

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

Comparaison entre les NCECF et les IFRS

Devises

La présente publication porte sur les principales différences entre les Normes internationales d'information financière (IFRS) et les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) en ce qui a trait aux devises, notamment :

- la détermination de la monnaie fonctionnelle;
- la conversion des opérations en devises;
- la conversion des états financiers d'établissements étrangers (appelés « établissements à l'étranger » dans les IFRS);
- l'utilisation d'une monnaie de présentation.

Références

NCECF	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> • Chapitre 1651 - <i>Conversion des devises</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • IAS 21 - <i>Effets des variations des cours des monnaies étrangères</i> • IFRIC 22 - <i>Transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée</i>

Résumé des principales différences

Malgré certaines ressemblances, les IFRS et les NCECF ne traitent pas la conversion des devises de la même façon. En voici quelques exemples :

- Les IFRS fournissent des directives précises pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité produisant des états financiers, alors que les NCECF ne donnent aucune indication à ce sujet.
- Selon les NCECF, les établissements étrangers peuvent être intégrés ou autonomes. Selon les IFRS, les établissements à l'étranger ne sont pas classés en catégories.
- Les NCECF et les IFRS ne traitent pas la conversion des établissements étrangers de la même façon.
- Les IFRS indiquent comment convertir les états financiers d'une entité pour passer de la monnaie fonctionnelle à une monnaie de présentation. Les NCECF ne donnent aucune directive en ce sens.



Échelle des différences entre les NCECF et les IFRS



Champ d'application

Le chapitre 1651, *Conversion des devises* et l'IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* sont des normes similaires en ce sens qu'elles expliquent toutes deux comment convertir des opérations en devises et des états financiers d'établissements étrangers. Les champs d'application de ces normes présentent toutefois certaines différences significatives.

NCECF	IFRS
<p>Le chapitre 1651 fournit des directives pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> la conversion des opérations d'une entité publiante libellées dans une monnaie étrangère; la conversion des états financiers d'un établissement étranger qu'une entité publiante incorpore dans ses propres états financiers. <p>Les NCECF ne donnent aucune directive sur la conversion des résultats et de la situation financière d'une entité publiante en une monnaie de présentation.</p>	<p>L'IAS 21 fournit des directives pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> la comptabilisation des transactions et des soldes en monnaie étrangère, à l'exception des transactions sur dérivés et des soldes qui entrent dans le champ d'application de l'IFRS 9, <i>Instruments financiers</i> (la comptabilisation de ces instruments est abordée dans notre publication sur les instruments financiers de la série <i>Comparaison entre les NCECF et les IFRS</i>); la conversion des résultats et de la situation financière des établissements à l'étranger inclus dans les états financiers de l'entité par consolidation ou par mise en équivalence; la conversion des résultats et de la situation financière de l'entité dans une monnaie de présentation.

Détermination de la monnaie fonctionnelle

Pour permettre la conversion des opérations en devises ou des établissements étrangers, les NCECF et les IFRS exigent la détermination de la base d'évaluation ou de l'unité de mesure. (Les IFRS parlent de « monnaie fonctionnelle ».) Cependant, les méthodes d'évaluation en cause sont très différentes.

NCECF	IFRS
<p>Lorsqu'une entité publiante prépare des états financiers, elle doit déterminer la base d'évaluation ou l'unité de mesure relative à ses établissements étrangers.</p> <p>Cependant, l'entité publiante n'est pas expressément tenue de déterminer la base d'évaluation ou l'unité de mesure relative à ses propres résultats ou à sa propre situation financière.</p>	<p>Selon l'une des exigences fondamentales des IFRS, chaque entité individuelle incluse dans l'entité présentant l'information financière, y compris la société mère, doit déterminer sa propre monnaie fonctionnelle et mesurer ses résultats et sa situation financière dans cette monnaie.</p> <p>Cette exigence expresse s'applique à chaque entité, qu'il s'agisse d'une entité autonome, d'une entité ayant des établissements à l'étranger (telle qu'une société mère) ou de l'établissement à l'étranger lui-même (tel qu'une filiale ou une succursale).</p>
<p>Les NCECF parlent d'unité de mesure ou de base d'évaluation dans le contexte de la conversion des actifs, des passifs, des produits et des charges.</p>	<p>La monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités.</p> <p>La monnaie fonctionnelle d'une entité reflète les transactions, événements et conditions sous-jacents pertinents pour celle-ci.</p>
<p>Un établissement étranger est une filiale, une division, une succursale, un partenariat ou une entité similaire</p>	<p>Un établissement à l'étranger est une entité qui est une filiale, une entreprise associée, un partenariat ou une</p>

