

2009

International Accounting Standards Board (IASB®)

Base des conclusions

IFRS® pour les PME

Norme internationale d'information financière (IFRS®)
pour les petites et moyennes entités (PME)

**NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION
FINANCIÈRE POUR LES PETITES ET MOYENNES
ENTITÉS
(IFRS pour les PME)**

Base des conclusions

This Basis for Conclusions accompanies the *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* and is published by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: info@ifrs.org

Web: www.ifrs.org

The International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The *IFRS for SMEs* and its accompanying documents are published in three parts:

Copyright © 2009 IASCF

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This French translation of the IFRS for SMEs included in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by the IASCF. The French translation is the copyright of the IASCF.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the IASCF. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org



The IASB logo/the IASCF logo/‘Hexagon Device’, the IASC Foundation Education logo, ‘IASCF Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IAS’, ‘IASB’, ‘IASC’, ‘IASCF’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘International Accounting Standards’, ‘International Financial Reporting Standards’ and ‘SIC’ are Trade Marks of the IASCF.

The IASCF changed its name to IFRS Foundation on 1 July 2010. The IFRS Foundation reserves all interests in IASCF copyright as it existed prior to 1 July 2010 and all copyright arising post 1 July 2010.

**NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION
FINANCIÈRE POUR LES PETITES ET MOYENNES
ENTITÉS
(IFRS pour les PME)**

Base des conclusions

La Base des conclusions jointe à la *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS pour les PME)* (voir fascicule distinct) est publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Tél : +44 (0)20 7246 6410
Fax : +44 (0)20 7246 6411
Adresse électronique : info@ifrs.org
Site Internet : www.ifrs.org

L'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), [Fondation du Comité des Normes comptables internationales (IASCF)], les auteurs et les éditeurs n'acceptent pas de responsabilité pour toute perte causée à des personnes qui agissent ou s'abstiennent d'agir en se fiant à la présente publication, que ladite perte soit causée par une faute ou d'une autre manière.

L'*IFRS pour les PME* et les documents qui l'accompagnent sont publiés en trois parties :

Droits d'auteur © 2009 IASCF

Tous droits réservés. Aucune partie de cette publication ne peut être traduite, réimprimée ou reproduite, ou utilisée sous quelque forme que ce soit, intégralement ou en partie, par tout moyen électronique, mécanique ou autre actuellement connu ou inventé ultérieurement, notamment par photocopie ou enregistrement, dans tout système de stockage et de recherche d'information, sans l'autorisation écrite préalable de l'IASCF.

Cette traduction en français de l'IFRS pour les PME figurant dans cette publication, a été approuvée par un Comité de revision désigné par l'IASCF. La traduction française est protégée par les droits d'auteur de l'IASCF.

Les Normes internationales d'information financière (y compris les Normes comptables internationales et les Interprétations du SIC et de l'IFRIC), les Exposés-sondages et autres publications de l'IASB sont protégés par les droits d'auteur de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et d'autres publications de l'IASB est celui qui est publié par l'IASB en langue anglaise. Des exemplaires peuvent être obtenus auprès de l'IASB. Les questions relevant des publications et des droits d'auteur sont à adresser à :

IASC Foundation Publications Department,
1st floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.
Tél : +44 (0)20 7332 2730
Fax : +44 (0)20 7332 2749
Adresse électronique : publications@ifrs.org
Site Internet : www.ifrs.org



Le logo IASB, le logo IASCF, « Hexagon Device », le logo IASC Foundation Education, « IASC Foundation » « eIFRS », « IAS », « IASB », « IASC », « IASCF », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « Normes comptables internationales », « Normes internationales d'information financière » et « SIC » sont des marques déposées de l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

L'IASCF a pris le nom d'IFRS Foundation à compter du 1er juillet 2010. L'IFRS Foundation se réserve tous les droits d'auteur de l'IASCF qu'ils soient antérieurs ou postérieurs au 1er juillet 2010.

SOMMAIRE

paragraphe

**BASE DES CONCLUSIONS DE LA
NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE POUR LES
PETITES ET MOYENNES ENTITÉS**

CONTEXTE	BC1–BC35
Document de réflexion (juin 2004)	BC5–BC7
Questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation (avril 2005) et tables rondes publiques (octobre 2005)	BC8–BC11
Délibérations du Conseil précédant l'exposé-sondage	BC12–BC14
Exposé-sondage (février 2007)	BC15–BC19
Tests terrain	BC20–BC25
Réponses à l'exposé-sondage	BC26
Nouvelles délibérations du Conseil sur les propositions de l'exposé-sondage	BC27–BC31
Données complémentaires apportées au Conseil	BC32
Programme spécial de sensibilisation	BC33
Version finale de l' <i>IFRS pour les PME</i> : principales modifications suite à l'exposé-sondage	BC34
Présente Base des conclusions	BC35
POURQUOI DES NORMES MONDIALES D'INFORMATION FINANCIÈRE A L'INTENTION DES PETITES ET MOYENNES ENTITÉS (PME) ?	BC36–BC48
L'IASB devrait-il élaborer des normes pour les PME ?	BC38–BC43
D'autres organismes devraient-ils le faire ?	BC39
Les normalisateurs comptables nationaux soutiennent-ils l'initiative de l'IASB ?	BC40–BC41
Une <i>IFRS pour les PME</i> est compatible avec la mission de l'IASB	BC42
Les dispositions des IFRS existantes sont dans certains cas différentes pour les entités ne faisant pas appel public à l'épargne	BC43
Besoins des divers utilisateurs et considérations sur le rapport coût-avantage	BC44–BC47
L'adoption d'une <i>IFRS pour les PME</i> n'implique pas que les IFRS complètes ne soient pas appropriées pour les PME	BC48
OBJECTIF DE L'<i>IFRS POUR LES PME</i>	BC49–BC54
Raisons pour lesquelles la détermination du résultat imposable et la détermination du résultat à distribuer ne sont pas des objectifs spécifiques de l'<i>IFRS pour les PME</i>	BC49–BC52
Raisons pour lesquelles l'objectif de l'<i>IFRS pour les PME</i> n'est pas de fournir aux dirigeants propriétaires une information pour les aider à prendre des décisions de gestion	BC53–BC54
LA « RESPONSABILITÉ PUBLIQUE » ÉRIGÉE EN PRINCIPE D'IDENTIFICATION DES ENTITÉS AUXQUELLES S'ADRESSE L'IFRS POUR LES PME ET DE CELLES AUXQUELLES ELLE NE S'ADRESSE PAS	BC55–BC77
Les entités dont les titres sont négociés sur un marché organisé ont une responsabilité publique	BC58
Les institutions financières ont une responsabilité publique	BC59
Les PME qui fournissent un service public essentiel	BC60–BC61
PME importantes du point de vue économique dans leur propre pays	BC62–BC63
Approbation par les propriétaires pour appliquer l' <i>IFRS pour les PME</i>	BC64
Les PME qui sont une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise d'un investisseur dans une entité appliquant les IFRS	BC65–BC68
Quantification des critères de taille	BC69–BC70

Pertinence de l'IFRS pour les PME pour les très petites entités dénommées « micro-entités »	BC71–BC75
L'IFRS pour les PME n'est pas destinée aux petites entités négociées sur un marché organisé	BC76–BC77
« PETITES ET MOYENNES ENTITES (PME) »	BC78–BC79
LES UTILISATEURS DES ETATS FINANCIERS DES PME PREPARES EN APPLIQUANT L'IFRS POUR LES PME	BC80
JUSQU'A QUEL POINT L'IFRS POUR LES PME DOIT-IL ETRE UN DOCUMENT AUTONOME ?	BC81–BC88
Choix de méthodes comptables	BC84–BC86
Sujets omis	BC87–BC88
TOUTES LES OPTIONS DES METHODES COMPTABLES AUTORISEES PAR LES IFRS COMPLETES DEVRAIENT-ELLES ETRE AUTORISEES DANS L'IFRS POUR LES PME ?	BC89–BC94
RAISONS POUR LESQUELLES LE CADRE, LES PRINCIPES ET LES COMMENTAIRES OBLIGATOIRES DES IFRS EXISTANTES SONT LE POINT DE DEPART APPROPRIE POUR L'ELABORATION DE L'IFRS POUR LES PME	BC95–BC97
SIMPLIFICATIONS EN MATIERE DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION	BC98–BC136
Instruments financiers	BC99–BC107
Amortissement et perte de valeur du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée	BC108–BC112
Comptabiliser en charges tous les frais de recherche	BC113–BC114
Méthode du coût pour les entreprises associées et les entités contrôlées conjointement	BC115
Juste valeur par le biais du résultat net pour les entreprises associées et les entités contrôlées conjointement pour lesquelles il existe des prix cotés publiés	BC116–BC117
Actifs non courants détenus en vue de la vente	BC118–BC119
Coûts d'emprunt	BC120
Impôts sur le résultat	BC121–BC122
Écarts de change sur des éléments monétaires	BC123
Moins de juste valeur pour l'agriculture	BC124
Avantages du personnel – évaluation de l'obligation au titre des prestations définies	BC125
Avantages du personnel – écarts actuariels des régimes à prestations définies	BC126–BC127
Avantages du personnel – coût des services passés non acquis au titre des régimes à prestations définies	BC128
Paieement fondé sur des actions	BC129–BC131
Transition à l'IFRS pour les PME	BC132
Immeubles de placement	BC133
Subventions publiques	BC134
Dérogation au mode linéaire pour les preneurs dans le cadre de contrat de location simple lorsque les paiements compensent l'inflation pour le bailleur	BC135
Aucun examen annuel de la durée d'utilité, de la valeur résiduelle ni du mode d'amortissement	BC136
SIMPLIFICATIONS EXAMINÉES, MAIS NON ADOPTÉES	BC137–BC150
Ne pas exiger de tableau des flux de trésorerie	BC138–BC139
Traiter tous les contrats de location comme des contrats de location simple	BC140
Traiter tous les régimes d'avantages du personnel comme des régimes à cotisations définies	BC141
Méthode à l'achèvement pour les contrats de construction	BC142

Moins de provisions	BC143
Non-comptabilisation du paiement fondé sur des actions	BC144
Non-comptabilisation des impôts différés	BC145
Modèle du coût pour toute l'agriculture	BC146
Absence d'états financiers consolidés	BC147
Comptabilisation de tous les éléments de produits et de charges en résultat net	BC148–BC150
QUESTIONS TRAITÉES DANS L'IFRS POUR LES PME QUI NE SONT PAS TRAITÉES DANS LES IFRS COMPLÈTES	BC151
RETOUR FACULTATIF AUX IFRS COMPLÈTES PAR UNE ENTITE APPLIQUANT L'IFRS POUR LES PME	BC152–BC154
SIMPLIFICATIONS CONCERNANT LA PRÉSENTATION	BC155
SIMPLIFICATIONS CONCERNANT LES INFORMATIONS A FOURNIR	BC156–BC158
POURQUOI UN VOLUME DISTINCT PLUTOT QUE L'AJOUT DE SECTIONS DANS CHAQUE IFRS ?	BC159–BC161
RAISONS D'UNE ORGANISATION PAR SUJETS	BC162
PLAN DU CONSEIL POUR LE MAINTIEN (LA MISE A JOUR) DE L'IFRS POUR LES PME	BC163–BC165
AVIS DEFAVORABLE	

Base des conclusions sur la *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités*

La présente Base des conclusions accompagne l'IFRS, mais n'en fait pas partie intégrante.

Contexte

- BC1 Dans son rapport de transition de décembre 2000 adressé à l'International Accounting Standards Board (IASB) nouvellement constitué, le Conseil sortant de l'International Accounting Standards Committee (IASC) a déclaré « Il existe une demande concernant une version spécifique des Normes d'information financière pour les petites entreprises. »
- BC2 Peu de temps après sa création en 2001, l'IASB a lancé un projet d'élaboration de normes comptables adaptées aux petites et moyennes entités (PME). Le Conseil a mis sur pied un groupe de travail d'experts pour fournir des conseils sur les problèmes, les diverses possibilités et les solutions potentielles.
- BC3 Dans leur rapport annuel de 2002, les Trustees de l'IASC Foundation, sous l'autorité desquels l'IASB exerce ses activités, ont écrit « les Trustees (administrateurs) soutiennent aussi les efforts consentis par l'IASB pour examiner les questions spécifiques aux économies émergentes et aux petites et moyennes entités ». En juillet 2005, les Trustees ont formalisé leur soutien en réaffirmant les objectifs de l'IASC Foundation et de l'IASB énoncés dans les Statuts de l'IASC Foundation. Ils ont ajouté l'objectif qu'en élaborant les IFRS, l'IASB devrait tenir compte, comme il convient, des besoins spéciaux des petites et moyennes entités et des économies émergentes. De même, le Standards Advisory Council a constamment encouragé l'IASB à poursuivre le projet.
- BC4 Lors de réunions publiques pendant le deuxième semestre de 2003 et au début de 2004, le Conseil a mis au point des avis préliminaires et provisoires sur l'approche de base qu'il suivrait dans l'élaboration de normes comptables pour les PME. Il a vérifié la validité de cette approche en l'appliquant à plusieurs normes IFRS.

Document de réflexion (juin 2004)

- BC5 En juin 2004, le Conseil a publié un document de réflexion *Points de vue préliminaires sur les Normes comptables à l'intention des petites et moyennes entités* présentant l'approche du Conseil et invitant à des commentaires. Il s'agissait du premier document de réflexion publié par l'IASB. Le Conseil a reçu 120 réponses.
- BC6 Les questions principales énoncées dans le document de réflexion étaient les suivantes :
- (a) L'IASB devrait-il élaborer des normes d'information financière spécifiques pour les PME ?
 - (b) Quels devraient être les objectifs d'un jeu de normes d'information financière pour les PME ?
 - (c) À quelles entités les normes pour les PME élaborées par l'IASB seraient-elles destinées ?
 - (d) Si les normes IASB pour les PME ne traitent pas d'une question de comptabilisation ou d'évaluation particulière à laquelle une entité est confrontée, comment cette entité doit-elle résoudre ce problème ?
 - (e) Une entité appliquant les normes IASB pour les PME peut-elle choisir de suivre un traitement autorisé dans une IFRS qui diffère du traitement de la norme IASB pour les PME considérée ?
 - (f) Comment le Conseil doit-il aborder l'élaboration des normes IASB pour les PME ? Dans quelle mesure les concepts et principes ainsi que les commentaires obligatoires correspondants des IFRS devraient-ils être le fondement des normes à l'intention des PME ?
 - (g) Si les normes IASB pour les PME sont fondées sur les concepts, les principes et les commentaires obligatoires correspondants dans les IFRS complètes, quelle devrait être la base de modification de ces concepts et principes pour les PME ?
 - (h) Sous quel format les normes IASB pour les PME devraient-elles être publiées ?
- BC7 Lors de ses réunions ultérieurement en 2004, le Conseil a examiné les problèmes soulevés par les personnes ayant répondu au document de réflexion. En décembre 2004 et janvier 2005, le Conseil a pris des décisions provisoires sur la façon de faire progresser le projet. Les réponses au document de réflexion ont mis en exergue une forte demande pour une *Norme internationale d'information financière pour les PME (IFRS pour les PME)* et, dans de nombreux pays, une préférence pour l'adoption de l'*IFRS pour les PME* à la place de normes

élaborées au plan local ou régional. Le Conseil a donc décidé, comme prochaine étape, de publier un exposé-sondage d'une *IFRS pour les PME*.

Questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation (avril 2005) et tables rondes publiques (octobre 2005)

- BC8 La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion ont dit que des simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation étaient nécessaires, mais peu de dispositions spécifiques ont été proposées. Et lorsque des dispositions spécifiques étaient proposées, les commentateurs n'ont pas indiqué en règle générale les transactions particulières ou autres événements ou conditions qui créent le problème de comptabilisation ou d'évaluation pour les PME selon les IFRS ou comment ce problème pourrait être résolu.
- BC9 L'IASB a conclu qu'il avait besoin d'une information complémentaire pour évaluer les simplifications possibles concernant la comptabilisation et l'évaluation. En conséquence, le Conseil a décidé de tenir des réunions sous forme de tables rondes avec les préparateurs et les utilisateurs des états financiers des PME pour discuter de modifications possibles des principes de comptabilisation et d'évaluation figurant dans les IFRS afin de les utiliser dans une *IFRS pour les PME*. Le Conseil a donné des instructions au personnel technique pour qu'il mette au point et publie un questionnaire qui servirait d'outil pour identifier les problèmes à discuter dans ces tables rondes.
- BC10 Le questionnaire (publié en avril 2005) posait deux questions :
- 1 Quels sont les domaines de simplification possible des principes de comptabilisation et d'évaluation pour les PME ?
 - 2 D'après votre expérience, veuillez indiquer quels sujets traités dans les IFRS pourraient être omis des normes pour les PME, car vraisemblablement peu pertinents dans le contexte des PME. S'ils sont pertinents, les normes imposeraient que les PME déterminent la méthode comptable appropriée en se référant aux IFRS applicables.
- BC11 Le Conseil a reçu 101 réponses au questionnaire. Ces réponses ont été discutées avec le Standards Advisory Council (en juin 2005), avec le groupe de travail PME (en juin 2005), avec les Normalisateurs comptables mondiaux (en septembre 2005) et aux tables rondes publiques tenues par le Conseil en octobre 2005. En tout, 43 groupes ont participé aux discussions sous forme de tables rondes avec le Conseil sur une période de deux jours.

Délibérations du Conseil précédant l'exposé-sondage

- BC12 Le groupe de travail de l'IASB s'est réuni en juin 2005 et a établi une série complète de recommandations à présenter au Conseil concernant les dispositions relatives à la comptabilisation, à l'évaluation, à la présentation et à l'information à fournir qui pourraient figurer dans un exposé-sondage d'une *IFRS pour les PME*. Plus tard en 2005, le Conseil a examiné ces recommandations et les avis exprimés dans les réponses au document de réflexion, au questionnaire, et lors des tables rondes. Pendant ces délibérations, le Conseil a pris des décisions provisoires sur les dispositions à inclure dans l'exposé-sondage.
- BC13 En se fondant sur ces décisions provisoires, lors de la réunion du Conseil en janvier 2006, le personnel technique a présenté une version préliminaire de l'exposé-sondage. Le groupe de travail s'est réuni vers la fin janvier 2006 pour réexaminer ce projet et a préparé un rapport sur ses recommandations à soumettre au Conseil. La discussion du projet par le Conseil a commencé en février 2006 et s'est poursuivie tout au long de 2006. Des projets révisés de l'exposé-sondage ont été préparés pour chaque réunion du Conseil à partir du mois de mai. À partir de juillet 2006 jusqu'à la publication de l'exposé-sondage en février 2007, les questions ont été traitées par le Conseil à l'occasion de 31 réunions publiques du Conseil.
- BC14 Pour tenir les mandants informés et les aider à commencer à planifier leurs réponses, le personnel technique a présenté une version préliminaire complète de l'exposé-sondage sur le site Internet de l'IASB en août 2006. Le personnel technique en a présenté une version révisée sur le site Internet de l'IASB en novembre 2006.

