût historique, coût actuel, valeur nette de réalisation, juste valeur ou valeur recouvrable) car la base sur laquelle sont établis les états financiers affecte leur analyse de manière significative. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certaines catégories d'actifs sont réévaluées, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.
- 110 Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions, autres événements et conditions sont traduits dans la performance financière et dans la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est plus particulièrement utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les normes et interprétations. Un exemple est la comptabilisation par un coentrepreneur de sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de l'intégration proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 31 *Participations dans des coentreprises*). Certaines normes imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, y compris les options prises par la direction entre les diverses méthodes qu'elles autorisent. IAS 16 impose, par exemple, que l'entité fournisse des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour les catégories d'immobilisations corporelles. IAS 23 *Coûts d'emprunt* impose de fournir des informations sur le fait que les coûts d'emprunt sont comptabilisés immédiatement en charges ou incorporés dans le coût des actifs qualifiés.
- 111 Chaque entité considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs de ses états financiers s'attendent à voir présentées pour ce type d'entité. À titre d'exemple, on s'attend à ce qu'une entité soumise à l'impôt sur le résultat présente des informations sur ses méthodes de comptabilisation de l'impôt sur le résultat, y compris les actifs et les passifs d'impôt différé. Lorsqu'une entité réalise une part significative de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des regroupements d'entreprises ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le *goodwill* et les intérêts minoritaires sont indiquées.
- 112 Une méthode comptable peut être significative du fait de la nature des opérations de l'entité, même si les montants apparaissant pour la période et les périodes antérieures ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable significative qui n'est pas spécifiquement imposée par les IFRS, mais qui est retenue et appliquée selon IAS 8.
- 113 Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 116), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.
- 114 Dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité, la direction procède à divers jugements, autres que ceux impliquant des estimations, qui peuvent avoir un impact significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers. La direction exerce par exemple son jugement lorsqu'elle détermine:
- si des actifs financiers sont détenus jusqu'à leur échéance;
 - le moment où, en substance, tous les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété d'actifs financiers et d'actifs faisant l'objet de contrats de location sont transférés à d'autres entités;
 - si, en substance, des ventes particulières de marchandises sont des modes de financement et ne génèrent pas de produit des activités ordinaires; et
 - si la substance de la relation entre l'entité et une entité ad hoc indique que l'entité ad hoc est contrôlée par l'entité.
- 115 Certaines informations fournies selon le paragraphe 113 sont exigées par d'autres normes. IAS 27, par exemple, impose à une entité de donner des informations sur les raisons pour lesquelles la part d'intérêt de l'entité ne constitue pas un contrôle de l'entreprise détenue qui n'est pas une filiale, même si plus de la moitié des droits de votes réels ou potentiels sont détenus directement ou indirectement par des filiales. IAS 40 impose la fourniture d'une information sur les critères développés par l'entité 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 dans le cadre de l'activité ordinaire, lorsque la classification du bien immobilier est difficile.

Sources principales d'incertitude relative aux estimations

- 116 Une entité doit fournir dans les notes des informations concernant les hypothèses-clés relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs et des passifs au cours de la période suivante. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à:
- leur nature; et

- b) leur valeur comptable à la date de clôture.
- 117 La détermination de la valeur comptable de certains actifs et passifs nécessite l'estimation des effets d'événements futurs incertains sur ces actifs et passifs à la date de clôture. Par exemple, en l'absence de prix de marché observés récemment et qui permettent d'évaluer les actifs et passifs suivants, des estimations orientées vers l'avenir sont nécessaires pour évaluer la valeur recouvrable des catégories d'immobilisations corporelles, l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks, les provisions subordonnées au dénouement de litiges en cours et les passifs liés aux avantages du personnel à long terme tels que les obligations en matière de retraite. Ces estimations impliquent des hypothèses relatives à des éléments tels que l'ajustement comptable) pour risques concernant les flux de trésorerie ou les taux d'actualisation pratiqués, des modifications salariales futures et des modifications de prix futures influençant d'autres coûts.
- 118 Les hypothèses-clés et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations, qui sont présentées selon le paragraphe 116, se rapportent aux estimations qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Comme le nombre de variables et d'hypothèses affectant l'éventuelle résolution future des incertitudes augmente, ces jugements deviennent de plus en plus subjectifs et complexes, et l'éventualité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs augmente normalement en conséquence.
- 119 Les informations citées au paragraphe 116 ne sont pas imposées pour les actifs et passifs qui présentent un risque important de variation significative de leur valeur comptable au cours de la période suivante si, à la date de clôture, ils sont évalués à leur juste valeur sur la base de prix du marché récemment observés (leur juste valeur pourrait varier de manière significative au cours de la période suivante, mais ces variations ne découleraient pas des hypothèses ou autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture).
- 120 Les informations à fournir au paragraphe 116 sont présentées de manière à aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les jugements de la direction au sujet de l'avenir et des autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations. La nature et l'étendue des informations fournies varient en fonction de la nature des hypothèses et autres circonstances. Les types d'informations fournies sont, par exemple:
- la nature de l'hypothèse ou d'une autre incertitude d'estimation;
 - la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité;
 - la résolution prévue d'une incertitude et l'ampleur des issues raisonnablement possibles au cours de la période suivante pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés; et
 - une explication des modifications apportées aux anciennes hypothèses relatives à ces actifs et passifs, si l'incertitude perdure.
- 121 Lors de la communication des informations requises au paragraphe 116, il n'est pas nécessaire de donner des informations budgétaires ou des prévisions.
- 122 Lorsqu'il est impraticable de fournir des informations sur l'ampleur des effets possibles d'une hypothèse-clé ou d'une autre source principale d'incertitude relative aux estimations à la date de clôture, l'entité indique qu'il est raisonnablement possible, compte tenu des connaissances actuelles, qu'au cours de la période suivante, les résultats différents des hypothèses requièrent un ajustement significatif de la valeur comptable de l'actif ou du passif concerné. Dans tous les cas, l'entité fournit des informations sur la nature et sur la valeur comptable de l'actif ou du passif spécifique (ou de la catégorie d'actifs ou de passifs) affectés par l'hypothèse.
- 123 Les informations fournies au paragraphe 113 sur les jugements particuliers posés par la direction dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité ne concernent pas les informations fournies à propos des sources principales d'incertitude relative aux estimations dans le paragraphe 116.
- 124 Les informations sur quelques hypothèses-clés qu'il y aurait lieu de fournir conformément au paragraphe 116 sont imposées par d'autres normes. IAS 37, par exemple, impose, dans des circonstances spécifiques, de fournir des informations relatives aux principales hypothèses relatives aux événements futurs affectant les catégories de provisions. IFRS 7 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur. IAS 16 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des immobilisations corporelles réévaluées.