Exposé-sondage (février 2007)

- BC15 En février 2007, l'IASB a publié un exposé-sondage ouvert aux commentaires publics de l'*IFRS pour les PME* proposée. L'objectif de la norme proposée était de fournir un ensemble de dispositions comptables simplifiées, indépendantes et adaptées aux petites entités non cotées et basées sur les IFRS complètes, qui ont été conçues pour satisfaire les besoins des entités dont les titres sont négociés sur les marchés organisés de capitaux.
- BC16 La norme proposée était basée sur les IFRS complètes avec des modifications visant à refléter les besoins des utilisateurs des états financiers des PME et des considérations du rapport coût-avantage. L'exposé-sondage proposait cinq catégories de simplification des IFRS complètes :

- (a) Certains sujets des IFRS n'étaient pas inclus, car ils ne concernent pas généralement les PME. Cependant, pour certains de ces sujets omis, l'exposé-sondage proposait que si les PME se trouvaient dans certaines circonstances ou dans le cadre d'une transaction traitées par les IFRS complètes, mais pas par l'*IFRS pour les PME*, elles devraient respecter les IFRS complètes en question.
- (b) Si une IFRS autorise le choix de la méthode comptable, l'exposé-sondage comprenait uniquement l'option la plus simple, mais proposait que les PME soient autorisées à choisir l'option plus complexe en repassant à l'IFRS complète concernée.
- (c) Simplification de nombreux principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs, passifs, produits et charges figurant dans les IFRS complètes ;
- (d) sensiblement moins d'informations à fournir ;
- (e) simplification de la version du projet.

Essentiellement du fait du (a) et du (b) ci-dessus, l'*IFRS pour les PME* proposée ne pouvait être un document indépendant.

- BC17 Avec l'exposé-sondage, l'IASB a publié et invité à commenter le Guide d'application proposé constitué d'un ensemble complet d'exemples d'états financiers et d'une liste d'informations à fournir. À l'exposé-sondage était jointe une base des conclusions expliquant le raisonnement du Conseil aboutissant aux conclusions de l'exposé-sondage.
- BC18 L'exposé-sondage a été traduit en cinq langues (une première pour l'IASB) et les traductions ont été publiées sur le site Internet de l'IASB. L'IASB a également publié une synthèse technique de l'exposé-sondage pour aider les mandants à comprendre les bases des propositions ; ce document a également été publié sur le site Internet de l'IASB.
- BC19 Les commentaires sur l'exposé-sondage étaient initialement attendus avant le 30 septembre 2007, mais le Conseil a prolongé la date limite au 30 novembre 2007, essentiellement à la demande des participants au test.

Tests terrain

- BC20 Avec l'aide des normalisateurs nationaux et d'autres personnes, l'IASB a conduit un programme de tests de terrain impliquant 116 petites entités de 20 pays. Environ 35 % d'entre elles employaient au maximum dix salariés à plein temps. Un autre groupe de 35 % des entités échantillonnées employait entre 11 et 50 salariés à plein temps. Plus de la moitié des entités avaient contracté des emprunts bancaires ou bénéficiaient de découverts conséquents. Un tiers effectuait des transactions avec l'étranger.
- BC21 Les objectifs des tests de terrain étaient les suivants :
- (a) évaluer l'intelligibilité de l'exposé-sondage en identifiant toute partie que les volontaires du test de terrain trouvaient difficile à comprendre ;
 - (b) évaluer l'adéquation du champ d'application des sujets couverts en identifiant les transactions, les événements ou les conditions rencontrés par le volontaire du test de terrain qui n'étaient pas couverts par le projet d'*IFRS pour les PME* et déterminer la manière dont le volontaire du test de terrain a choisi sa méthode comptable, y compris son éventuelle consultation des IFRS complètes à titre de référence.
 - (c) évaluer la charge de l'application du projet d'*IFRS pour les PME*, par exemple, si l'information requise pour l'application n'était pas disponible ou disponible seulement à un coût ou effort excessifs ;
 - (d) évaluer l'impact des propositions en identifiant la nature et le degré des modifications par rapport aux pratiques de présentation de l'information financière actuelle ou du référentiel comptable actuel du volontaire du test de terrain ;
 - (e) évaluer les choix de méthode comptable faits par les volontaires du test de terrain et leurs motivations, lorsque l'exposé-sondage le permettait ;
 - (f) évaluer tout problème particulier survenant dans l'application du projet d'*IFRS pour les PME* chez les volontaires du test de terrain dits « micro entités » (ceux employant moins de dix salariés) et chez les volontaires du test de terrain exerçant dans des économies émergentes ;
 - (g) évaluer l'adéquation du Guide d'application en identifiant les éventuels besoins de conseils supplémentaires susceptibles d'être utiles au volontaire du test de terrain.
- BC22 Dans le but d'aider les volontaires du test de terrain et d'autres personnes à appliquer l'exposé-sondage, l'IASB a publié une liste de contrôle de conformité relative à l'exposé-sondage conçue par l'un des cabinets de comptabilité internationaux.

- BC23 Le questionnaire relatif au test de terrain a été publié sur le site Internet de l'IASB en juin 2007, en anglais, en français et en espagnol. Il demandait aux entités participant au test de terrain de :
- (a) fournir des informations relatives aux besoins liés à leur activité et à leurs obligations de communication financière ;
 - (b) soumettre leurs états financiers annuels les plus récents établis selon leur cadre comptable existant ;
 - (c) retraiter ces états financiers selon l'exposé-sondage pour le même exercice (sans les informations concernant l'exercice précédent) ;
 - (d) répondre à une série de questions conçues pour identifier les problèmes spécifiques rencontrés lors de l'application de l'exposé-sondage.
- BC24 Un rapport sur les tests de terrain a été communiqué aux membres du Conseil et publié que le site Internet de l'IASB. Le principal facteur influençant les types de problèmes identifiés par les volontaires du test de terrain a été la nature et la portée des écarts entre l'*IFRS pour les PME* et le cadre comptable existant de l'entité.
- BC25 Environ la moitié des entités participant au test de terrain n'a identifié qu'une ou deux difficultés, voire aucune. Les trois principales difficultés identifiées par les volontaires du test de terrain sont les suivantes :
- (a) **Réévaluation annuelle.** De nombreux volontaires du test de terrain ont souligné que la nécessité de mener des évaluations annuelles de la juste valeur des actifs et passifs financiers et de la valeur résiduelle des immobilisations corporelles posait problème, car les prix du marché ou les marchés actifs n'étaient souvent pas disponibles.
 - (b) **Informations à fournir.** Un nombre significatif d'entités participant au test de terrain ont fait remarquer des problèmes liés à la nature, au volume et à la complexité des informations à fournir. Nombre d'entités ont perçu certaines des informations à fournir comme la divulgation de données confidentielles, par exemple, la rémunération des principaux dirigeants lorsque l'entité n'en compte qu'un ou deux.
 - (c) **Renvoi aux IFRS complètes.** Environ 20 % des volontaires du test de terrain ont choisi de se référer aux IFRS complètes pour appliquer une option disponible par référence croisée. La plupart de ces entités respectaient déjà les IFRS complètes ou des normes comptables nationales semblables aux IFRS complètes. Quelques volontaires du test de terrain ont affirmé avoir souhaité utiliser l'une des options, mais ne pas l'avoir fait, parce qu'il fallait se référer aux IFRS complètes. Seul un petit nombre d'entités a noté spécifiquement avoir dû se référer aux IFRS complètes pour comprendre ou éclaircir certaines dispositions de l'exposé-sondage.

Réponses à l'exposé-sondage

- BC26 Le Conseil a reçu 162 courriers de commentaires concernant l'exposé-sondage. Tous les courriers ont été mis à la disposition des membres du Conseil et publiés sur le site Internet de l'IASB. Les paragraphes BC36-BC158 traitent du raisonnement du Conseil pour ce qui est des principales questions techniques du projet. Voici une brève synthèse des principales questions soulevées dans ces courriers de commentaires concernant l'exposé-sondage :
- (a) **Autonomie.** Le commentaire dominant demandait à faire de l'*IFRS pour les PME* un document entièrement ou quasiment autonome. Plus de 60 % des personnes ayant répondu élimineraient toutes les références croisées avec les IFRS complètes. Presque toutes les autres personnes ayant répondu soit (i) conserveraient le nombre de références croisées à leur strict minimum, soit (ii) étaient indifférentes au choix de n'en conserver qu'un minimum ou de toutes les supprimer. L'exposé-sondage comprenait 23 références croisées aux IFRS complètes.
 - (b) **Choix de méthodes comptables.** De nombreux commentateurs ont discuté le fait que l'*IFRS pour les PME* devrait autoriser les PME à bénéficier des choix de méthodes comptables disponibles dans les IFRS complètes. Cette question est étroitement liée à l'élaboration de l'*IFRS pour les PME* en tant que document autonome sans référence croisée aux IFRS complètes.
 - (c) **Anticipation des changements apportés aux IFRS.** De nombreuses personnes ayant répondu étaient d'avis que l'*IFRS pour les PME* devrait se baser sur les IFRS existantes et ne pas anticiper les changements à apporter aux IFRS que le Conseil envisage dans les projets en cours de son ordre du jour.
 - (d) **Informations à fournir.** De nombreux courriers de commentaires encourageaient le Conseil à simplifier davantage les obligations en matière d'informations à fournir, mais nombre de ces courriers ne donnaient aucune précision sur les obligations particulières à éliminer ni sur les motifs de leur élimination.

- (e) **Champ d'application.** De nombreux courriers de commentaires abordaient la pertinence de l'exposé-sondage pour les micro-entités (celles employant au maximum dix salariés), les petites entités cotées et les entités agissant à titre fiduciaire.
- (f) **Évaluation à la juste valeur.** De nombreuses personnes ayant participé proposaient que les évaluations à la juste valeur dans l'*IFRS pour les PME* soient limitées (a) aux circonstances dans lesquelles un prix de marché est coté ou aisément déterminable sans coût ni effort excessifs et (b) à tous les produits dérivés. Certaines personnes ayant participé pensaient également nécessaire que l'élément évalué soit aisément réalisable ou qu'il existe une intention de s'en séparer ou de le transférer.
- (g) **Guide d'application.** De nombreuses personnes ayant participé évoquaient le besoin d'un guide d'application et encourageaient le Conseil à chercher la manière de le mettre à disposition.
- (h) **Commentaires sur des sections spécifiques de l'exposé-sondage.** Outre des sujets d'ordre général, la plupart des courriers de commentaires soulevaient des questions concernant des sections spécifiques de l'exposé-sondage. Les personnes ayant participé faisaient des suggestions pour chacune des 38 sections de l'exposé-sondage, le personnel technique a cependant noté que les sujets suscitant le plus de commentaires (généralement favorables à de plus amples simplifications) concernaient notamment :
- (i) la consolidation ;
 - (ii) l'amortissement du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ;
 - (iii) les instruments financiers ;
 - (iv) les dispositions concernant les états des flux de trésorerie et des variations des capitaux propres ;
 - (v) les évaluations de perte de valeur ;
 - (vi) les évaluations de contrats de location-financement ;
 - (vii) les paiements fondés sur des actions ;
 - (viii) les avantages du personnel ;
 - (ix) les impôts sur le résultat.

Nouvelles délibérations du Conseil sur les propositions de l'exposé-sondage

- BC27 Le Conseil a entamé ses nouvelles délibérations concernant les propositions contenues dans l'exposé-sondage en mars 2008. Ces nouvelles délibérations se sont poursuivies jusqu'en avril 2009, avec notamment 13 réunions publiques du Conseil, portant leur nombre total à 44, durant lesquelles le Conseil a délibéré à propos de l'*IFRS pour les PME*.
- BC28 Lors de la réunion du Conseil en mars 2008, le personnel technique a présenté une synthèse des principales questions (autres que celles portant sur les informations à fournir) soulevées dans les courriers de commentaires concernant l'exposé-sondage (voir le paragraphe BC26). Lors de la réunion suivante du Conseil en avril 2008, le personnel technique a présenté une synthèse des principales questions identifiées après le programme de test de terrain de l'exposé-sondage (voir le paragraphe BC25). Ces deux réunions avaient une vocation pédagogique et le personnel technique n'a soulevé aucune question sur laquelle une décision devait être prise.
- BC29 Le groupe de travail de l'IASB s'est réuni les 10 et 11 avril 2008. Les recommandations des membres du groupe de travail concernant chacune des questions (autres que celles concernant les informations à fournir) ayant fait l'objet de discussions lors de cette réunion ont été présentées au Conseil lors de sa réunion en mai 2008. Les recommandations des membres du groupe de travail concernant les informations à fournir ont été présentées au Conseil dans l'ordre du jour de la réunion du Conseil en juillet 2008. Les rapports sur les recommandations du groupe de travail ont été publiés sur le site Internet de l'IASB.
- BC30 En mai 2008, le Conseil a commencé à délibérer de nouveau sur les propositions de l'exposé-sondage en traitant les questions de champ d'application, de comptabilisation, d'évaluation et de présentation soulevées dans les courriers de commentaires sur l'exposé-sondage, dans les rapports rédigés par les entités participant au test de terrain et dans les recommandations du groupe de travail. Ces nouvelles délibérations se sont poursuivies jusqu'en février 2009. Une liste des principaux changements résultant de ces nouvelles délibérations figure au paragraphe BC34.

- BC31 En mars 2009, le Conseil a examiné les changements apportés au cours de ces nouvelles délibérations concernant l'exposé-sondage à la lumière des lignes directrices figurant au *Manuel des procédures établies par l'IASB* relatives au besoin de faire un nouvel exposé-sondage. Le Conseil a conclu que les changements apportés ne nécessitaient pas un nouvel exposé-sondage.

Données complémentaires apportées au Conseil

- BC32 Le projet a été discuté avec le Standards Advisory Council durant sept de ses réunions. Les questions concernant le projet ont également été discutées durant cinq des assemblées générales annuelles des normalisateurs comptables nationaux accueillies par l'IASB de 2003 à 2008. Le groupe de travail s'est réuni à quatre reprises pour aborder les questions et émettre des recommandations au Conseil. Un groupe de travail réunissant l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) et l'European Federation of Accountants (FEE) a fourni des recommandations particulièrement utiles au personnel technique.

Programme spécial de sensibilisation

- BC33 Le Conseil a reconnu qu'en général, les PME, leurs auditeurs et banquiers n'avaient pas participé aux procédures établies par l'IASB. Dans le but d'encourager ces parties à se familiariser avec l'IASB et à considérer et à répondre à l'exposé-sondage, le personnel technique a entrepris de conduire un programme spécial de sensibilisation générale concernant ce projet. Ce programme a occasionné des présentations lors de 104 conférences et tables rondes dans 40 pays, dont 55 présentations après la publication de l'exposé-sondage. L'IASB a également fourni des explications à propos de l'exposé-sondage et répondu aux questions lors de deux web-conférences publiques auxquelles se sont inscrits près de 1 000 participants. En avril 2007, une présentation technique concernant l'exposé-sondage au format questions-réponses a été publiée sur le site internet de l'IASB. Cette présentation visait à introduire les propositions dans un langage non technique.

Version finale de l'IFRS pour les PME : principales modifications suite à l'exposé-sondage

- BC34 Les principaux changements apportés aux principes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation proposés dans l'exposé-sondage suite aux nouvelles délibérations du Conseil sont les suivants :
- (a) donner à l'IFRS finale le statut de document autonome (en éliminant 22 des 23 références croisées aux IFRS complètes proposées dans l'exposé-sondage ; la référence croisée subsistant laisse le choix, mais ne constitue pas une obligation, de respecter l'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation plutôt que les deux sections relatives aux instruments financiers de l'IFRS pour les PME*) ;
 - (b) éliminer la plupart des choix complexes et compléter les commentaires sur ceux restant (en supprimant les références croisées aux IFRS complètes proposées dans l'exposé-sondage) ;
 - (c) omettre les sujets que les PME typiques sont peu susceptibles de rencontrer (en supprimant les références croisées aux IFRS complètes proposées dans l'exposé-sondage) ;
 - (d) ne pas anticiper les éventuels changements futurs apportés aux IFRS ;
 - (e) éliminer les références aux positions officielles d'autres organes normalisateurs comme source de commentaire lorsque l'IFRS pour les PME ne traite directement pas une question comptable ;
 - (f) se conformer aux dispositions de présentation de l'IAS 1 *Présentation des états financiers, à l'exception de l'obligation de présenter un état de la situation financière* au début de la première période de comparaison ;
 - (g) autoriser l'utilisation de plusieurs méthodes comptables pour enregistrer différentes catégories de participations dans des états financiers séparés, plutôt qu'une seule méthode pour toutes les catégories de participations ;
 - (h) restructurer la Section 11 *Actifs financiers et passifs financiers de l'exposé-sondage en deux sections* (Section 11 *Instruments financiers de base* et Section 12 *Autres sujets liés aux instruments financiers*) et clarifier le fait que la méthode du coût amorti s'applique à presque tous les instruments financiers de base détenus ou émis par les PME ;
 - (i) modifier les dispositions concernant l'évaluation de la dépréciation d'un instrument de capitaux propres au coût si la juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable ;
 - (j) éliminer le choix de la consolidation proportionnelle pour les participations dans des entités contrôlées conjointement ;

- (k) supprimer la distinction entre les distributions de bénéfices antérieurs à l'acquisition et postérieurs à l'acquisition de participations comptabilisées par la méthode du coût, et au lieu de cela, comptabiliser tous les dividendes reçus en résultat net ;
- (l) éliminer la disposition, lors de l'application de la méthode de mise en équivalence, limitant l'écart à trois mois entre la date de clôture d'une entité contrôlée conjointement ou d'une entreprise associée et celle d'un investisseur ;
- (m) imposer à une entité de choisir sa méthode comptable concernant un immeuble de placement selon les circonstances, plutôt que de lui en laisser le libre choix. Un immeuble de placement dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable sans coût ni effort excessifs sera évalué à la juste valeur par le biais du résultat net. Tous les autres immeubles de placement seront comptabilisés en immobilisations corporelles selon le modèle coût-amortissements-dépréciation.
- (n) ne pas imposer un examen annuel de la valeur résiduelle, de la durée d'utilité et du mode d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles ;
- (o) ne pas autoriser l'option de réévaluer les immobilisations corporelles ;
- (p) ne pas autoriser l'option de réévaluation des immobilisations incorporelles ;
- (q) amortir toutes les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, y compris le goodwill ;
- (r) comptabiliser tous les frais de recherche et développement en charges ;
- (s) incorporer « la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location » dans l'évaluation d'un contrat de location simple ;
- (t) autoriser d'autres méthodes que le mode d'amortissement linéaire pour les preneurs dans le cadre de contrats de location simples lorsque les paiements minimaux sont structurés pour compenser l'inflation générale attendue vis-à-vis du bailleur ;
- (u) incorporer dans l'*IFRS pour les PME* les amendements relatifs aux « instruments remboursables au gré du porteur », de février 2008, apportés à l'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* et à l'IAS 1 ;
- (v) imposer de comptabiliser toutes les subventions publiques selon une méthode unique simplifiée : la comptabilisation en produits lorsque les conditions de performance sont satisfaites (ou plus tôt si elles n'existent pas) et l'évaluation à la juste valeur de l'actif reçu ou à recevoir ;
- (w) comptabiliser en charges tous les coûts d'emprunt ;
- (x) simplifier davantage la comptabilisation des paiements fondés sur des actions, en autorisant entre autres les estimations réalisées par les administrateurs, à la place des évaluations réalisées selon la méthode de la valeur intrinsèque ;
- (y) autoriser les filiales à évaluer les avantages du personnel et la charge de paiement fondé sur des actions selon une affectation raisonnable de la charge comptabilisée dans le groupe ;
- (z) ajouter l'évaluation de la valeur d'utilité pour les dépréciations d'actifs ;
- (aa) introduire la notion d'unité génératrice de trésorerie pour tester les dépréciations des actifs ;
- (bb) simplifier les recommandations relatives au calcul de la dépréciation du goodwill ;
- (cc) simplifier l'évaluation d'une obligation au titre de prestations définies si aucune évaluation selon la « méthode des unités de crédit projetées » n'est disponible et si elle requiert un coût ou un effort excessifs ;
- (dd) autoriser la comptabilisation des écarts actuariels en autres éléments du résultat global comme alternative à leur comptabilisation en résultat net (tout en conservant la proposition de l'exposé-sondage d'interdire de différer l'écart actuariel) ;
- (ee) en ce qui concerne la sortie d'un établissement à l'étranger, ne « recycler » par le biais du résultat net aucun écart de conversion cumulé qui a été comptabilisé antérieurement en autres éléments du résultat global ;
- (ff) éliminer le classement en « détenu en vue de la vente » et les dispositions d'évaluation spéciales y afférentes ;
- (gg) incorporer toutes les exemptions relevant de l'IFRS 1 *Première application des normes internationales d'information financière dans la Section 35 Transition à l'IFRS pour les PME* ;
- (hh) incorporer les conclusions des Interprétations suivantes, qui traitent des transactions et des circonstances auxquelles sont fréquemment confrontées les PME :
 - (i) IFRIC 2 *Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires* ;

- (ii) IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location* ;
- (iii) IFRIC 8 *Champ d'application de l'IFRS 2* ;
- (iv) IFRIC 12 *Accords de concession de services* ;
- (v) IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle* ;
- (vi) IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers* ;
- (vii) IFRIC 17 *Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires* ;
- (viii) SIC-12 *Consolidation – Entités ad hoc*.

Présente Base des conclusions

BC35 Cette Base des conclusions expose les principales questions traitées par le Conseil, les autres solutions prises en considération et les motifs du Conseil justifiant l'acceptation ou le rejet de certaines d'entre elles.

Pourquoi des normes mondiales d'information financière à l'intention des petites et moyennes entités (PME) ?

BC36 Des normes mondiales d'information financière, appliquées de manière cohérente, renforcent la comparabilité de l'information financière. Les différences de méthodes comptables peuvent obscurcir les comparaisons effectuées par les investisseurs, les prêteurs et d'autres. En aboutissant à la présentation d'une information financière comparable de haute qualité, les normes mondiales d'information financière de haute qualité améliorent l'efficacité de l'affectation et de la fixation du prix des capitaux. Cela est bénéfique non seulement pour les bailleurs de capitaux prêtés ou de capitaux propres, mais aussi pour les entités à la recherche de capitaux, car leurs coûts de mise en conformité sont réduits et les incertitudes qui affectent leurs coûts du capital sont supprimées. Des normes mondiales améliorent aussi la cohérence et la permanence de la qualité de l'audit et facilitent l'enseignement et la formation.

BC37 Les avantages des normes mondiales d'information financière ne sont pas limités aux entités dont les titres sont négociés sur des marchés organisés de capitaux. Selon le jugement du Conseil, les PME, et ceux qui utilisent leurs états financiers, peuvent profiter d'un jeu commun de normes comptables. Des états financiers de PME, comparables d'un pays à un autre, sont nécessaires pour les raisons suivantes :

- (a) Les institutions financières accordent des prêts à travers les frontières et opèrent à l'échelle multinationale. Dans la plupart des juridictions, plus de la moitié de toutes les PME, y compris les très petites, ont contracté des prêts bancaires. Les banquiers se fient aux états financiers lorsqu'ils prennent les décisions de consentir des prêts et en établissant les modalités et les taux d'intérêt.
- (b) Les fournisseurs veulent évaluer la santé financière des acheteurs d'autres pays avant de leur vendre des marchandises ou des services à crédit.
- (c) Les agences de notation financière s'efforcent d'élaborer des notations uniformément à travers les frontières. De même, les banques et autres institutions qui opèrent à travers les frontières élaborent souvent des notations d'une manière similaire aux agences de notation financière. Les informations financières présentées sont d'une importance cruciale pour le processus de notation.
- (d) De nombreuses PME ont des fournisseurs étrangers et utilisent les états financiers d'un fournisseur pour évaluer les perspectives de relations commerciales viables à long terme.
- (e) Les entreprises de capital risque financent les PME au delà des frontières.
- (f) De nombreuses PME ont des investisseurs externes qui ne participent pas à la gestion quotidienne de l'entité. Les normes comptables mondiales pour les états financiers à usage général et la comparabilité en résultant sont particulièrement importantes lorsque ces investisseurs externes sont situés dans une juridiction différente de celle de l'entité et lorsqu'ils ont des participations dans d'autres PME.

L'IASB devrait-il élaborer des normes pour les PME ?

BC38 En décidant d'élaborer une *IFRS pour les PME*, l'IASB avait conscience des questions suivantes :

- (a) Les normes d'information financière pour les PME devraient-elles être élaborées par d'autres ?
- (b) Les normalisateurs comptables nationaux soutiennent-ils l'élaboration d'une *IFRS pour les PME* par l'IASB ?

- (c) L'élaboration d'une *IFRS pour les PME* est-elle compatible avec la mission du Conseil ?
- (d) Les IFRS existantes font déjà certaines distinctions pour les PME.

D'autres organismes devraient-ils le faire ?

- BC39 Le Conseil a examiné si les normes d'information financière pour les PME seraient mieux élaborées par d'autres, soit globalement, pays par pays, soit peut-être au niveau régional, alors que l'IASB a principalement concentré ses efforts sur des normes à l'intention des entités qui participent aux marchés organisés de capitaux. Toutefois, le Conseil a noté que sa mission, telle qu'énoncée dans les statuts de l'IASC Foundation (voir le paragraphe BC42), ne se limite pas aux normes à l'intention des entités qui participent aux marchés organisés de capitaux. Se focaliser uniquement sur ces entités risque probablement de produire des normes ou des pratiques pour d'autres entités (qui représentent plus de 99 % de toutes les entités dans quasiment toutes les juridictions) qui ne répondent peut-être pas aux besoins des utilisateurs externes d'états financiers. Elles ne sont pas cohérentes avec le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASB ou avec les normes, peuvent manquer de comparabilité d'une frontière nationale à une autre ou à l'intérieur d'un pays, et peuvent ne pas permettre une transition facile aux IFRS complètes pour des entités qui souhaitent accéder aux marchés organisés de capitaux. Pour ces raisons, le Conseil a décidé d'entreprendre le projet.

Les normalisateurs comptables nationaux soutiennent-ils l'initiative de l'IASB ?

- BC40 Les normalisateurs comptables nationaux dans le monde entier soutiennent l'initiative de l'IASB. En septembre 2003, l'IASB a accueilli une réunion des normalisateurs comptables nationaux du monde entier. En vue de cette réunion, le Conseil a mené une enquête auprès d'eux au sujet des normes pour les PME. Les normalisateurs comptables qui ont répondu ont dit, à la quasi-unanimité, que l'IASB devrait élaborer des normes mondiales à l'intention des PME.
- BC41 Le Conseil a discuté de l'avancement de son projet relatif aux normes pour les PME lors d'assemblées générales annuelles ultérieures des normalisateurs comptables nationaux du monde de 2005 à 2008. Les normalisateurs comptables ont continué de soutenir le projet du Conseil.

Une *IFRS pour les PME* est compatible avec la mission de l'IASB

- BC42 L'élaboration d'un jeu de normes pour les PME est compatible avec la mission de l'IASB. Le principal objectif de l'IASB, tel qu'énoncé dans ses Statuts et dans la *Préface aux Normes internationales d'information financière*, est « d'élaborer, dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et applicables dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur les marchés de capitaux du monde, ainsi que les autres utilisateurs de ces informations dans leurs prises de décisions économiques ». Par « jeu unique », on entend que toutes les entités dans des situations semblables dans le monde entier doivent suivre les mêmes normes. Les situations des PME peuvent être différentes de celles d'entités de plus grande taille, publiquement responsables de plusieurs façons, y compris :
- (a) les utilisateurs des états financiers de l'entité et leurs besoins d'information ;
 - (b) la façon dont les états financiers sont utilisés par ces utilisateurs ;
 - (c) le niveau et l'étendue des compétences comptables disponibles pour l'entité ; et
 - (d) la capacité des PME à supporter les coûts pour suivre les mêmes normes que les entités de taille plus grande et publiquement responsables.

Les dispositions des IFRS existantes sont dans certains cas différentes pour les entités ne faisant pas appel public à l'épargne

- BC43 Dans plusieurs cas, les dispositions des IFRS sont différentes pour les entités dont les titres ne sont pas négociés sur un marché organisé. Par exemple :
- (a) L'IFRS 8 *Secteurs opérationnels* impose la fourniture d'une information sectorielle uniquement par les entités dont les instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés ou inscrits en vue de la négociation sur un marché organisé.
 - (b) L'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* exempte certaines sociétés mères de la préparation des états financiers consolidés si (i) la société mère elle-même est une filiale d'une société mère relevant des IFRS et (ii) ses instruments instrument d'emprunt ou de capitaux propres ne sont pas

négociés sur un marché organisé. Des exemptions similaires figurent dans l'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et dans l'IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.

- (c) L'IAS 33 *Résultat par action* impose la présentation des données du résultat par action uniquement par les entités dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées.

Besoins des divers utilisateurs et considérations sur le rapport coût-avantage

- BC44 Le *Cadre* (paragraphe 12) énonce :

L'objectif des états financiers est de fournir, au sujet de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entité, des informations qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs aux fins de la prise de décisions économiques.

Dans l'établissement de normes relatives à la forme et au contenu des états financiers à usage général, les besoins des utilisateurs des états financiers sont primordiaux.

- BC45 Les utilisateurs des états financiers des PME peuvent moins s'intéresser à une information dans les états financiers à usage général préparés conformément aux IFRS complètes que les utilisateurs d'états financiers d'entités dont les titres sont inscrits en vue de leur négociation sur des marchés organisés de valeurs mobilières ou qui ont par ailleurs une responsabilité publique. Par exemple, il se peut que les utilisateurs d'états financiers des PME s'intéressent davantage aux flux de trésorerie à court terme, à la liquidité, à la vigueur du bilan et à la couverture financière, ainsi qu'aux tendances historiques des résultats nets et de la couverture financière, qu'à une information destinée à les aider à effectuer des prévisions de flux de trésorerie, de bénéfices et de valeur d'une entité sur le long terme. Toutefois, les utilisateurs des états financiers des PME peuvent avoir besoin de certaines informations qui ne sont pas normalement présentées dans les états financiers d'entités cotées. Par exemple, comme alternative aux marchés organisés de capitaux, les PME obtiennent souvent des capitaux en provenance d'actionnaires, d'administrateurs et de fournisseurs, et les actionnaires et les administrateurs donnent souvent des actifs personnels en garantie afin que la PME puisse obtenir un financement bancaire.
- BC46 Selon le jugement du Conseil, la nature et le degré des différences entre les IFRS complètes et l'*IFRS pour les PME* doivent être déterminés sur la base des besoins des utilisateurs et l'analyse coût-avantage. En pratique, les avantages procurés par l'application des normes comptables diffèrent entre les entités présentant des états financiers, principalement selon la nature, le nombre d'utilisateurs de leurs états financiers ainsi que leurs besoins d'information. Il se peut que les coûts liés ne diffèrent pas de manière importante. Par conséquent, en cohérence avec le *Cadre*, le Conseil a conclu que le bilan coût-avantage devrait être évalué en rapport avec les besoins d'information des utilisateurs des états financiers d'une entité.
- BC47 Le Conseil a fait face à un dilemme en décidant s'il devait élaborer une *IFRS pour les PME*. D'une part, il estimait que les mêmes concepts d'information financière sont appropriés pour toutes les entités indépendamment de leur responsabilité publique, en particulier les concepts de comptabilisation et d'évaluation des actifs, passifs, produits et charges. Ceci suggérerait qu'un unique jeu de normes comptables conviendrait à toutes les entités, bien que cela n'écartât pas les différences d'information à fournir fondées sur les besoins des utilisateurs et les considérations coût-avantage. D'autre part, le Conseil a reconnu que les différences selon les types et les besoins des utilisateurs d'états financiers des PME, ainsi que les limitations et le coût des compétences comptables disponibles pour les PME, suggéraient qu'une norme distincte conviendrait aux PME. Cette norme distincte pourrait inclure des contraintes telles que des définitions cohérentes des éléments des états financiers et une focalisation sur les besoins des utilisateurs d'états financiers des PME. Tout bien considéré, le Conseil a conclu que cette dernière approche (norme distincte) était appropriée.

L'adoption d'une IFRS pour les PME n'implique pas que les IFRS complètes ne soient pas appropriées pour les PME

- BC48 Le Conseil estime que l'objectif des états financiers tel qu'énoncé dans le *Cadre* est approprié pour les PME ainsi que pour les entités tenues d'appliquer les IFRS complètes. L'objectif de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entité qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs dans leurs prises de décisions économiques est applicable indépendamment de la taille de l'entité présentant l'information financière. Par conséquent, les normes relatives aux états financiers à usage général d'entités publiquement responsables impliqueraient des états financiers qui répondent aux besoins des utilisateurs des états financiers de toutes les entités, y compris celles qui n'ont pas de responsabilité publique. Le Conseil a connaissance d'études qui indiquent que plus de 80 juridictions imposent ou permettent actuellement aux PME d'appliquer les IFRS complètes.

Objectif de l'IFRS pour les PME

Raisons pour lesquelles la détermination du résultat imposable et la détermination du résultat à distribuer ne sont pas des objectifs spécifiques de l'IFRS pour les PME

- BC49 Les IFRS sont conçues pour s'appliquer aux états financiers à usage général et aux autres informations financières de toutes les entités à but lucratif. Ces états financiers visent à satisfaire les besoins d'information communs à un grand éventail d'utilisateurs, tels que les actionnaires, les créanciers, les membres du personnel et la collectivité. Les états financiers à usage général sont destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports financiers adaptés à leurs besoins d'information particuliers. Les états financiers à usage général fournissent une information sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.
- BC50 La détermination de l'impôt sur le résultat exige des états financiers spéciaux, conçus pour se conformer aux lois et réglementations fiscales d'une juridiction particulière. De même, le résultat à distribuer d'une entité est défini par les lois et réglementations du pays ou d'une autre juridiction où elle est domiciliée.
- BC51 L'administration fiscale est souvent un autre utilisateur externe important des états financiers des PME. Presque invariablement, l'administration fiscale a le pouvoir d'exiger l'information dont elle a besoin pour faire face à ses obligations légales en matière d'évaluation fiscale et d'encaissement de l'impôt. L'administration fiscale se réfère souvent aux états financiers comme point de départ pour la détermination du bénéfice imposable et, dans certains pays, elle a pour politique de minimiser les ajustements du résultat comptable dans le but de déterminer le bénéfice imposable. Néanmoins, les normes comptables mondiales pour les PME ne peuvent pas traiter de la présentation de l'information fiscale dans les juridictions individuelles. Mais le résultat déterminé en conformité avec l'IFRS pour les PME peut servir de point de départ pour la détermination du bénéfice imposable dans une juridiction donnée au moyen d'un rapprochement aisément mis au point au niveau national.
- BC52 Un rapprochement similaire peut être élaboré pour ajuster le résultat tel qu'évalué par l'IFRS pour les PME, au résultat à distribuer selon les lois ou les réglementations nationales.

Raisons pour lesquelles l'objectif de l'IFRS pour les PME n'est pas de fournir aux dirigeants propriétaires une information pour les aider à prendre des décisions de gestion

- BC53 Les dirigeants propriétaires utilisent les états financiers des PME à diverses fins. Toutefois, l'objectif de l'IFRS pour les PME n'est pas de fournir aux dirigeants propriétaires une information pour les aider à prendre des décisions de gestion. Les dirigeants peuvent obtenir l'information dont ils ont besoin pour exercer leurs activités. (La même chose est vraie pour les IFRS complètes.) Néanmoins, les états financiers à usage général répondent souvent aux besoins des dirigeants en fournissant un éclairage sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.
- BC54 Les PME élaborent souvent des états financiers uniquement pour l'utilisation des gérants propriétaires ou à des fins de déclaration fiscale ou à d'autres fins de déclaration réglementaire ne concernant pas les valeurs mobilières. Les états financiers réalisés uniquement à ces fins ne sont pas nécessairement des états financiers à usage général.

La « responsabilité publique » érigée en principe d'identification des entités auxquelles s'adresse l'ifrs pour les pme et celles auxquelles elle ne s'adresse pas

- BC55 L'un des premiers problèmes auquel le Conseil a dû faire face était de décrire la catégorie d'entités à laquelle l'IFRS pour les PME serait destinée. Le Conseil a reconnu qu'en fin de compte, les décisions concernant quelles entités devraient appliquer l'IFRS pour les PME relèveraient des autorités nationales de réglementation et des organes de normalisation nationaux. Toutefois, une définition claire de la catégorie d'entités pour laquelle l'IFRS pour les PME est destinée est essentielle afin que :
- (a) le Conseil puisse décider de la norme appropriée pour cette catégorie d'entité ; et
 - (b) les autorités nationales de réglementation, les organismes de normalisation, les entités présentant l'information financière et leurs auditeurs soient informés du champ d'application prévu de l'IFRS pour les PME.

Ainsi, les juridictions comprendront qu'il existe certains types d'entités auxquelles *l'IFRS pour les PME* n'est pas destinée.

- BC56 D'après le Conseil, *l'IFRS pour les PME* est appropriée pour une entité n'ayant pas de responsabilité publique. Une entité a une responsabilité publique (et par conséquent, elle devrait utiliser les IFRS complètes) si :
- (a) ses instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé ou si elle est en train d'en émettre en vue de leur négociation sur un marché organisé (une Bourse nationale ou étrangère ou un marché de gré à gré, y compris les marchés locaux et régionaux) ; ou si
 - (b) elle détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un large groupe de tiers dans le cadre de ses principales activités. C'est typiquement le cas de banques, coopératives de crédit, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de Bourse, fonds communs de placement et banques d'investissement.
- BC57 Si les deux critères concernant les entités ayant une responsabilité publique tels qu'énoncés dans le paragraphe précédent n'ont pas subi de modification significative par rapport à ceux proposés dans l'exposé-sondage, le Conseil a apporté de nombreuses petites modifications en réponse aux commentaires reçus :
- (a) L'exposé-sondage faisait référence sans les définir aux marchés organisés. *L'IFRS pour les PME* présente une définition cohérente avec celle de l'IFRS 8.
 - (b) L'exposé-sondage proposait que toute entité détenant des actifs en qualité de fiduciaire pour un groupe important de tiers ne soit pas éligible à l'utilisation de *l'IFRS pour les PME*. Les personnes ayant répondu ont remarqué que les entités détenaient souvent des actifs en qualité de fiduciaires pour des raisons accessoires à leur activité principale (comme c'est le cas, par exemple pour les agents de voyage ou immobiliers, les écoles, les organisations caritatives, les coopératives et les services aux collectivités). *L'IFRS pour les PME* souligne que ces circonstances n'impliquent pas qu'une entité ait une responsabilité publique.

Les entités dont les titres sont négociés sur un marché organisé ont une responsabilité publique

- BC58 Les marchés organisés de valeurs mobilières, de par leur nature, rassemblent des entités à la recherche de capitaux et des investisseurs non impliqués dans la gestion de l'entité et qui étudient s'ils doivent ou non fournir des capitaux et à quel prix. Bien que ces investisseurs publics fournissent souvent du capital risque à long terme, ils n'ont pas le pouvoir d'exiger les informations financières qu'ils pourraient trouver utiles pour leur prise de décisions d'investissement. Ils doivent se fier aux états financiers à usage général. La décision d'une entité d'accéder à un marché organisé de capitaux lui confère une responsabilité publique. Elle doit fournir davantage d'informations financières aux investisseurs externes en instruments de capitaux propres et de dette que n'en n'auraient besoin les utilisateurs des états financiers d'entités tirant exclusivement leurs capitaux de sources privées. Les États reconnaissent cette responsabilité publique en établissant des lois, des règlements et des agences de réglementation qui traitent de la réglementation des marchés et des informations à fournir aux investisseurs sur les marchés organisés de valeurs mobilières. Le Conseil a conclu que, quelle que soit leur taille, les entités dont les titres sont négociés sur un marché organisé devraient respecter les IFRS complètes.