Capital

- 124A Une entité devra fournir les informations nécessaires aux utilisateurs de ses états financiers pour leur permettre d'évaluer les objectifs, procédures et processus de l'entité pour gérer le capital.

124B Afin de se conformer au paragraphe 124A, l'entité devra fournir les informations suivantes:

- a) une information qualitative sur les objectifs, procédures et processus de l'entité pour gérer le capital incluant (et non limitée à):
 - i) une description de ce qu'elle gère comme capital;
 - ii) lorsqu'une entité est soumise à des exigences en matière de capital imposées de l'extérieur, la nature de ces exigences et comment ces exigences sont intégrées à la gestion du capital; et
 - iii) comment elle satisfait à ses objectifs pour gérer le capital;
- b) un résumé des données quantitatives sur ce qu'elle gère comme capital. Quelques entités considèrent certains passifs financiers (par exemple, certaines formes de dette subordonnée) comme faisant partie du capital. D'autres entités excluent du capital certaines composantes de capitaux propres (par exemple, les composantes issues des couvertures des flux de trésorerie);
- c) toute variation de a) ou de b) par rapport à la période précédente;
- d) si, durant la période, elle s'est conformée à une quelconque exigence de capital imposée de l'extérieur et à laquelle elle est soumise;
- e) lorsque l'entité n'a pas respecté les exigences en matière de capital imposées de l'extérieur et les conséquences de ce non-respect.

Ces informations seront fondées sur les informations fournies en interne aux principaux dirigeants de l'entité.

124C Une entité peut gérer le capital de nombreuses façons et être soumise à différentes exigences en matière de capital. Par exemple, un conglomérat peut inclure des entités qui entreprennent des activités d'assurance et bancaires, et ces entités peuvent également opérer dans plusieurs juridictions. Si l'information agrégée sur les exigences en matière de capital et sur la façon avec laquelle le capital est géré ne fournit aucune information utile ou altère la compréhension de l'utilisateur des états financiers relative aux ressources en capital d'une entité, l'entité devra fournir des informations séparées pour chaque exigence en matière de capital à laquelle l'entité est soumise.

Autres informations à fournir

125 Une entité fournit les informations suivantes dans les notes:

- a) le montant des dividendes proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux porteurs de capitaux propres pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action; et
- b) le montant des dividendes privilégiés cumulatifs non comptabilisés.

126 Une entité doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par ailleurs:

- a) l'adresse et la forme juridique de l'entité, le pays dans lequel elle a été enregistrée et l'adresse de son siège social (ou de son établissement principal s'il est différent);
- b) une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités; et
- c) le nom de la société mère et celui de la société tête de groupe.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

127 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2005, elle doit l'indiquer.

127A Une entité doit appliquer les amendements énoncés au paragraphe 96 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Si une entité applique les amendements à IAS 19 *Avantages du personnel* pour une période annuelle antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période annuelle antérieure.

127B L'entité appliquera les dispositions des paragraphes 124A-124C pour des périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2007 ou après cette date. Une application anticipée est encouragée.

RETRAIT D'IAS 1 (RÉVISÉE EN 1997)

128 La présente norme annule et remplace IAS 1 *Présentation des états financiers*, révisée en 1997.