Les institutions financières ont une responsabilité publique

- BC59 De même, les banques, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de bourse, caisses de retraite, fonds communs de placement et banques d'investissement, au titre de leur activité principale, doivent détenir et gérer des ressources financières qui leur sont confiées par un large groupe de clients, ou de membres qui ne participent pas à la gestion des entités. Une telle entité agissant à titre fiduciaire public est de ce fait publiquement responsable. Dans la plupart des cas, ces institutions sont réglementées par des lois et des organismes publics.

Les PME qui fournissent un service public essentiel

- BC60 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était, qu'en plus des deux conditions citées au paragraphe BC56, une entité a aussi une responsabilité publique si elle est un service public ou une entité similaire qui fournit un service public essentiel.
- BC61 La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion, ainsi que le groupe de travail, ont fait remarquer que dans de nombreux pays, les entités qui fournissent des services publics peuvent être très petites – par exemple, sociétés de ramassage des ordures, compagnies des eaux, compagnies locales de production ou de distribution d'énergie et sociétés locales de télévision par câble. Les personnes ayant répondu ont fait valoir que

la nature des utilisateurs des états financiers, plutôt que la nature de l'activité commerciale, devrait déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les IFRS complètes. Le Conseil a partagé cet avis.

PME importantes du point de vue économique dans leur propre pays

- BC62 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était, qu'en plus des deux conditions citées au paragraphe BC56, une entité a aussi une responsabilité publique si elle est importante du point de vue économique dans son propre pays, sur la base de critères tels que l'actif total, le résultat total, l'effectif du personnel, le degré de domination du marché et la nature et l'ampleur des emprunts externes.
- BC63 La plupart des personnes ayant répondu et le groupe de travail ont fait valoir que l'importance économique n'entraîne pas automatiquement la responsabilité publique. La responsabilité publique, selon l'utilisation de ce terme aux paragraphes 1.2 et 1.3, fait référence à l'obligation de rendre compte aux fournisseurs de ressources présentes et potentielles et aux autres personnes extérieures à l'entité qui prennent des décisions économiques, mais qui ne sont pas en mesure d'exiger des rapports conçus sur mesure, pour satisfaire à leurs besoins d'information spécifiques. Le Conseil a conclu que l'importance économique peut être plus pertinente que la responsabilité politique et sociétale. La question de savoir si une telle obligation de rendre compte exige des états financiers à usage général en appliquant les IFRS complètes est une question dont il vaut mieux laisser la décision aux juridictions locales.

Approbation par les propriétaires pour appliquer l'IFRS pour les PME

- BC64 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était que 100 % des propriétaires d'une entité de taille petite ou moyenne doivent être d'accord avant que l'entité ne puisse appliquer *l'IFRS pour les PME*. L'objection d'un seul propriétaire d'une entité à l'application de *l'IFRS pour les PME* serait une preuve suffisante de la nécessité pour cette entité de préparer ses états financiers sur la base des IFRS complètes. La plupart des personnes ayant répondu n'ont pas été d'accord. D'après eux, une objection ou même une absence de réponse par un ou plusieurs actionnaires ne rend pas une entité responsable publiquement. Ils ont pensé que les deux critères (a) cotées et (b) institution financière identifient de manière appropriée les entités ayant une responsabilité publique. Le Conseil a estimé ces arguments convaincants.

Les PME qui sont une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise d'un investisseur dans une entité appliquant les IFRS

- BC65 Dans le document de réflexion, l'avis provisoire du Conseil était que si une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée d'une entité ayant une responsabilité publique prépare l'information financière conformément aux IFRS complètes pour répondre aux exigences de l'entité mère, du coentrepreneur ou de l'investisseur, elle devrait être tenue de se conformer aux IFRS complètes, et non à *l'IFRS pour les PME* dans ses états financiers individuels. D'après le Conseil, l'information en conformité avec les IFRS complètes ayant été réalisée à d'autres fins, il serait plus coûteux de préparer un second jeu d'états financiers pour se conformer à *l'IFRS pour les PME*. La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion n'ont pas été d'accord. Beaucoup d'entre eux ont dit que les données conformes aux IFRS produites pour les besoins de la consolidation ou de la mise en équivalence ont un seuil d'importance relative différent de celui qui est nécessaire pour les propres états financiers de l'entité détenue. De plus, ils ont dit que la situation de l'entité, plutôt que celle de son entité mère ou de l'investisseur, devrait déterminer si elle a une responsabilité publique. En conséquence, ils ont fait valoir qu'il serait coûteux et pesant pour l'entité détenue de devoir appliquer les IFRS complètes dans ses propres états financiers. Le Conseil a estimé ces arguments convaincants. Par conséquent, les PME devront vérifier si elles remplissent les conditions pour appliquer *l'IFRS pour les PME* en fonction de leur propre situation, même si elles présentent aussi une information financière conforme aux IFRS complètes pour une entité mère, un coentrepreneur ou un investisseur.
- BC66 Certaines personnes ayant répondu à l'exposé-sondage ont proposé qu'une filiale dont la société mère utilise les IFRS complètes, ou faisant partie d'un groupe consolidé qui utilise les IFRS complètes, devrait être autorisée à présenter les informations simplifiées imposées par *l'IFRS pour les PME*, mais en respectant impérativement les principes de comptabilisation et d'évaluation prévus par les IFRS complètes, utilisées par sa société mère s'ils diffèrent des principes de comptabilisation et d'évaluation figurant dans *l'IFRS pour les PME*. Les personnes défendant ce point de vue avançaient que l'autorisation faite à la filiale d'utiliser les mêmes principes de comptabilisation et d'évaluation que sa société mère ou que le groupe dont elle fait partie faciliterait la consolidation.
- BC67 Cependant, le Conseil a conclu qu'il en résulterait, en effet, des traitements de secours alternatifs aux IFRS complètes pour un relativement petit nombre d'entités éligibles à l'utilisation de *l'IFRS pour les PME*. Le résultat en serait un jeu hybride de normes comptables qui ne seraient ni les IFRS complètes, ni *l'IFRS pour les*

PME. Ce jeu de normes serait différent pour chaque petite ou moyenne entité selon les méthodes comptables choisies par sa société mère ou le groupe dont elle fait partie. *L'IFRS pour les PME* représente une norme adaptée aux entités sans responsabilité publique et non un jeu d'options parmi lesquelles chacun choisirait à son gré. Une filiale d'une entité relevant des IFRS complètes peut toujours choisir de respecter les IFRS complètes dans ses états financiers individuels. Le Conseil a conclu que si les états financiers d'une entité sont décrits comme se conformant à *l'IFRS pour les PME*, elle doit respecter l'ensemble des dispositions de la présente IFRS.

- BC68 Du fait que *l'IFRS pour les PME* permet de choisir la méthode comptable de certains principes de comptabilisation et d'évaluation, une entité est en mesure de réduire les écarts avec les IFRS complètes par le choix de sa méthode comptable. Il existe peu de circonstances dans lesquelles *l'IFRS pour les PME* prescrirait un principe de comptabilisation ou d'évaluation différent de l'évaluation prévue aux IFRS complètes. Voici les principaux exemples :
- (a) Actifs non courants (ou groupes d'actifs et de passifs) détenus en vue de la vente
 - *IFRS pour les PME* : la détention d'actifs en vue de la vente déclenche l'évaluation de la dépréciation, mais il n'existe aucun autre classement spécial « détenu en vue de la vente », ni aucune disposition comptable particulière.
 - *L'IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées : évalués à la plus faible de ces deux valeurs, valeur comptable et juste valeur diminuée des coûts de la vente*. La dépréciation prend fin avec la détention en vue de la vente.
 - (b) Coût des services passés non acquis au titre des régimes de retraite à prestations définies
 - *IFRS pour les PME* : comptabilisation immédiate en résultat net.
 - *IAS 19 Avantages du personnel* : comptabilisation en charges selon la méthode linéaire sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à l'acquisition des droits.
 - (c) Écarts de change constatés sur un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité dans un établissement étranger, dans ses états financiers consolidés
 - *IFRS pour les PME* : comptabiliser en autres éléments du résultat global et ne pas reclasser en résultat net lors de la sortie de l'investissement.
 - *IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères : reclasser en résultat net lors de la sortie de l'investissement*.
 - (d) Coûts d'emprunt
 - *IFRS pour les PME* : doivent être comptabilisés en charges.
 - *IAS 23 Coûts d'emprunt* : les coûts directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible doivent être incorporés dans son coût.
 - (e) Participation dans une entreprise associée pour laquelle il existe un cours publié
 - *IFRS pour les PME* : doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net.
 - *IAS 28 Participations dans des entreprises associées* : doivent être évaluées selon la méthode de la mise en équivalence.
 - (f) Participation dans une entité contrôlée conjointement pour laquelle il existe un cours publié
 - *IFRS pour les PME* : doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net.
 - *IAS 31 Participations dans des coentreprises* : doivent être évaluées selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode de la consolidation proportionnelle.
 - (g) Immeubles de placement dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable sans coût ni effort excessifs
 - *IFRS pour les PME* : doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net.
 - *IAS 40 Immeubles de placement : choix entre la méthode comptable de la juste valeur par le biais du résultat net et le modèle coût-amortissements-dépréciation*.
 - (h) Actifs biologiques
 - *IFRS pour les PME* : évaluer à la juste valeur par le biais du résultat net uniquement si la juste valeur est aisément déterminable sans coût ni effort excessifs.
 - *IAS 41 Agriculture* : présomption que la juste valeur est évaluable de manière fiable.
 - (i) Impôts sur le résultat

- *IFRS pour les PME* : si un taux d'impôt différent s'applique aux revenus distribués, il convient d'abord de mesurer l'impôt exigible et l'impôt différé au taux applicable aux bénéfices non distribués.
 - Exposé-sondage *Impôt sur le résultat* : dans ce cas, il convient d'abord de mesurer l'impôt exigible et l'impôt différé au taux susceptible d'être applicable aux bénéfices lorsqu'ils seront distribués.
- (j) Transactions dont le paiement est fondé sur des actions prévoyant une possibilité de règlement en trésorerie, pour lesquelles les caractéristiques de l'accord laissent à l'autre partie le choix du règlement
- *IFRS pour les PME* : comptabiliser la transaction comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie sauf si l'entité a pour pratique constante de régler par l'émission d'instruments de capitaux propres ou si la possibilité de règlement en trésorerie n'a aucune substance commerciale.
 - *IFRS 2 Paiement fondé sur des actions* : comptabiliser comme un équivalent d'instrument composé.

Quantification des critères de taille

- BC69 La définition des PME n'inclut pas de critères de taille quantifiés pour déterminer ce qu'est une petite ou une moyenne entité. Le Conseil a noté que ses normes sont appliquées dans plus de cent pays. Le Conseil a conclu qu'il n'est pas faisable de concevoir des tests de taille quantifiés qui seraient applicables sur le long terme dans tous ces pays. Ceci est en cohérence avec l'approche du Conseil d'établir des normes fondées sur des principes généraux.
- BC70 Pour décider quelles entités doivent être tenues d'appliquer l'*IFRS pour les PME* ou autorisées à le faire, chaque pays peut choisir de prescrire des critères de taille quantifiés. De même, une juridiction peut décider que des entités qui sont importantes du point de vue économique dans ce pays doivent être tenues d'appliquer les IFRS complètes plutôt que l'*IFRS pour les PME*.

Pertinence de l'IFRS pour les PME pour les très petites entités dénommées « micro-entités »

- BC71 L'élaboration d'une norme unique pouvant être utilisée par toutes les entités n'ayant pas de responsabilité publique est contestée et qualifiée d'irréaliste. Cela tient au fait que la diversité de taille de ce groupe d'entités est tout simplement trop vaste, des très grandes entités non cotées employant des centaines, voire des milliers de salariés, aux « micro-entités » employant moins de dix salariés. Le Conseil n'a pas été d'accord. L'*IFRS pour les PME* a été conçue pour les entités, quelle que soit leur taille, devant ou choisissant de publier leurs états financiers à usage général pour les utilisateurs externes. Les utilisateurs externes tels que les prêteurs, les fournisseurs, les clients, les agences de notation et les membres du personnel ont besoin d'informations de types spécifiques, mais ne sont pas en mesure d'exiger des rapports conçus sur mesure pour satisfaire à leurs besoins d'information particuliers. Ils doivent se fier aux états financiers à usage général. Ceci est aussi vrai pour les « micro-entités » que pour les PME de taille supérieure. Les états financiers préparés en appliquant l'*IFRS pour les PME* sont destinés à répondre à ces besoins.
- BC72 Certains qui doutent que l'*IFRS pour les PME* convienne aux « micro-entités », font valoir que de nombreuses micro-entités préparent uniquement des états financiers pour les présenter à l'administration fiscale dans le but de déterminer le résultat imposable. Comme expliqué plus en détail aux paragraphes BC50 à BC52, la détermination de l'impôt sur le résultat (ainsi que celle du résultat distribuable) exige des états financiers spéciaux, conçus pour se conformer aux lois et réglementations fiscales d'une juridiction particulière.
- BC73 De plus, le Conseil a noté que dans de nombreux pays, les IFRS complètes sont obligatoires pour la totalité ou la plupart des sociétés dont la responsabilité est limitée, y compris les micro-entités. Le Conseil a noté également que de nombreux autres pays autorisent les micro-entités à appliquer les IFRS complètes. Comme mentionné au paragraphe BC48, plus de 80 juridictions ont décidé que les IFRS complètes devraient être obligatoires ou autorisées pour toutes ou presque toutes les entités, « micro-entités » comprises. Si les IFRS complètes ont été estimées appropriées pour toutes les entités, il est donc incontestable que l'*IFRS pour les PME* conviendra aussi. Le guide d'application de l'*IFRS pour les PME* est simple et concis. Ce guide peut couvrir des transactions ou situations que les toute petites PME ne rencontrent pas en règle générale, mais le Conseil n'a pas estimé que ceci imposait un fardeau aux micro-entités. L'organisation par sujets de l'*IFRS pour les PME* facilitera, pour les micro-entités, l'identification des aspects de la Norme qui s'appliquent à leur situation.

- BC74 Certains privilégient un ensemble très simple et court de dispositions comptables pour les micro-entités – fondées sur les principes de base de la comptabilité d'engagement (certains suggèrent même la comptabilité de caisse ou une méthode modifiée de la comptabilité de caisse), des principes spécifiques de comptabilisation et d'évaluation pour les transactions les plus simples uniquement, et n'exigeant peut-être qu'un bilan et un compte de résultat accompagnés d'informations limitées dans l'annexe. Le Conseil a reconnu que cette approche pourrait donner lieu à des coûts relativement faibles pour les PME dans leur préparation des états financiers. Toutefois, le Conseil a conclu que les états en résultant ne répondraient pas à l'objectif d'aide à la prise de décisions, car ils omettraient des informations utiles sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière de l'entité, qui soient bénéfiques à un large éventail d'utilisateurs dans leur prise de décisions économiques. En outre, le Conseil était persuadé que les états financiers, préparés en utilisant un tel jeu simple et bref de dispositions comptables, pourraient ne pas aider les PME à améliorer leur capacité à obtenir des capitaux. Le Conseil a donc conclu qu'il ne devrait pas élaborer ce type d'*IFRS pour les PME*.
- BC75 L'IASB n'a pas le pouvoir d'exiger d'une entité qu'elle applique ses normes. La responsabilité en incombe aux législateurs et aux autorités de réglementation. Dans certains pays, le gouvernement a délégué ce pouvoir à un normalisateur indépendant établi séparément ou à l'organisme comptable professionnel. Ils devront décider quelles entités devraient être tenues d'appliquer *l'IFRS pour les PME* ou autorisées à l'appliquer, ou peut-être celles auxquelles il serait interdit de le faire. Le Conseil estime que *l'IFRS pour les PME* conviendra à toutes les entités qui n'ont pas de responsabilité publique, y compris les micro-entités.

L'IFRS pour les PME n'est pas destinée aux petites entités cotées

- BC76 Des entités, petites ou grandes, dont les instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur des marchés organisés de capitaux ont choisi de chercher des capitaux en provenance d'investisseurs externes qui ne participent pas à la gestion de l'activité et qui n'ont pas le pouvoir d'exiger une information qu'ils pourraient trouver utile. Les IFRS complètes ont été conçues pour servir les marchés organisés de capitaux en fournissant des informations financières destinées spécifiquement aux investisseurs et aux créanciers des marchés visés. Certains des principes des IFRS complètes en matière de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des revenus et des charges ont été simplifiés dans *l'IFRS pour les PME*. Certaines informations à fournir imposées par les IFRS complètes ne le sont pas par *l'IFRS pour les PME*. Le Conseil a conclu, par conséquent, que les IFRS complètes sont appropriées pour une entité ayant une responsabilité publique.
- BC77 Une juridiction qui estime que *l'IFRS pour les PME* est appropriée pour les petites entités cotées dans cette juridiction pourrait intégrer les dispositions de *l'IFRS pour les PME* dans ses normes nationales à l'intention des petites entités cotées. Dans ce cas, toutefois, les états financiers seraient décrits comme conformes au référentiel comptable national. *L'IFRS pour les PME* leur interdit de se décrire comme se conformant à *l'IFRS pour les PME*.

« Petites et moyennes entités (PME) »

- BC78 L'expression « petites et moyennes entités » (PME), telle qu'utilisée par l'IASB, est définie dans la Section 1 *Champ d'application* de *l'IFRS pour les PME*. Le terme est largement reconnu et utilisé dans le monde entier, même si de nombreux pays ont élaboré leurs propres définitions de ce terme pour un vaste éventail de finalités, y compris la prescription des obligations en matière de présentation de l'information financière. Souvent, ces définitions nationales ou régionales incluent des critères quantitatifs fondés sur les produits des activités ordinaires, les actifs, le personnel ou d'autres facteurs. Ce terme est fréquemment utilisé pour signifier ou inclure de très petites entités, indépendamment du fait qu'elles publient ou non des états financiers à usage général destinés aux utilisateurs externes.
- BC79 L'IASB a envisagé l'utilisation d'un terme différent. Avant même la publication de l'exposé-sondage en février 2007, le Conseil avait utilisé le terme « entité sans responsabilité publique » (non-publicly accountable entity - (NPAE)) pendant plusieurs mois de l'année 2005. Pendant ses nouvelles délibérations sur les propositions de l'exposé-sondage en 2008, le Conseil a également utilisé les deux termes « entité sans responsabilité publique » (NPAE) et « entités privées » durant plusieurs mois.
- (a) **Entités sans responsabilité publique.** Du fait que le Conseil a conclu que les IFRS complètes étaient nécessaires pour les entités ayant une responsabilité publique, les termes « entité ayant une responsabilité publique » et « entité sans responsabilité publique » présentaient un certain intérêt. Toutefois, les parties prenantes ont fait valoir que cette expression n'est pas largement reconnue, alors que l'expression « petites et moyennes entités » et l'acronyme PME sont universellement reconnus. De plus, certains ont dit que l'expression « entités sans responsabilité publique » semblait impliquer par erreur que les petites entités n'avaient aucune responsabilité publique. En outre, les objectifs de l'IASB Foundation et de l'IASB figurant dans les statuts de la Fondation utilisent le terme « petites et moyennes entités » :

Les objectifs de l'IASC Foundation sont les suivants :

- (a) élaborer, dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et applicables dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur les marchés de capitaux dans le monde, ainsi que les autres utilisateurs, dans leurs prises de décisions économiques ;
 - (b) promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ; et
 - (c) remplir les objectifs associés aux points (a) et (b) en tenant compte de manière appropriée des besoins spécifiques des petites et moyennes entités et des économies émergentes ; et
 - (d) promouvoir la convergence des normes comptables nationales, des Normes comptables internationales (IAS) et des Normes internationales d'information financière (IFRS) vers des solutions de haute qualité.
- (b) **Entités privées.** Le terme « entités privées » est communément utilisé dans certaines juridictions, plus particulièrement en Amérique du Nord, pour se référer aux catégories d'entités satisfaisant à la définition que donne l'IASB des PME (entités sans responsabilité publique). Cependant, dans d'autres juridictions, notamment celles dans lesquelles le gouvernement détient couramment des participations dans des entités commerciales, le terme « entités privées » est utilisé de manière nettement plus restrictive pour désigner uniquement les entités dans lesquelles le gouvernement ne détient aucune participation. Dans ces juridictions, le terme « entités privées » prêterait sans doute à confusion.

Pour ces raisons, le Conseil a décidé d'utiliser l'expression « petites et moyennes entités ».

Les utilisateurs des états financiers des PME préparés en appliquant l'IFRS pour les PME

BC80 *L'IFRS pour les PME* est destinée aux entités sans responsabilité publique qui publient des états financiers à usage général pour les utilisateurs externes. Les principaux groupes d'utilisateurs externes comprennent :

- (a) les banques qui consentent des prêts aux PME.
- (b) les fournisseurs qui vendent aux PME et utilisent les états financiers des PME pour prendre des décisions en matière de crédit et d'établissement des prix.
- (c) les agences de notation financière et d'autres qui utilisent les états financiers des PME pour noter ces dernières.
- (d) les clients de PME qui utilisent les états financiers des PME pour décider de faire ou non des affaires.
- (e) les actionnaires de PME qui ne sont pas aussi les gérants de leurs PME.

Jusqu'à quel point l'IFRS pour les PME doit-il être un document autonome ?

BC81 Pendant l'élaboration de l'exposé-sondage du projet d'*IFRS pour les PME*, le Conseil le concevait comme un document autonome destiné à de nombreuses petites entités typiques. Cependant, le projet n'était pas conçu pour être entièrement autonome. L'exposé-sondage proposait que dans deux sortes de situations l'*IFRS pour les PME* impose aux entités de se tourner vers les IFRS complètes.

- (a) L'exposé-sondage proposait que lorsque les IFRS donnent un choix de méthode comptable, les PME disposent du même choix. L'option la plus simple serait incluse dans l'*IFRS pour les PME* alors que la ou les autres options seraient autorisées par référence croisée aux IFRS.
- (b) L'exposé-sondage proposait que l'*IFRS pour les PME* omette certains sujets comptables qui sont traités dans les IFRS complètes, car le Conseil estimait qu'il n'était guère probable que les PME types rencontrent de telles transactions ou circonstances. Toutefois, l'exposé-sondage comprenait des références croisées imposant aux PME qui rencontrent une telle transaction ou de telles circonstances, de se référer à une IFRS particulière ou à une section de l'une d'elles.

BC82 Plus de 60 % des courriers de commentaires traitant du sujet de l'autonomie du document auraient éliminé toutes références croisées aux IFRS complètes. Un autre groupe de 35 % ont répondu soit (i) qu'ils réduiraient le nombre de références croisées à leur strict minimum, soit (ii) qu'ils étaient indifférents au choix de n'en conserver qu'un minimum ou de toutes les supprimer. Les membres du groupe de travail recommandaient également que l'*IFRS pour les PME* soit un document entièrement autonome. Les principales raisons mises en avant par les personnes recommandant une IFRS autonome étaient les suivantes :

- (a) Un document autonome serait plus compréhensible et aisé à utiliser. Il serait également perçu comme un document plus convivial ce qui augmenterait son degré d'adoption par les juridictions envisageant de l'adopter et par les entités relevant de son champ d'application. Les références croisées imposent aux PME d'être familières de l'*IFRS pour les PME* et des IFRS complètes, disposition que certains qualifient d'encore plus contraignante que celle pesant sur une entité qui respecte les IFRS complètes.
- (b) L'exposé-sondage avait proposé que si une entité devait ou était autorisée à respecter une IFRS par référence croisée, l'entité devait respecter cette IFRS (ou section d'IFRS) en totalité. Le double critère des besoins de l'utilisateur et des considérations de coût-avantage sur lequel le Conseil a fondé ses décisions pour l'*IFRS pour les PME* n'a pas été appliqué aux références croisées. Cependant, si ces sujets de références croisées étaient incorporés à l'*IFRS pour les PME*, il serait possible d'y apporter les simplifications adaptées aux principes de comptabilisation et d'évaluation, ou de réduire les informations à fournir sur la base des besoins de l'utilisateur et des considérations de coût-avantage adoptés par le Conseil.
- (c) Les références croisées nécessitent de contrôler les versions. Par exemple, si une référence croisée à une IAS, une IFRS ou une Interprétation est amendée ou remplacée, cela engendre-t-il un changement automatique de la référence croisée ? Ou la référence croisée de la version antérieure de l'IAS, de l'IFRS ou de l'Interprétation reste-t-elle inchangée ? Si l'on opte pour un changement automatique, cela engendre des mises à jour plus fréquentes de l'*IFRS pour les PME* que le rythme de trois ans prévu par le Conseil. Cela imposerait également aux PME appliquant les références croisées d'être informées de tous les changements apportés aux IFRS complètes. Si la référence croisée à la version antérieure de la position officielle reste inchangée, il peut naître une confusion à propos de la version de la Norme à appliquer, notamment du fait que certains paragraphes de référence croisée eux-mêmes, directement ou indirectement, font référence à des paragraphes d'autres IFRS complètes (voir (d) ci-dessous). Par ailleurs, la comptabilisation choisie ou imposée par la référence croisée ne sera pas comparable avec celle appliquée par les entités relevant des IFRS complètes. En outre, si les changements apportés aux IFRS complètes sont des amendements qui s'appliquent *de facto* à l'*IFRS pour les PME*, les PME seraient dans l'obligation de participer aux procédures établies aboutissant au changement de chaque IFRS. Les PME ont généralement considéré ne pas pouvoir gérer cette charge (dans leurs réponses au document de réflexion de juin 2004 et à l'exposé-sondage).
- (d) Reste la question de la limite des références croisées. Certains paragraphes de références croisées font référence, directement ou indirectement, à d'autres paragraphes des IFRS complètes. Cela pose problème, car les IFRS complètes sont mises à jour. Les PME se trouveraient donc dans l'obligation de surveiller constamment les IFRS complètes pour le cas où un changement quelconque les affecterait par le biais des références croisées.
- BC83 Après examen des points soulevés par les personnes ayant répondu à l'exposé-sondage, le Conseil a revu sa position. L'*IFRS pour les PME* n'impose aucune obligation de se tourner vers les IFRS complètes.

Choix de méthodes comptables

- BC84 Les choix de méthode comptable mentionnés au paragraphe BC81(a) pour lesquels l'exposé-sondage avait inclus des références croisées aux IFRS complètes ont été traités dans l'*IFRS pour les PME* comme suit :
- (a) **Entreprises associées.** Les choix proposés dans l'exposé-sondage (méthode du coût, méthode de la mise en équivalence et juste valeur par le biais du résultat net) sont tous autorisés et incorporés dans l'*IFRS pour les PME*.
- (b) **Coûts d'emprunt.** Le modèle de la comptabilisation à l'actif ne fait pas partie des choix. Par conséquent, il n'existe aucune référence croisée avec les IFRS complètes. L'exposé-sondage proposait un guide d'application de la méthode de comptabilisation en charges qui a été retenu.
- (c) **Frais de développement.** La comptabilisation à l'actif des frais de développement ne fait pas partie des choix. Par conséquent, il n'existe aucune référence croisée avec les IFRS complètes.
- (d) **Immobilisations incorporelles.** Le modèle de réévaluation ne fait pas partie des choix. Par conséquent, il n'existe aucune référence croisée avec les IFRS complètes. L'exposé-sondage proposait un guide d'application du modèle coût-amortissements-dépréciation qui a été retenu.
- (e) **Immeubles de placement.** L'évaluation selon les méthodes du coût ou de la juste valeur dépend de la situation. Il ne s'agit pas d'un choix de méthode comptable. Si une entité est en mesure d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement sans coût ni effort excessifs et de manière fiable, elle doit utiliser le modèle de la juste valeur. Autrement, elle doit utiliser le modèle du coût. Un guide d'application du modèle de la juste valeur a été incorporé à l'*IFRS pour les PME*.

- (f) **Entités contrôlées conjointement.** Toutes les options proposées par l'exposé-sondage sont autorisées (à l'exception de la consolidation proportionnelle) et incorporées à l'*IFRS pour les PME*.
- (g) **Présentation des flux de trésorerie opérationnels.** Le choix d'utiliser soit la méthode directe, soit la méthode indirecte a été retenu. Un guide d'application de la méthode directe a été incorporé à l'*IFRS pour les PME*. L'exposé-sondage proposait un guide d'application de la méthode indirecte qui a été retenu.
- (h) **Immobilisations corporelles.** Le modèle de réévaluation ne fait pas partie des choix. Par conséquent, il n'existe aucune référence croisée avec les IFRS complètes. L'exposé-sondage proposait un guide d'application du modèle coût-amortissements-dépréciation qui a été retenu.
- (i) **Subventions publiques.** Le choix proposé d'appliquer l'IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique à certaines subventions publiques* a été supprimé.
- BC85 L'*IFRS pour les PME* laisse à une entité la possibilité d'appliquer sur option une IFRS complète, à savoir l'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* en lieu et place des Sections 11 et 12. Hormis cette exception, la version finale de l'*IFRS pour les PME* est entièrement autonome. Une entité qui l'applique n'a pas l'obligation de se tourner vers les IFRS complètes en sus de l'*IFRS pour les PME*.
- BC86 L'exposé-sondage proposait également si la norme ne traitait pas d'une transaction ou autre événement ou condition, ou si elle ne prévoyait aucune référence croisée à une autre IFRS, qu'une entité choisisse une méthode comptable qui permette d'obtenir une information pertinente et fiable. En faisant ce jugement, une entité doit considérer premièrement, les dispositions et les commentaires de l'*IFRS pour les PME*, traitant de questions similaires et liées, et, deuxièmement, les définitions, les critères de comptabilisation et les notions d'évaluation relatives aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges et les principes généraux de la Section 2 *Concepts et principes généraux* du projet de norme. Si ces textes ne fournissent pas de guide, l'entité peut se référer aux dispositions et aux commentaires des IFRS, ainsi qu'aux Interprétations des IFRS traitant de questions similaires et liées. Ce guide d'application reste incorporé à l'*IFRS pour les PME*.

Sujets omis

- BC87 Outre les options complexes, la deuxième catégorie de références croisées obligatoires aux IFRS complètes proposées dans l'exposé-sondage concernait les sujets traités dans les IFRS complètes et omis dans l'*IFRS pour les PME*, du fait qu'elles ne concernent vraisemblablement pas la majorité des PME. Pour rendre autonome l'*IFRS pour les PME*, le Conseil a décidé d'incorporer dans la version finale de l'*IFRS pour les PME* les sujets suivants pour lesquels l'exposé-sondage proposait une référence croisée aux IFRS complètes :
- (a) **Paiement fondé sur des actions et réglé en instruments de capitaux propres.** Traité par la Section 26 *Paiement fondé sur des actions*.
- (b) **Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et prévoyant une possibilité de règlement en trésorerie.** Traité par la Section 26.
- (c) **Évaluation à la juste valeur des actifs biologiques.** Traité par la Section 34 *Activités spécialisées*.
- (d) **Hyperinflation.** Traité par la Section 31 *Hyperinflation*.
- (e) **Bailleur comptabilisant des contrats de location-financement.** Traité par la Section 20 *Contrats de location*.
- (f) **Méthode directe de présentation des flux de trésorerie opérationnelle.** Traité par la Section 7 *Tableau des flux de trésorerie*.
- BC88 En outre, le Conseil a décidé que l'*IFRS pour les PME* ne devrait pas traiter les sujets suivants pour lesquels l'exposé-sondage avait proposé une référence croisée aux IFRS complètes :
- (a) Résultat par action.
- (b) Rapports financiers intermédiaires.
- (c) Information sectorielle.
- (d) Comptabilisation spéciale des actifs détenus en vue de la vente.

Toutes les options des méthodes comptables autorisées par les IFRS complètes devraient-elles être autorisées dans l'IFRS pour les PME ?

- BC89 Les IFRS complètes comprennent quelques options (choix) de méthode comptable. En règle générale, pour une transaction, événement ou condition donné(e), l'une des options est plus simple à mettre en œuvre que l'autre (les autres). Certaines personnes estiment que *l'IFRS pour les PME* devrait éliminer toutes les options de méthodes comptables et, par conséquent, exiger que toutes les PME suivent une seule méthode comptable pour une transaction, événement ou condition donné(e). Les personnes de cet avis avancent parmi les avantages, la simplification de *l'IFRS pour les PME* et une plus grande comparabilité de l'information financière en résultant entre les PME appliquant *l'IFRS pour les PME*. D'autres personnes estiment qu'interdire aux PME l'usage d'une option de méthode comptable disponible aux entités appliquant les IFRS complètes pourrait réduire la comparabilité entre les PME et les entités qui suivent les IFRS complètes.
- BC90 Pendant l'élaboration de l'exposé-sondage, le Conseil a examiné les deux avis et, tout bien considéré, a conclu que toutes les options offertes par les IFRS complètes devaient être proposées aux PME. Parallèlement, le Conseil a reconnu qu'il est probable que la plupart des PME préféreront l'option la plus simple dans les IFRS complètes. Par conséquent, l'exposé-sondage proposait que lorsque les IFRS complètes autorisent des options de méthodes comptables, *l'IFRS pour les PME* devrait inclure uniquement l'option la plus simple, et que la ou les autres options plus complexes devraient être disponibles aux PME par référence croisée aux IFRS complètes.
- BC91 Les personnes ayant répondu à l'exposé-sondage étaient partagées sur le fait de laisser aux PME la possibilité de retenir les options les plus complexes. Leurs commentaires reflétaient tous les avis décrits au paragraphe BC89. De nombreuses personnes ayant répondu avançaient le fait que le choix d'une méthode comptable complexe n'était pas cohérent avec les objectifs du Conseil d'une norme simplifiée pour les petites entités et que cela réduirait la comparabilité. Par exemple, bien que l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), l'European Federation of Accountants (FEE), certains organismes comptables professionnels nationaux et normalisateurs aient soutenu la décision provisoire du Conseil de rendre *l'IFRS pour les PME* autonome, ces organismes ont néanmoins adressé des courriers au Conseil manifestant leur désaccord sur la décision provisoire prise pendant les nouvelles délibérations de retenir toutes ou presque toutes les options complexes. Cette question a été examinée lors de la réunion du Standards Advisory Council (SAC) en novembre 2008. Tous les membres du SAC se sont montrés favorables à ce que *l'IFRS pour les PME* n'autorise que les options les plus simples. Ils ont fait remarquer que la plupart des PME choisiraient de respecter les options les plus simples, car elles seraient globalement les moins coûteuses, exigeraient le moins d'expertise et permettraient une meilleure comparabilité avec leurs pairs. Ils ont également souligné que si une entité privée éprouvait le besoin d'utiliser l'une ou plusieurs des options complexes, elle pouvait opter pour les IFRS complètes plutôt que *l'IFRS pour les PME*.
- BC92 De nombreux partisans de l'interdiction du choix de méthode comptable complexe jugeaient que les utilisateurs des états financiers ayant besoin de comparer les petites entités en tireraient profit. Les utilisateurs des états financiers des PME sont souvent moins experts que les utilisateurs d'états financiers d'entités ayant une responsabilité publique. Ils tireraient donc profit de l'harmonisation des dispositions comptables entre les entités. En outre, la restriction des choix ne réduit pas la comparabilité avec les entités respectant les IFRS complètes, car dans de nombreux cas relevant des IFRS complètes, les entités peuvent appliquer des méthodes comptables différentes les unes des autres aux mêmes transactions.
- BC93 De fait, toutes les personnes favorables à la conservation d'au moins certains des choix, étaient également favorables à l'autonomie de *l'IFRS pour les PME* ce qui impliquait que les choix soient traités directement par *l'IFRS pour les PME* plutôt que par référence croisée aux IFRS complètes. Elles ont reconnu l'augmentation substantielle du volume de *l'IFRS pour les PME* que cela engendrerait.
- BC94 Après examen des possibilités, le Conseil a conclu que certaines des options ne devaient pas être offertes aux PME et que d'autres le devaient. Par ailleurs, dans le but de rendre autonome *l'IFRS pour les PME*, le Conseil a conclu que ces options offertes aux PME devaient être traitées directement et simplifiées de manière adéquate par rapport aux IFRS complètes. Le paragraphe BC84 explique les décisions du Conseil quant à certaines options.

Raisons pour lesquelles le Cadre, les principes et les commentaires obligatoires des IFRS existantes sont le point de départ approprié pour l'élaboration de l'IFRS pour les PME

- BC95 *L'IFRS pour les PME* a été élaborée :
- (a) en extrayant des IFRS (y compris les Interprétations), les notions fondamentales du *Cadre* ainsi que les principes et les commentaires obligatoires correspondants, et

- (b) en considérant les modifications appropriées à la lumière des besoins des utilisateurs et des considérations de coût-avantage.
- BC96 Le Conseil a estimé que cette approche est appropriée, car les besoins des utilisateurs d'états financiers de PME sont similaires, en de nombreux points, aux besoins des utilisateurs d'états financiers d'entités ayant une responsabilité publique. Par conséquent, les IFRS complètes sont le point de départ logique pour l'élaboration d'une *IFRS pour les PME*.
- BC97 Le Conseil a rejeté l'autre approche du « nouveau départ », car elle aurait donné lieu à différents objectifs de rapports financiers, diverses caractéristiques qualitatives d'information financière, différentes définitions des éléments d'états financiers, et différentes notions de comptabilisation et d'évaluation. Le Conseil a conclu qu'une approche « nouveau départ » serait longue, coûteuse et finalement vaine. Ceci s'explique, car selon l'avis du Conseil, il y a une convergence suffisante des besoins des utilisateurs concernant les états financiers à usage général d'entités avec ou sans responsabilité publique.

Simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation

- BC98 Les paragraphes BC99 à BC136 expliquent les principales simplifications apportées aux principes de comptabilisation et d'évaluation par rapport aux IFRS complètes qui sont traduites dans l'*IFRS pour les PME*, ainsi que leurs motifs. Le Conseil a discuté aussi d'autres simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation, mais a décidé de ne pas les adopter (voir les paragraphes BC137 à BC150).

Instruments financiers

- BC99 De nombreux commentateurs jugent les dispositions de l'IAS 39 trop contraignantes pour les PME. Ils ont cité comme étant particulièrement pesantes pour les PME les complexités du classement des instruments financiers en quatre catégories, les tests de « rétrocession » et « d'implication continue » en vue de la décomptabilisation, et les calculs détaillés nécessaires pour remplir les conditions de la comptabilité de couverture. Le Conseil a convenu que les simplifications de l'IAS 39 sont appropriées pour les PME.
- BC100 Une grande partie de la complexité de l'IAS 39 provient de la possibilité accordée aux entités de choisir à partir d'une gamme de possibilités de classement et d'attributs d'évaluation relatifs aux instruments financiers. Ces choix réduisent la comparabilité et imposent la complexité de l'évaluation. L'*IFRS pour les PME* accroît la comparabilité et réduit la complexité en limitant les catégories de classement, en définissant un attribut d'évaluation et en limitant l'emploi d'attributs d'évaluation optionnels.
- BC101 Les principales simplifications proposées dans l'*IFRS pour les PME* sont les suivantes :
- (a) **Classement d'instruments financiers.** Les instruments financiers qui répondent à des critères spécifiques sont évalués au coût ou au coût amorti, et tous les autres sont évalués à la juste valeur par le biais du résultat net. Les classements de l'IAS 39 disponibles à la vente et détenus jusqu'à l'échéance ne sont pas disponibles, réduisant ainsi les complexités associées aux deux catégories supplémentaires, y compris l'évaluation des intentions et les « pénalités » comptables dans certains cas.
 - (b) **Décomptabilisation.** L'*IFRS pour les PME* établit un principe simple de décomptabilisation. Ce principe ne se fonde pas sur les dispositions de « rétrocession » et d'« implication continue » qui s'appliquent à la décomptabilisation selon l'IAS 39. Ces dispositions sont complexes et se rapportent à des transactions de décomptabilisation auxquelles les PME ne se livrent pas en règle générale.
 - (c) **Comptabilité de couverture.** L'*IFRS pour les PME* se concentre sur les types de couverture que les PME sont susceptibles d'effectuer, spécifiquement des couvertures :
 - i. du risque de taux d'intérêt d'un instrument d'emprunt évalué au coût amorti ;
 - ii. du risque de taux de change ou du risque de taux d'intérêt dans un engagement ferme ou une transaction prévue hautement probable ;
 - iii. du risque de prix d'une marchandise que l'entité détient, soit dans un engagement ferme, soit dans une transaction prévue hautement probable pour acheter ou vendre une marchandise ;
 - iv. du risque de change d'un investissement net dans un établissement à l'étranger.
 - (d) **Instruments financiers dérivés.** L'*IFRS pour les PME* n'impose aucune comptabilité séparée des « dérivés incorporés ». Cependant, les contrats non financiers qui incluent un dérivé incorporé dont les caractéristiques économiques ne sont pas étroitement liées au contrat hôte sont comptabilisés dans leur globalité à la juste valeur (voir le paragraphe BC105).

- BC102 En ce qui concerne la comptabilité de couverture, la Section 12 impose la comptabilisation et l'évaluation périodiques de l'inefficacité de la couverture, mais selon des conditions moins rigoureuses que celles stipulées dans l'IAS 39. En particulier, l'inefficacité est comptabilisée et évaluée à la fin de la période de présentation de l'information financière et il est mis fin à la comptabilité de couverture prospectivement à partir de ce moment pour les couvertures qui ne remplissent plus les conditions de la comptabilité de couverture. IAS 39 imposerait la cessation de la comptabilité de couverture de manière prospective à partir de la date à laquelle les conditions ne sont plus remplies, disposition que les PME trouvent souvent pesante, disent-elles.
- BC103 En alternative à ces tests d'efficacité simplifiés, le Conseil a examiné une approche adoptée de la norme US SFAS 133 *Comptabilisation des instruments dérivés et des activités de couverture* (Sections 815-20-25-102 à 815-20-25-117 de la Codification FASB) désignée sous le nom de « méthode du raccourci ». Selon cette méthode, l'IFRS pour les PME imposerait des conditions rigoureuses lors de la désignation d'une relation de couverture avec une efficacité de couverture ultérieure assumée sans avoir besoin d'évaluer l'inefficacité. Le Conseil a conclu que les tests d'efficacité simplifiés sont préférables à la « méthode du raccourci » pour deux raisons principales :
- (a) La comptabilisation en résultat net de toute l'inefficacité de la couverture est un principe fondamental de l'IAS 39. La « méthode du raccourci » est incompatible avec ce principe.
 - (b) Pour être en mesure de supposer que la possibilité de l'inefficacité de la couverture est nulle ou négligeable, les caractéristiques clés de l'instrument de couverture et de l'élément couvert, y compris la durée, devraient concorder, et il pourrait ne pas y avoir de termes conditionnels. En conséquence, la comptabilité de couverture serait interdite si l'instrument de couverture est payable d'avance ou non-remboursable au gré du porteur ou possède d'autres caractéristiques de résiliation anticipée ou de prolongation. Une telle disposition rendrait, en effet, la comptabilité de couverture impossible en pratique pour de nombreuses PME, et peut-être pour la plupart d'entre elles.
- BC104 La Section 12 diffère de l'IAS 39 en ce qui a trait à la comptabilité de couverture sur les points suivants :
- (a) La comptabilité de couverture ne peut pas être réalisée en utilisant des instruments d'emprunt (« instruments de trésorerie ») en tant qu'instruments de couverture. IAS 39 autorise ceci pour une couverture d'un risque de monnaie étrangère.
 - (b) La comptabilité de couverture n'est pas autorisée avec une stratégie de couverture fondée sur des options. La couverture avec options impliquant un coût, les PME sont plus susceptibles d'utiliser des contrats à terme de gré à gré comme instruments de couverture que des options.
 - (c) La comptabilité de couverture pour les portefeuilles n'est pas autorisée. Les couvertures de portefeuille ajoutent une complexité comptable considérable en raison de la nécessité de réévaluer l'ensemble des éléments couverts individuellement à la juste valeur, pour faire en sorte que les montants appropriés soient décomptabilisés lors de la vente de l'instrument et pour s'assurer que l'amortissement est approprié lorsqu'un instrument n'est plus couvert.
- La simplification prévue en (a) est appropriée, car la comptabilisation de couverture n'aurait aucun impact important sur les états financiers du fait des effets de compensation de la comptabilisation d'un instrument d'emprunt en devise étrangère selon la Section 11 et de la comptabilisation en résultat net des variations de change sur la plupart des éléments monétaires selon la Section 30 *Conversion des monnaies étrangères*. Par ailleurs, le Conseil ne pense pas que les simplifications prévues en (b) et (c) affecteront les PME de façon défavorable, car ce ne sont pas des stratégies de couverture typiques des PME.
- BC105 Les contrats d'achat, de vente, de location ou d'assurance d'un élément non financier, tel qu'une marchandise, un stock, un bien, une installation ou un matériel sont comptabilisés en tant qu'instruments financiers dans le champ d'application de la Section 12 s'ils peuvent entraîner une perte pour l'acheteur, le vendeur, le bailleur, le preneur ou la partie assurée par suite de clauses contractuelles qui ne sont pas liées aux variations du prix de l'élément non financier, aux variations des cours de change, ou à un non-paiement par l'une des contreparties. De tels contrats sont comptabilisés comme des instruments financiers, car leurs caractéristiques comprennent une composante de risque financier qui modifie le montant du règlement du contrat qui n'est pas lié à l'achat ou à la vente ou à la location ou à l'assurance de l'élément non financier.
- BC106 L'IFRS pour les PME se propose de donner aux PME le choix de suivre les Sections 11 et 12 ou l'IAS 39 pour la comptabilisation de l'ensemble de leurs instruments financiers. Les raisons du Conseil de proposer ce choix dans ce cas sont les suivantes :
- (a) Bien que les Sections 11 et 12 proposent une approche plus simple de la comptabilisation des instruments financiers que l'IAS 39, certaines des simplifications impliquent l'élimination d'options qui sont disponibles aux sociétés ayant une responsabilité publique selon l'IAS 39, par exemple :
 - (i) le choix de la juste valeur ;
 - (ii) le classement disponible à la vente et l'option disponible à la vente ;

- (iii) le classement « détenu jusqu'à l'échéance » ;
- (iv) une approche d'implication continue jusqu'à la décomptabilisation (c'est-à-dire, la décomptabilisation partielle) ;
- (v) l'utilisation de la comptabilité de couverture pour les couvertures autres que les quatre types identifiés au paragraphe BC101(c).

Le Conseil examine actuellement à nouveau l'IAS 39 dans sa globalité et a conclu que les PME devraient être autorisées à disposer des mêmes options de méthodes comptables que celles proposées par l'IAS 39 dans l'attente de l'achèvement du projet global concernant l'IAS 39.

- (b) Du fait que la catégorie par défaut pour les instruments financiers relevant du champ d'application de la Section 12 est la juste valeur par le biais du résultat net selon *l'IFRS pour les PME*, et que le coût ou le coût amorti n'est autorisé que lorsque des conditions spécifiées sont réunies, certains éléments évalués au coût ou au coût amorti selon l'IAS 39 en raison de leur nature seraient évalués à la juste valeur par le biais du résultat net selon *l'IFRS pour les PME*. Certaines PME pourraient trouver pesante cette valorisation à la juste valeur.
 - (c) Une entité prend parfois ce qu'elle considère comme une « participation stratégique » dans des instruments de capitaux propres émis par une autre entité, dans l'intention d'établir ou de maintenir sur le long terme une relation opérationnelle avec l'entité dans laquelle une participation est prise. Ces entités estiment généralement que le classement disponible à la vente de l'IAS 39 est approprié pour la comptabilisation des participations stratégiques. Selon *l'IFRS pour les PME*, toutefois, ces participations stratégiques devraient être comptabilisées à la juste valeur par le biais du résultat net ou au coût amorti.
 - (d) Les dispositions de décomptabilisation de *l'IFRS pour les PME* ne donneraient pas lieu à la décomptabilisation de nombreuses titrisations et transactions d'affacturage que les PME peuvent conclure, tandis que l'IAS 39 donnerait lieu à la décomptabilisation.
- BC107 L'exposé-sondage avait proposé qu'une entité choisissant de respecter l'IAS 39 plutôt que les sections concernant les instruments financiers de *l'IFRS pour les PME* devrait également respecter l'ensemble des dispositions concernant les informations à fournir prévues par l'IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*. De nombreuses personnes ayant répondu à l'exposé-sondage ont souligné que de nombreuses dispositions de l'IFRS 7 avaient été élaborées pour des institutions financières (inéligibles à *l'IFRS pour les PME*) ou pour des entités dont les titres sont négociés sur les marchés organisés de capitaux. De leur point de vue, les informations à fournir relatives aux instruments financiers selon *l'IFRS pour les PME* conviennent à toutes les PME, y compris celles qui choisissent de se tourner vers l'IAS 39 pour la comptabilisation et l'évaluation. Le Conseil a jugé cet argument convaincant. *L'IFRS pour les PME* n'impose pas de fournir les informations prévues à l'IFRS 7.

Amortissement et perte de valeur du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

- BC108 Dans leurs réponses au questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation et lors des tables rondes, de nombreux préparateurs et auditeurs d'états financiers de PME ont dit que les dispositions figurant dans l'IAS 36 *Dépréciation d'actifs* en vue d'un calcul annuel de la valeur recouvrable de goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée sont onéreuses pour les PME en raison des compétences et frais impliqués. Ils ont proposé, en alternative, que les PME soient tenues de calculer la valeur recouvrable de goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée uniquement si la dépréciation est indiquée. Ils ont proposé, en outre, que *l'IFRS pour les PME* inclue une liste d'indicateurs de la dépréciation, à titre de guide pour les PME. Le Conseil a été d'accord avec ces propositions. Les personnes ayant répondu à l'exposé-sondage ont conforté la décision du Conseil portant sur l'approche d'un indicateur de la dépréciation. Par conséquent, *l'IFRS pour les PME* propose une approche par indicateurs et inclut une liste d'indicateurs fondée tant sur des sources d'information internes qu'externes. En outre, si le goodwill ne peut pas être affecté à des unités individuelles génératrices de trésorerie (ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie) sur une base non arbitraire, alors *l'IFRS pour les PME* fournit un allègement en laissant l'entité tester la dépréciation du goodwill en déterminant la valeur recouvrable totale de l'entité acquise si le goodwill concerne une entité acquise qui n'a pas été intégrée. Si le goodwill concerne une entité qui a été intégrée dans le groupe, la valeur recouvrable du groupe d'entités total est soumise au test.
- BC109 De nombreuses personnes ayant répondu au questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation lors des discussions autour des tables rondes ont proposé d'exiger l'amortissement du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée sur une durée maximale définie. En règle générale, les propositions s'échelonnaient de 10 à 20 ans. Elles ont fait valoir que l'amortissement est une méthode plus

simple que l'approche par dépréciation, même déclenchée par des indicateurs. Lors de l'élaboration de l'exposé-sondage, le Conseil a désapprouvé cette proposition pour trois raisons majeures :

- (a) Une approche par l'amortissement exige tout de même l'évaluation de la dépréciation, elle est donc en fait plus complexe qu'une évaluation de la dépréciation déclenchée par des indicateurs.
- (b) L'amortissement est l'affectation systématique du coût d'un actif, net de toute valeur résiduelle, pour refléter la consommation au cours du temps des avantages économiques futurs inclus dans cet actif sur sa durée d'utilité. Par sa nature, le goodwill a souvent une durée de vie indéterminée. Ainsi, s'il n'y a pas de limite prévisible à la période durant laquelle une entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs inclus dans un actif, l'amortissement de cet actif sur, par exemple, une période maximale déterminée de façon arbitraire ne représenterait pas fidèlement la réalité économique.
- (c) Lorsque l'IASB élaborait l'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (telle qu'amendée en 2008) et les amendements liés à l'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, la plupart des utilisateurs d'états financiers ont dit qu'ils trouvaient peu de contenu, voire aucun, aux informations relatives à l'amortissement du goodwill sur un nombre d'années arbitraire.

Par conséquent, l'exposé-sondage a proposé une approche du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée par dépréciation uniquement, combinée à un indicateur de déclenchement pour les calculs de dépréciation détaillés.

- BC110 De nombreuses personnes ayant répondu à l'exposé-sondage n'étaient pas favorables à la proposition de ne pas exiger l'amortissement du goodwill. En fait, le non amortissement du goodwill a constitué la proposition de comptabilisation et d'évaluation de l'exposé-sondage dont la révision était la plus réclamée. La vaste majorité des personnes ayant répondu évoquant cette question proposait que l'amortissement du goodwill soit autorisé ou qu'il soit exigé sur une durée limitée. De nombreuses personnes ayant répondu ont reconnu la nécessité du test de la dépréciation en sus, mais pas en substitution, de l'amortissement. En outre, les personnes ayant répondu et partageant cet avis proposaient également que les PME ne soient pas tenues de distinguer les immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée et indéterminée. Lors de leur réunion en avril 2008, les membres du groupe de travail ont soutenu à l'unanimité d'exiger l'amortissement de toutes les immobilisations incorporelles, y compris le goodwill et de les soumettre à un test de dépréciation.
- BC111 Certaines personnes ayant répondu et partageant cet avis ont reconnu que l'amortissement du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée n'était peut-être pas l'approche la plus juste d'un point de vue conceptuel. Toutefois, sous l'angle pratique, elles soulignaient que de nombreuses petites entités rencontreraient des difficultés à évaluer la dépréciation aussi précisément et rapidement que des entités plus grandes ou que des entités cotées, à savoir que l'information pourrait perdre en fiabilité. L'amortissement, notamment couplé à une durée d'amortissement maximale relativement courte, limiterait les circonstances dans lesquelles un calcul de dépréciation serait déclenché. Ces personnes ont également souligné que, dans le contexte des PME, les utilisateurs des états financiers affirment trouver peu, voir aucun, contenu dans l'information fournie relative au goodwill. Par exemple, les prêteurs ne prêtent généralement pas en fonction du goodwill en tant qu'actif.
- BC112 Après examen des divers points de vue exprimés, le Conseil a conclu, pour des considérations coût-avantage plus que pour des raisons conceptuelles, que le goodwill et les autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée devraient être considérés comme ayant une durée d'utilité déterminée. Par conséquent, ces actifs doivent être amortis sur leur durée d'utilité estimée limitée à une durée d'amortissement maximale de dix ans. Les actifs doivent également être soumis à un test de dépréciation selon l'« approche de l'indicateur » selon l'*IFRS pour les PME*.

Comptabiliser en charges tous les frais de recherche

- BC113 IAS 38 impose que tous les frais de recherche soient comptabilisés en charges lorsqu'ils sont engagés, mais les frais de développement engagés après que le projet ait été considéré comme commercialement viable doivent être inscrits à l'actif. De nombreux préparateurs et auditeurs d'états financiers des PME disent que les PME n'ont pas les ressources pour apprécier si un projet est commercialement viable sur une base continue et, de plus, l'incorporation partielle des frais de développement ne fournit pas d'information utile. Les responsables de prêts bancaires ont dit au Conseil que l'information sur les frais de développement incorporés ne présente guère d'intérêt pour eux, et qu'ils ne tiennent pas compte de ces frais lors de leurs prises de décision d'octroyer des prêts.
- BC114 Le Conseil a tenu compte de ces avis. L'*IFRS pour les PME* impose de comptabiliser en charges tous les frais de recherche et développement lors de leur survenance.

Méthode du coût pour les entreprises associées et les entités contrôlées conjointement

- BC115 IAS 28 impose à une entité de comptabiliser ses participations dans des entreprises associées par la méthode de la mise en équivalence. IAS 31 permet à une entité de comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement soit par la méthode de la mise en équivalence, soit par la méthode de la consolidation proportionnelle. De nombreux préparateurs d'états financiers des PME ont mis en doute l'utilité de ces deux méthodes comptables et ont dit au Conseil que les PME ont une difficulté particulière à appliquer ces méthodes en raison de l'incapacité à obtenir les informations exigées et de la nécessité de se conformer à des méthodes comptables et des dates de présentation des états financiers. À leur avis, la méthode du coût, qui est autorisée selon l'IAS 28 et l'IAS 31 dans la comptabilisation de participations dans des entreprises associées et des coentreprises dans les états financiers distincts de l'investisseur, devrait être autorisée également selon *l'IFRS pour les PME* dans les états financiers consolidés de l'investisseur. Les prêteurs ont indiqué, en règle générale, que l'information présentée selon la méthode de la mise en équivalence et de la consolidation proportionnelle est d'un usage limité pour eux, car elle n'est pas utile dans l'appréciation soit des flux de trésorerie futurs, soit de la garantie du prêt. Les justes valeurs sont plus pertinentes à ces fins. En reconnaissant les problèmes spécifiques des PME dans l'application des méthodes de la mise en équivalence et de la consolidation proportionnelle, ainsi que la pertinence des justes valeurs pour les prêteurs, le Conseil a conclu que les PME devraient être autorisées à appliquer soit la méthode du coût, soit la méthode de la juste valeur par le biais du résultat net.

Juste valeur par le biais du résultat net pour les entreprises associées et les entités contrôlées conjointement pour lesquelles il existe des prix cotés publiés

- BC116 L'IAS 28 impose d'évaluer les participations dans des entreprises associées selon la méthode de la mise en équivalence. L'IAS 31 impose d'évaluer les participations dans des entités contrôlées conjointement soit, selon la méthode de la mise en équivalence, soit selon la consolidation proportionnelle. Aucune de ces normes ne distingue l'évaluation comptable selon que les participations disposent ou non d'un cours publié.
- BC117 *L'IFRS pour les PME* exige que toute participation dans une entreprise associée ou dans une entité contrôlée conjointement pour laquelle il existe un cours publié soit évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net. Les motifs du Conseil aboutissant à cette décision sont que (a) l'inquiétude pesant sur la fiabilité de l'évaluation est quasiment dissipée, (b) le coût de l'évaluation à la juste valeur est quasiment éliminé et (c) ladite juste valeur est plus pertinente que les évaluations fondées sur le coût aux yeux des prêteurs et des autres utilisateurs des états financiers des PME.

Actifs non courants détenus en vue de la vente

- BC118 L'IFRS 5 définit lorsque des actifs ou des groupes d'actifs (et passifs associés) non courants sont « détenus en vue de la vente » et prévoit les dispositions de leur comptabilisation. Les dispositions de comptabilisation sont, essentiellement, (a) la fin de l'amortissement de l'actif (ou des actifs du groupe) et (b) l'évaluation de l'actif (ou du groupe) à la valeur la plus faible entre la valeur comptable et la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Il est également prévu une obligation en matière d'informations à fournir sur les actifs (ou groupes) non courants détenus en vue de la vente. L'exposé-sondage de *l'IFRS pour les PME* avait proposé des dispositions semblables.
- BC119 De nombreuses personnes ayant répondu à l'exposé-sondage ont proposé que *l'IFRS pour les PME* n'ait pas un classement « détenu en vue de la vente » distinct pour des considérations de coût-avantage. Les membres du groupe de travail ont acquiescé. Un résultat comptable similaire à celui résultant de l'application de l'IFRS 5 semblait accessible plus simplement en incluant l'intention de vendre dans les indicateurs de dépréciation. De nombreuses personnes partageant cet avis ont également proposé que *l'IFRS pour les PME* exige de fournir les informations lorsqu'une entité dispose d'un accord de vente contraignant relatif à une importante sortie d'actifs, d'un groupe d'actifs ou de passifs. Le Conseil a accepté ces propositions, car (a) les dispositions relatives à la dépréciation de l'IFRS garantissent que les actifs ne sont pas surévalués dans les états financiers et (b) les informations à fournir communiquent les données pertinentes aux utilisateurs des états financiers des PME.

Coûts d'emprunt

- BC120 L'IAS 23 exige que les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié fassent partie du coût de cet actif. Pour des considérations de coût-avantage *l'IFRS pour les PME* exige que ces coûts soient comptabilisés en charges.

Impôts sur le résultat

- BC121 Dans leur réponse au questionnaire et lors des tables rondes, de nombreux préparateurs et auditeurs des états financiers de PME ont dit que l'approche de la différence temporelle pour la comptabilisation des impôts sur le résultat dans l'IAS 12 *Impôts sur le résultat* est d'une mise en œuvre difficile pour les PME. Ils ont déclaré que les PME ne préparent pas couramment des « bilans fiscaux » et, généralement, ne suivent pas les bases fiscales de nombreux actifs. Certains ont préconisé une méthode de comptabilisation des impôts sur le résultat, celle des « impôts courants exigibles », au titre de laquelle les PME ne comptabiliseraient les impôts différés.
- BC122 Le Conseil n'a pas soutenu l'approche des « impôts courants exigibles » pour les raisons expliquées au paragraphe BC145. Cependant, tout en estimant que le principe de la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé est approprié pour les PME, le Conseil a conclu aussi que la mise en œuvre de ce principe pourrait être simplifiée pour les PME. La Section 29 *Impôt sur le résultat* de *l'IFRS pour les PME* utilise l'approche prévue par l'exposé-sondage du Conseil *Impôt sur le résultat* publié en mars 2009 qui propose un remplacement simplifié de l'IAS 12. La seule différence d'évaluation significative entre *l'IFRS pour les PME* et l'exposé-sondage *Impôt sur le résultat* réside dans les différents taux d'impôt appliqués aux revenus distribués et non distribués. *L'IFRS pour les PME* exige que les impôts exigibles et différés soient d'abord évalués au taux applicable aux bénéfices non distribués, puis ajustés sur les périodes suivantes si les bénéfices sont distribués. L'exposé-sondage *Impôt sur le résultat* mesurerait d'abord l'impôt exigible et l'impôt différé au taux susceptible d'être applicable aux bénéfices lorsqu'ils seront distribués.

Écarts de change sur des éléments monétaires

- BC123 L'IAS 21 exige que les écarts de change constatés sur un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant l'information financière dans un établissement à l'étranger soient comptabilisés en résultat net dans les états financiers individuels de l'entité présentant l'information financière ou dans les états financiers individuels de l'activité à l'étranger. Dans les états financiers qui incluent l'établissement à l'étranger et l'entité présentant l'information financière (par exemple, les états financiers consolidés lorsque l'établissement à l'étranger est une filiale), l'IAS 21 prévoit que ces écarts de change soient comptabilisés initialement en autres éléments du résultat global et reclassés de capitaux propres en résultat net lors de la sortie de l'investissement net. *L'IFRS pour les PME* établit une différence : un écart de change d'abord comptabilisé en autres éléments du résultat global n'est pas reclassé en résultat net à la sortie de l'investissement. Cette différence s'explique par le fait qu'en n'exigeant pas le reclassement il pèse moins de contraintes sur les PME, qui ne sont plus tenues de suivre les écarts de change après leur comptabilisation initiale.

Moins de juste valeur pour l'agriculture

- BC124 Certains préparateurs et auditeurs des états financiers de PME se livrant à des activités agricoles ont dit que le modèle de la « juste valeur par le biais du résultat net » est pesant pour les PME, en particulier lorsqu'il s'applique aux actifs biologiques des PME opérant sur des marchés inactifs ou dans des pays en voie de développement. Ils ont dit que la présomption figurant dans l'IAS 41 selon laquelle la juste valeur peut être estimée pour les actifs biologiques et le produit agricole n'est pas réaliste en ce qui concerne les actifs biologiques de certaines PME. Certains ont proposé que les PME soient autorisées à appliquer un modèle du « coût – amortissement – dépréciation » pour de tels actifs. Le Conseil n'a pas soutenu cette approche pour les raisons indiquées au paragraphe BC146. Toutefois, le Conseil a conclu, tant à cause des problèmes d'évaluation dans des marchés inactifs et des pays en voie de développement que pour des raisons de coût-avantage, que les PME devraient être tenues d'appliquer le modèle de la juste valeur par le biais du résultat net, uniquement lorsque la juste valeur est facile à déterminer sans coût ou effort excessif. Lorsque tel n'est pas le cas, le Conseil a conclu que les PME devraient suivre le modèle du « coût – amortissement – dépréciation ».

Avantages du personnel – évaluation de l'obligation au titre des prestations définies

- BC125 L'IAS 19 exige que l'obligation au titre des prestations définies soit toujours évaluée selon la méthode actuarielle des unités de crédit projetées. Pour des considérations de coût-avantage, *l'IFRS pour les PME* offre

des simplifications d'évaluation qui maintiennent les principes de base de l'IAS 19, mais réduisent la nécessité pour les PME d'engager des spécialistes externes. Par conséquent, le Conseil a décidé ce qui suit :

- (a) Si l'information basée sur les calculs des unités de crédit projetées de l'IAS 19 est déjà disponible ou peut être obtenue sans coût ni effort excessifs, les PME doivent utiliser cette méthode.
- (b) Si l'information basée sur la méthode des unités de crédit projetées n'est pas disponible et ne peut pas être obtenue sans coût ni effort excessifs, les PME doivent appliquer une approche basée sur l'IAS 19, mais sans tenir compte d'augmentation de salaire future, de services futurs ni de l'éventuelle mortalité pendant la durée de service d'un membre du personnel. Cette approche prend toujours en considération la longévité des membres du personnel après l'âge de leur retraite. L'obligation au titre de prestations définies qui en résulte reflète à la fois les avantages acquis et non acquis.
- (c) *L'IFRS pour les PME* précise qu'il ne serait pas nécessaire de procéder à des évaluations complètes tous les ans. Dans les périodes intermédiaires, les évaluations seraient reconduites et modulées globalement en fonction de l'évolution de la composition des effectifs et des salaires, mais sans modifier les hypothèses de rotation du personnel ni de mortalité.

Avantages du personnel – écarts actuariels des régimes à prestations définies

BC126 L'une des principales complexités de l'IAS 19 réside dans la comptabilisation des écarts actuariels. L'IAS 19 permet à une entité de choisir l'une des options suivantes :

- (a) comptabiliser intégralement les profits et pertes actuariels en résultat net lorsqu'ils surviennent ;
- (b) comptabiliser intégralement les profits et pertes actuariels en autres éléments du résultat global lorsqu'ils surviennent ;
- (c) amortir l'excédent des profits et pertes actuariels sur le montant le plus élevé entre :
 - (i) 10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à cette date (avant déduction des actifs du régime) et
 - (ii) 10 % de la juste valeur des actifs du régime à cette date
(avec les limites calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies) divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle des membres du personnel.
- (d) comptabiliser les profits et pertes actuariels en résultat net en appliquant toute méthode systématique qui aboutit à une comptabilisation plus rapide que (c) ci-dessus.

BC127 *L'IFRS pour les PME* n'autorise aucune des méthodes de comptabilisation différée ou d'amortissement décrites en (c) ou en (d). Elle exige, au contraire, la comptabilisation immédiate avec une option de présentation du montant soit en résultat net (méthode (a)) soit en autres éléments du résultat global (méthode (b)). Les méthodes (a) et (b) sont nettement plus simples que l'une ou l'autre des méthodes de comptabilisation différée ou d'amortissement. Les méthodes (c) et (d) imposent le suivi de données sur de nombreuses années et des calculs annuels. En outre, les utilisateurs d'états financiers ont généralement dit au Conseil qu'ils trouvent que la comptabilisation immédiate (méthodes (a) et (b)) fournit l'information la plus compréhensible et la plus utile.

Avantages du personnel – coût des services passés non acquis au titre des régimes à prestations définies

BC128 Le coût des services passés du personnel relatif aux périodes antérieures survient lors du lancement d'un nouveau régime à prestations définies ou du changement d'un régime existant. L'IAS 19 exige que le coût des services passés soit différé et amorti en tant que charge (ou, dans le cas de réductions des avantages, en tant que revenus) selon la méthode linéaire sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à l'acquisition des droits. Dans la mesure où les prestations sont acquises immédiatement au lancement ou au changement d'un régime, le coût des services passés est immédiatement comptabilisé en résultat net. *L'IFRS pour les PME* exige la comptabilisation immédiate de tous les coûts des services passés (y compris ceux relatifs aux avantages non acquis), sans possibilité de différer leur comptabilisation. Le Conseil est convaincu que la méthode prévue par *L'IFRS pour les PME* est plus simple, car elle n'exige aucun suivi des données sur plusieurs années ni aucun calcul annuel. Un modèle de comptabilisation différée relègue des informations importantes à propos de l'état de financement des régimes postérieurs à la retraite dans les notes aux états financiers. Par ailleurs, la comptabilisation différée traite les changements survenus dans les actifs et les passifs de pension d'une entité différemment des changements survenus dans les autres actifs et passifs de l'entité.

Paielement fondé sur des actions

- BC129 L'exposé-sondage avait proposé que les PME appliquent l'IFRS 2 pour évaluer les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres et que l'entité fournisse les informations exigées par l'IFRS 2. Le raisonnement du Conseil était que l'IFRS 2 offrait déjà une simplification pour les PME, car si une entité n'est pas en mesure d'estimer de manière fiable la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués à la date d'évaluation, cette entité est autorisée à évaluer les instruments de capitaux propres à leur valeur intrinsèque. La plupart des personnes ayant répondu à l'exposé-sondage ont affirmé que la méthode de la valeur intrinsèque ne représentait pas une simplification, car elle exige de connaître la juste valeur des actions sous-jacentes lorsque l'option sur action (ou les autres paiements fondés sur des actions) est attribuée et à chaque date de clôture ultérieure. Le groupe de travail partageait cet avis à propos de l'IFRS 2.
- BC130 Le Conseil a tenu compte des avis de ces personnes et du groupe de travail avant de conclure que de nouvelles simplifications s'imposaient pour des considérations de coût-avantage. Par principe, le Conseil a conclu que les PME devaient toujours comptabiliser en charge les paiements fondés sur des actions et réglés en instruments de capitaux propres et que les charges devaient être évaluées sur la base des prix de marché observables, lorsqu'ils sont disponibles. Si aucun prix de marché observable n'est disponible, les PME doivent évaluer les charges selon la meilleure estimation des administrateurs de la juste valeur du paiement fondé sur des actions et réglé en instruments de capitaux propres. Le Conseil a également décidé qu'il était inapproprié de fournir les seules informations sans comptabilisation des charges correspondantes.
- BC131 Le Conseil a également décidé que pour les PME, dans le cas des transactions dont le paiement est fondé sur des actions laissant le choix à l'entité ou à la contrepartie d'un règlement en trésorerie ou en instruments de capitaux propres, l'entité devait comptabiliser la transaction en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions et réglé en trésorerie hormis l'une ou l'autre des exceptions suivantes :
- (a) l'entité a pour pratique constante de régler par l'émission d'instruments de capitaux propres dans le cadre d'accords similaires ou
 - (b) l'option de régler en trésorerie n'a aucune substance commerciale.
- Dans les circonstances (a) et (b), la transaction est comptabilisée comme étant réglée en instruments de capitaux propres.

Transition à l'IFRS pour les PME

- BC132 L'IFRS 1 exige que les premiers états financiers d'une entité préparés en application des IFRS incluent au moins une année d'informations comparatives selon les IFRS. Des préparateurs et auditeurs d'états financiers de PME ont expliqué au Conseil qu'une disposition imposant la préparation de données d'une période antérieure retraitées dans tous les cas serait pesante pour les PME qui adoptent l'*IFRS pour les PME* pour la première fois. Ainsi, l'*IFRS pour les PME* comprend une exemption pour « impossibilité ». De même, il prévoit une exemption pour impossibilité en ce qui concerne certaines dispositions en vue du retraitement de l'état de la situation financière d'ouverture.

Immeubles de placement

- BC133 L'IAS 40 permet de choisir entre la méthode comptable de la juste valeur par le biais du résultat net et le modèle coût-amortissements-dépréciation (avec quelques exceptions). Une entité respectant le modèle coût-amortissements-dépréciation est tenue de fournir des informations supplémentaires sur la juste valeur de son immeuble de placement. L'*IFRS pour les PME* ne laisse aucun choix de méthode comptable, mais la comptabilisation de l'immeuble de placement dépend des circonstances. Si une entité connaît ou est en mesure d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement sans coût ni effort excessifs, elle doit appliquer le modèle de la juste valeur par le biais du résultat net à cet immeuble de placement. Elle doit utiliser le modèle coût-amortissements-dépréciation pour les autres immeubles de placement. Contrairement à l'IAS 40, l'*IFRS pour les PME* n'exige de fournir aucune information sur la juste valeur des immeubles de placement évaluée sur la base de son coût.

Subventions publiques

- BC134 L'*IFRS pour les PME* impose d'appliquer une seule méthode simplifiée de comptabilisation à toutes les subventions publiques. Toutes les subventions sont comptabilisées en produits lorsque les conditions de performance sont satisfaites ou plus tôt si elles n'existent pas. Une entité doit évaluer toutes les subventions à la

juste valeur de l'actif reçu ou à recevoir. L'IAS 20 permet un éventail d'autres méthodes non autorisées par l'IFRS pour les PME.

Dérogation au mode linéaire pour les preneurs dans le cadre de contrat de location simple lorsque les paiements compensent l'inflation pour le bailleur

- BC135 L'IFRS pour les PME n'exige pas d'un preneur qu'il comptabilise les paiements au titre de la location simple selon la méthode linéaire si les paiements au bailleur sont structurés en vue d'augmenter au rythme de l'inflation générale attendue (sur la base des indices ou des statistiques) afin de le compenser de l'augmentation du coût liée à l'inflation attendue. Cette exception à la méthode linéaire ne figure pas dans l'IAS 17 *Contrats de location*.

Aucun examen annuel de la durée d'utilité, de la valeur résiduelle ni du mode d'amortissement

- BC136 L'IFRS pour les PME n'impose pas d'examen annuel de la durée d'utilité, de la valeur résiduelle et de la dépréciation ou de la méthode d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles. Elle impose en revanche un examen seulement lorsqu'il existe une indication de changement significatif depuis la dernière date de clôture. L'IAS 16 et l'IAS 38 imposent des examens à la fin de chaque exercice, au minimum.

Simplifications examinées, mais non adoptées

- BC137 En élaborant l'IFRS pour les PME, le Conseil a envisagé des simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation qu'il a décidé de ne pas adopter. Certaines de ces simplifications potentielles ont été identifiées dans les normes comptables nationales existantes pour les PME. Certaines propositions émanaient des parties prenantes du Conseil et figuraient dans leurs réponses au document de réflexion daté de 2004 ou dans le questionnaire relatif à la comptabilisation et à l'évaluation daté de 2005. Ces propositions et les motifs de refus du Conseil sont décrits aux paragraphes BC138 à BC150.

Ne pas exiger de tableau des flux de trésorerie

- BC138 Certains ont suggéré que le Conseil ne devrait pas imposer aux PME de préparer un tableau des flux de trésorerie. Certains de ceux qui étaient de cet avis estimaient que la préparation d'un tableau des flux de trésorerie est pesante. Certains ont fait valoir que les utilisateurs d'états financiers des PME ne trouvent pas utile le tableau des flux de trésorerie.
- BC139 Le Conseil a noté que si un état comparatif de la situation financière (indiquant les montants pour le début et la fin de la période de présentation de l'information financière) et un compte de résultat sont disponibles, la préparation d'un tableau des flux de trésorerie n'est pas une tâche difficile, longue ou coûteuse. Les Cadres comptables de la plupart des juridictions imposent que de vastes groupes d'entités, y compris les PME, préparent un tableau des flux de trésorerie. De plus, la grande majorité des utilisateurs d'états financiers de PME qui ont communiqué avec le Conseil, y compris notamment des prêteurs et des créanciers à court terme, ont indiqué que le tableau des flux de trésorerie leur est très utile.

Traiter tous les contrats de location comme des contrats de location simple

- BC140 Selon l'IAS 17, les droits et obligations d'un preneur selon un contrat de location ne sont pas comptabilisés dans l'état de la situation financière si le contrat de location est classé comme contrat de location simple. Bien que les preneurs obtiennent des droits et contractent des obligations en vertu de tous les contrats de location, les contrats de location-financement créent des obligations substantiellement équivalentes à celles qui sont générées lorsqu'un actif est acheté à crédit. L'information sur de tels actifs et obligations est importante pour les décisions d'accorder des prêts et d'autres crédits. Le traitement de tous les contrats de location comme des contrats de location simple supprimerait des informations utiles de l'état de la situation financière.

Traiter tous les régimes d'avantages du personnel comme des régimes à cotisations définies

- BC141 Comme pour les contrats de location, les utilisateurs d'états financiers sont concernés par les « obligations hors bilan ». De nombreuses juridictions imposent légalement aux PME de fournir des avantages qui sont l'équivalent d'un régime de retraite à prestations définies, par exemple, des avantages d'ancienneté. Les utilisateurs d'états financiers de PME disent de façon constante que l'information sur le statut de financement de ces obligations leur est utile et est importante pour eux.

Méthode à l'achèvement pour les contrats de construction

- BC142 La méthode à l'achèvement peut produire un résultat comptable trompeur pour un entrepreneur en bâtiment lorsque les premières années ne présentent aucun bénéfice, puis sont suivies de la comptabilisation intégrale du bénéfice lors de l'achèvement de la construction. De nombreux entrepreneurs en bâtiment sont des PME. La fluctuation entre les années de gros profits et les années de grosses pertes peut être amplifiée pour les PME, car elles ont tendance à avoir moins de contrats que les grandes entités. Des utilisateurs d'états financiers ont dit au Conseil que, pour un entrepreneur, la méthode du pourcentage d'avancement fournit une information qu'ils trouvent plus utile que la méthode à l'achèvement.

Moins de provisions

- BC143 Les provisions sont des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. En dépit des incertitudes, ce sont des obligations qui ont satisfait aux critères de comptabilisation d'un passif. Les utilisateurs d'états financiers des PME disent de manière constante qu'ils veulent que ces obligations soient comptabilisées dans l'état de la situation financière, après explication des incertitudes quant à l'évaluation.

Non-comptabilisation du paiement fondé sur des actions

- BC144 La non-comptabilisation n'est pas cohérente avec les définitions des éléments des états financiers, notamment une charge. De plus, les utilisateurs d'états financiers sont en général d'avis que les paiements fondés sur des actions attribués aux membres du personnel doivent être comptabilisés comme des charges de rémunération, car (a) ils sont prévus comme une rémunération, (b) ils impliquent de donner quelque chose de valeur en échange de services, et (c) la consommation des services du personnel reçus est une charge. Bien que la Section 26 exige de comptabiliser les charges, elle offre également de simplifier l'évaluation, par comparaison avec l'IFRS 2.

Non-comptabilisation des impôts différés

- BC145 Certaines personnes sont favorables à la « méthode comptable de l'impôt exigible » pour ce qui concerne la comptabilisation de l'impôt sur le résultat. Cette méthode prévoit que seuls les impôts sur le résultat payables ou remboursables sont comptabilisés. Les impôts différés ne sont pas comptabilisés. De nombreux utilisateurs des états financiers de PME ne sont pas d'accord avec la méthode de l'impôt exigible. Ils font remarquer que les impôts différés sont des passifs (ou parfois des actifs) pouvant entraîner des sorties (entrées) importantes de trésorerie dans un avenir proche et, qui devraient donc être comptabilisés. Même les utilisateurs d'états financiers qui ne sont pas d'accord sur le fait que les passifs d'impôt différé ou que les actifs d'impôt différé devraient être comptabilisés, en général veulent que les valeurs, les causes et d'autres informations soient fournies dans les notes. Les informations dans les notes impliqueraient pour les PME le même effort de suivi et de calcul que le ferait la comptabilisation, mais seraient incompatibles avec les principes de comptabilisation des actifs et passifs énoncés dans le *Cadre*. Le Conseil a conclu que s'écarter fondamentalement des principes de comptabilisation de l'IAS 12 tout en exigeant la fourniture d'informations que les utilisateurs d'états financiers des PME trouvent utiles n'est pas justifié sur la base du rapport coût-avantage. En outre, le Conseil estime que les impôts différés répondent aux dispositions de comptabilisation en actifs et passifs et peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable.

Modèle du coût pour toute l'agriculture

- BC146 Non seulement la juste valeur est considérée comme une mesure plus pertinente de cette activité, les prix cités sont souvent facilement disponibles, les marchés sont actifs et l'évaluation du coût est en fait plus pesante et arbitraire en raison des nombreuses affectations exigées. De plus, les dirigeants de la plupart des PME qui exercent des activités agricoles disent qu'ils gèrent en se fondant sur les cours ou autres mesures de la valeur

courante plutôt que sur les coûts historiques. Les utilisateurs mettent aussi en question la signification de l'affectation des coûts dans cette activité.

Absence d'états financiers consolidés

BC147 Dans de nombreux pays, les PME sont organisées en deux ou plusieurs entités juridiques pour des raisons fiscales ou autres raisons légales, même si elles fonctionnent comme une seule entité économique. Les investisseurs, les prêteurs et autres utilisateurs des états financiers des PME disent qu'ils trouvent l'information sur la situation financière, le résultat opérationnel et les flux de trésorerie de l'entité économique, utiles pour leurs décisions. Ils disent qu'ils ne peuvent pas utiliser les états financiers distincts des entités juridiques parce que ces entités concluent souvent des transactions les unes avec les autres qui ne sont pas nécessairement structurées, ou dont le prix n'est pas établi selon des conditions de concurrence normale. Dans de telles circonstances, les montants présentés dans les états distincts reflètent des transactions internes (par exemple, ventes entre les entités juridiques) qui ne sont pas des transactions de l'entité économique avec d'autres entités économiques. De même, les entités sont souvent gérées conjointement et les prêts sont couverts par des nantissements croisés. D'après le Conseil, les états consolidés sont essentiels pour les utilisateurs lorsque deux entités opèrent en tant qu'entité économique unique.

Comptabilisation de tous les éléments de produits et de charges en résultat net

BC148 L'*IFRS pour les PME* exige des PME qu'elles comptabilisent les éléments de produits ou de charges en autres éléments du résultat global, plutôt qu'en résultat net, dans trois situations :

- (a) le paragraphe 12.23 exige des PME qu'elles comptabilisent les écarts de la juste valeur de certains instruments de couverture en autres éléments du résultat global ;
- (b) le paragraphe 28.24 laisse aux PME le choix de comptabiliser les écarts actuariels soit en résultat net, soit en autres éléments du résultat global ;
- (c) le paragraphe 30.13 exige que, dans les états financiers consolidés, les PME comptabilisent, directement en autres éléments du résultat global, un écart de change (plus-value ou moins-value) généré sur un élément monétaire qui fait partie de l'investissement net de l'entité présentant l'information financière dans un établissement à l'étranger (filiale, entreprise associée ou coentreprise).

BC149 En élaborant l'*IFRS pour les PME*, le Conseil a examiné s'il doit imposer aux PME de comptabiliser les plus-values ou les moins-values de change et les écarts actuariels uniquement en résultat net, plutôt que dans les autres éléments du résultat global. Du fait que l'*IFRS pour les PME* exige que les PME présentent un état du résultat global, le Conseil a conclu de ne pas exiger la présentation de ces plus-values et moins-values et de ces écarts en résultat net.

BC150 Ayant commencé un projet détaillé sur les instruments financiers dans le cadre de son plan de convergence avec le Financial Accounting Standards Board des États-Unis, le Conseil n'a pas envisagé, pour le moment, d'imposer aux PME de comptabiliser les variations de la juste valeur de tous les instruments de couverture en résultat net.

Questions traitées dans l'*IFRS pour les PME* qui ne sont pas traitées dans les IFRS complètes

BC151 L'*IFRS pour les PME* couvre plusieurs sujets qui, selon l'avis du Conseil, concernent les PME, mais ne sont pas traités dans les IFRS complètes :

- (a) états financiers combinés (paragraphe 9.28 à 9.30) ;
- (b) émission d'actions ou autres instruments de capitaux propres (paragraphe 22.7 à 22.10) ;
- (c) vente d'options, de droits et de bons de souscription (paragraphe 22.11) ;
- (d) incorporation de réserves ou émissions d'actions gratuites et fractionnements d'actions (paragraphe 22.12).

Retour facultatif aux IFRS complètes par une entité appliquant l'IFRS pour les PME

- BC152 Le Conseil a considéré si une entité appliquant l'IFRS pour les PME devrait être autorisée à choisir d'appliquer un principe de comptabilisation ou d'évaluation autorisé dans une IFRS qui diffère du principe imposé par la section afférente de l'IFRS pour les PME.
- BC153 Certains ont proposé que l'IFRS pour les PME, contienne en effet des « simplifications facultatives des IFRS ». À l'intérieur de ce groupe, il y avait deux écoles de pensée :
- (a) Une école permettrait aux PME de revenir aux IFRS complètes, principe par principe, tout en continuant par ailleurs à appliquer l'IFRS pour les PME.
 - (b) La deuxième école permettrait de revenir aux IFRS complètes de manière globale, mais pas principe par principe au sein d'une IFRS, tout en continuant par ailleurs à appliquer l'IFRS pour les PME. Ceux qui sont de cet avis estiment que les principes de comptabilisation et d'évaluation d'une IFRS complète sont si étroitement liés qu'ils devraient être considérés comme un ensemble intégré.
- BC154 L'avis alternatif est qu'une entité devrait être tenue de choisir uniquement soit le jeu complet des IFRS complètes, soit l'IFRS pour les PME intégrale. Le Conseil partage cet avis (à la seule exception du choix de l'application de l'IAS 39 pour les raisons exposées au paragraphe BC106). Permettre aux PME de revenir à titre facultatif aux IFRS complètes, soit principe par principe, soit norme par norme, tout en continuant à suivre l'IFRS pour les PME pour d'autres transactions et circonstances, résulterait en une non-comparabilité importante. Il n'est pas souhaitable que les PME aient une gamme quasi infinie de combinaisons de méthodes comptables à partir desquelles effectuer un choix.

Simplifications concernant la présentation

- BC155 Sur la base des besoins des utilisateurs des états financiers des PME et des coûts incombant aux petites entités, le Conseil a conclu que l'IFRS pour les PME devrait refléter les simplifications suivantes de la présentation de l'état de la situation financière :
- (a) Il ne devrait pas être exigé d'une entité qu'elle présente un état de la situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique une méthode comptable de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétrospectif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers. L'IAS 1 exigerait une telle présentation.
 - (b) Tous les actifs et les passifs d'impôt différés devraient être classés en tant qu'actifs ou passifs non courants. L'exposé-sondage du Conseil *Impôt sur le résultat* propose que l'impôt différé et les passifs soient classés en tant que courants ou non courants selon la classification des actifs ou passifs hors impôt correspondants dans l'état de la situation financière.
 - (c) Une entité est autorisée à présenter un unique compte de résultat et des résultats non distribués au lieu de l'état du résultat global et de l'état des variations des capitaux propres séparés si les seules variations de ses capitaux propres pendant la période de présentation des états financiers découlent du résultat, du paiement de dividendes, des corrections d'erreurs au titre d'une période précédente et de changements de méthode comptable. Les IFRS complètes n'offrent pas ce choix.

Simplifications concernant les informations à fournir

- BC156 Les dispositions en matière d'information à fournir dans l'IFRS pour les PME sont substantiellement réduites lorsqu'on les compare aux dispositions relatives à l'information à fournir dans les IFRS complètes. Les raisons des réductions sont de quatre types principaux :
- (a) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses, car elles se rapportent aux sujets couverts dans les IFRS qui sont omis de l'IFRS pour les PME (voir le paragraphe BC88).
 - (b) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses, car elles se rapportent aux principes de comptabilisation et d'évaluation figurant dans les IFRS complètes qui ont été remplacés par les simplifications proposées dans le projet d'IFRS (voir les paragraphes BC98 à BC136).
 - (c) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses, car elles se rapportent à des options offertes par les IFRS complètes que ne reprend pas l'IFRS pour les PME (voir les paragraphes BC84 à BC86).
 - (d) Certaines informations à fournir ne sont pas incluses sur la base des besoins des utilisateurs ou de considérations coût-avantage (voir les paragraphes BC44 à BC47, BC157 et BC158).

- BC157 L'évaluation de l'information à fournir sur la base des besoins des utilisateurs n'est pas facile, car les utilisateurs d'états financiers ont tendance à préférer plutôt plus que moins d'informations. Le Conseil a été guidé par les grands principes suivants :
- (a) Les utilisateurs des états financiers des PME s'intéressent particulièrement à l'information sur les flux de trésorerie à court terme et sur les obligations, engagements ou éventualités qu'ils soient ou non comptabilisés en tant que passifs. L'information à fournir dans les IFRS complètes qui donne ce genre de renseignements, est nécessaire aussi pour les PME.
 - (b) Les utilisateurs des états financiers des PME s'intéressent particulièrement à l'information sur la liquidité et la solvabilité. L'information à fournir dans les IFRS complètes qui donne ce genre de renseignements, est nécessaire aussi pour les PME.
 - (c) L'information sur les incertitudes d'évaluation est importante pour les PME.
 - (d) L'information sur les choix de méthodes comptables d'une entité est importante pour les PME.
 - (e) La désagrégation des montants présentés dans les états financiers des PME est importante pour la compréhension de ces états.
 - (f) Certaines informations à fournir dans les IFRS complètes sont plus pertinentes pour les décisions d'investissements dans les marchés organisés de capitaux que pour les transactions et autres événements et conditions rencontrés par les PME types.
- BC158 Le Conseil s'est également fié aux recommandations du groupe de travail qui a conduit une analyse exhaustive des propositions d'informations à fournir dans l'exposé-sondage et aux commentaires apportés à ces propositions en réponse à l'exposé-sondage. Le groupe de travail a adressé l'intégralité de ses recommandations au Conseil en juillet 2008. En outre, le personnel technique du Comité de normalisation comptable allemand a rencontré les représentants de six banques allemandes prêtant de manière importante à de petites entités privées et a fourni à l'IASB un rapport exhaustif quant aux besoins en matière d'informations à fournir du point de vue de la banque prêteuse.

Pourquoi un volume distinct plutôt que l'ajout de sections dans chaque IFRS ?

- BC159 Le Conseil a apprécié les avantages des deux approches – la publication de *l'IFRS pour les PME* dans un volume distinct et la publication d'une section distincte pour chaque IFRS individuelle (y compris les Interprétations). Les principaux avantages du volume distinct sont :
- (a) la facilité d'usage pour ceux qui cherchent à appliquer *l'IFRS pour les PME*. Si *l'IFRS pour les PME* traite de transactions, d'événements et de conditions rencontrés en règle générale par les PME, une grande partie du matériel dans les IFRS complètes ne s'appliquerait pas normalement aux PME.
 - (b) *l'IFRS pour les PME* peut être rédigée en un langage simplifié sans les détails nécessaires dans les IFRS complètes.
- BC160 Les avantages d'inclure les dispositions relatives aux PME en tant que section distincte de chaque IFRS (y compris les Interprétations) comprennent :
- (a) les modifications ou les exemptions sont mises en lumière.
 - (b) dans la mesure où les PME peuvent choisir de se tourner vers les IFRS complètes, inscrire en un seul endroit tant les dispositions relatives aux PME que les Normes complètes est plus commode pour l'utilisateur.
 - (c) cela réduirait la probabilité que, en rédigeant *l'IFRS pour les PME*, une différence non intentionnelle soit générée entre une IFRS et les dispositions correspondantes dans *l'IFRS pour les PME*.
- BC161 Les personnes ayant répondu au document de réflexion ont en général privilégié l'approche du volume distinct. Tout bien considéré, le Conseil a été d'accord pour les raisons mentionnées au paragraphe BC159.

Raisons d'une organisation par sujets

- BC162 Le Conseil a estimé bien fondées tant l'organisation séquentielle des dispositions relatives aux PME, similaire à celle des IFRS complètes que l'organisation par sujets. L'utilisation de la même organisation et du même système de numérotation que les IFRS complètes permettrait à un utilisateur de se reporter aux IFRS complètes pour obtenir d'autres commentaires sur une question comptable. L'organisation par sujets, d'autre part, ferait de *l'IFRS pour les PME* une sorte de manuel de référence, ce qui est probablement la façon dont les personnes

l'utiliseront, et elle serait ainsi plus commode pour l'utilisateur. L'indexation pourrait minimiser les avantages de l'une de ces approches par rapport à l'autre. La mise à disposition de l'*IFRS pour les PME* sous forme électronique pourrait aussi réduire les avantages de l'une de ces approches par rapport à l'autre. La plupart des personnes ayant répondu au document de réflexion et à l'exposé-sondage ont préféré l'organisation par sujets. Tout bien considéré, le Conseil a estimé convaincants les avantages d'un manuel de référence organisé par sujets.

Plan du Conseil pour le maintien (la mise à jour) de l'*IFRS pour les PME*

- BC163 Dans le document de réflexion, le Conseil a pris la décision provisoire que, « une fois le jeu initial d'*IFRS pour les PME* en place, en parallèle à chaque exposé-sondage d'une IFRS et à chaque projet d'Interprétation, et très probablement dans le cadre de ces documents, le Conseil proposera les dispositions correspondantes pour les PME. Les dates d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions ou des dispositions révisées pour les PME seraient probablement les mêmes que la date d'entrée en vigueur des IFRS nouvelles ou révisées (y compris les Interprétations) ». En général, les personnes ayant répondu au document de réflexion n'ont pas été d'accord avec cette approche. Ils ont expliqué leur désaccord par le fait que les PME n'ont pas de ressources comptables internes ni la capacité d'utiliser les services de conseillers comptables sur une base continue, l'*IFRS pour les PME* devrait être mise à jour uniquement de manière périodique, peut-être seulement une fois tous les deux ou trois ans. Ils ont noté également que chaque IFRS ou Interprétation nouvelle ou chaque amendement apporté à une IFRS ou aux Interprétations affectera l'*IFRS pour les PME*. Sur la base des besoins des utilisateurs ou de considérations de coût-avantage, certaines de ces modifications ne seront peut-être pertinentes que pour les IFRS complètes. En outre, il se peut que certains changements apportés à l'*IFRS pour les PME* soient appropriés même si les IFRS complètes ne sont pas modifiées.
- BC164 Les principaux avantages d'envisager des modifications à l'*IFRS pour les PME*, coïncidant avec la proposition de chaque nouvelle IFRS ou de chaque amendement à une IFRS existante, sont la cohérence de l'examen tant par le Conseil que par les personnes ayant répondu, évitant un délai entre le moment où les modifications affectent les IFRS complètes et le moment où des changements similaires affectent l'*IFRS pour les PME*, et évitant des normes potentiellement différentes dans les IFRS complètes et dans l'*IFRS pour les PME*.
- BC165 Tout bien considéré, le Conseil a estimé que les arguments énoncés au paragraphe BC163 pour la mise à jour périodique, plutôt que contemporaine de l'*IFRS pour les PME*, sont en règle générale convaincants. Par conséquent, le Conseil a décidé ce qui suit :
- (a) Entreprendre une analyse approfondie de l'expérience des PME quant à l'application de l'*IFRS pour les PME* lorsque les états financiers selon l'IFRS auront été publiés pendant deux années par un vaste éventail d'entités et, sur la base de cette analyse, proposer des amendements répondant aux questions de mise en œuvre. À ce stade, le Conseil prendra également en considération les nouvelles IFRS et les IFRS amendées adoptées depuis l'émission de l'*IFRS pour les PME*.
 - (b) Après cette analyse d'application initiale, le Conseil proposera des amendements à l'*IFRS pour les PME* en publiant un exposé-sondage d'ordre général environ tous les trois ans.

Les paragraphes P16 à P18 de la Préface de l'*IFRS pour les PME* expliquent le plan du Conseil pour la mise à jour de l'*IFRS pour les PME*.

Avis défavorable sur la *Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités*

Avis défavorable de James J. Leisenring

- DO1 M. Leisenring émet un avis défavorable à la publication de l'IFRS, car il est convaincu que l'*IFRS pour les PME* n'est ni nécessaire, ni souhaitable.
- DO2 Elle n'est pas nécessaire, car la grande majorité des décisions en matière de méthodes comptables d'une PME sont simples et ne nécessiteront pas de nombreuses références croisées aux IFRS, et, dans les cas où ces références croisées seront exigées, elles ne seront pas pesantes.
- DO3 Elle n'est pas souhaitable, car l'IFRS produirait une information non comparable. Les PME ne seront pas comparables entre elles et ne le seront pas avec des entités ayant une responsabilité publique. Ce résultat n'est pas en cohérence avec le *Cadre* de l'IASB et avec les Concepts et principes généraux de l'IFRS.
- DO4 La non-comparabilité sera inévitable, car l'IFRS permettrait aux PME, en application du paragraphe 10.5, de ne pas tenir compte des dispositions d'autres IFRS, même lorsque la question comptable spécifique est traitée dans ces IFRS. Si une entité est satisfaite du résultat de son application du paragraphe 10.5(a) et (b), il ne sera jamais nécessaire de se référer aux IFRS complètes. Ainsi, des transactions identiques peuvent être comptabilisées de façon différente par diverses PME et différemment des entités à responsabilité publique. Si le Conseil estime nécessaire d'élaborer des matériels pédagogiques pour aider les PME à appliquer les normes IFRS, cela serait approprié sans aucun doute. Toutefois, M. Leisenring estime que dans toutes les situations, les IFRS devraient en fin de compte être la source de commentaires comptables pour toutes les entités.
- DO5 M. Leisenring n'estime pas que le Conseil a démontré la nécessité d'apporter des modifications aux dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation figurant dans les IFRS à appliquer par les PME sur la base de l'analyse coût-avantage ou en se fondant sur les besoins des utilisateurs. Par conséquent, il n'établirait aucune différence avec les dispositions de comptabilisation et d'évaluation des IFRS complètes. Ou bien, il préférerait modifier plus amplement les dispositions relatives à l'information à fournir pour répondre aux besoins spéciaux des utilisateurs. Cette modification pourrait créer de nouvelles informations à fournir, comme celles à propos de la dépendance économique et du contrôle commun.
- DO6 M. Leisenring estime aussi que l'IFRS n'est pas cohérent avec les Statuts de l'International Accounting Standards Committee Foundation et avec la *Préface aux Normes internationales d'information financière*. Ces documents énoncent un objectif d'un seul jeu de normes comptables tenant compte des besoins spéciaux des petites et moyennes entités et des économies émergentes. M. Leisenring accepte cet objectif, mais n'estime pas qu'il implique des jeux distincts de normes à l'intention d'entités se trouvant dans des situations diverses, comme indiqué au paragraphe BC42. La conclusion de ce paragraphe suggère que de nombreux jeux de normes comptables seraient appropriés en fonction des différentes situations.