qui exerce et/ou comptabilise ses activités économiques dans une monnaie autre que celle de l'entité publiante. Selon les NCECF, les établissements étrangers se répartissent en deux catégories : intégrés et autonomes. La méthode de conversion des établissements étrangers est déterminée en fonction de cette catégorie :

- Dans le cas d'un établissement étranger intégré, l'interdépendance avec l'entité publiante (p. ex. la société mère) en matière de gestion financière ou d'exploitation est telle que l'exposition aux variations du cours du change est similaire à ce qu'elle serait si les opérations et activités de l'établissement étranger étaient effectuées par l'entité publiante elle-même. L'unité de mesure d'un établissement étranger intégré est la même que la monnaie de l'entité publiante.
- Dans le cas d'un établissement étranger autonome, l'indépendance par rapport à l'entité publiante en matière de gestion financière et d'exploitation est telle que l'exposition aux variations du cours du change est limitée à l'investissement net de l'entité publiante dans l'établissement étranger. L'unité de mesure d'un établissement étranger autonome n'est pas la même que celle de l'entité publiante. Par conséquent, les états financiers de l'établissement étranger doivent être convertis dans la monnaie de présentation, en l'occurrence l'unité de mesure de l'entité publiante.

Pour classer un établissement étranger comme étant intégré ou autonome, il faut exercer un jugement professionnel pour évaluer l'exposition de l'entité publiante aux variations du cours du change, et ce, en tenant compte des faits et circonstances économiques propres à l'établissement étranger. Voici quelques questions à se poser :

- Les flux de trésorerie de l'entité publiante sont-ils indépendants des activités courantes de l'établissement étranger ou directement touchés par ces activités?
- Les prix de vente de l'établissement étranger sont-ils déterminés par les tendances à l'échelle locale ou à l'échelle mondiale?
- Le marché des ventes de l'établissement étranger est-il principalement situé à l'extérieur ou à l'intérieur du pays de l'entité publiante?
- Pour les biens ou services produits par l'établissement étranger, les coûts de main-d'œuvre, de matières premières et les autres coûts sont-ils engagés dans le pays de l'entité publiante ou non?
- Le financement des activités courantes de l'établissement étranger est-il essentiellement assuré par des fonds autogénérés et des emprunts locaux, ou bien par l'entité publiante ou dans le pays de cette dernière?

succursale de l'entité présentant l'information financière, et dont les activités sont basées ou conduites dans un pays ou dans une monnaie autres que ceux de l'entité présentant l'information financière. Les IFRS ne prévoient aucun classement des établissements à l'étranger dans différentes catégories. À la place, chaque entité incluse dans les états financiers consolidés de l'entité doit déterminer sa propre monnaie fonctionnelle et s'en servir pour mesurer ses propres résultats et sa propre situation financière. Toutefois, un établissement à l'étranger qui fait partie intégrante de l'entité présentant des états financiers (c.-à-d. que les activités de l'établissement à l'étranger sont menées en tant que prolongement des activités de l'entité présentant l'information financière) aura toujours la même monnaie fonctionnelle que l'entité présentant des états financiers, puisqu'il exerce ses activités dans le même environnement économique principal que l'entité.

La monnaie fonctionnelle est déterminée en fonction de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités. On considère les facteurs suivants pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une entité :

- la monnaie qui influence le plus les prix de vente des biens et des services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle les prix de vente de ces biens et services sont libellés et réglés);
- la monnaie du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent le plus les prix de vente de ses biens et services;
- la monnaie qui influence le plus le coût de la main-d'œuvre, des matériaux et les autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle ces coûts sont libellés et réglés).

Seulement lorsque les indicateurs qui précèdent sont ambivalents ou flous, l'entité peut se reporter aux facteurs suivants, qui peuvent donner des indications sur sa monnaie fonctionnelle :

- la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement (c.-à-d. l'émission d'instruments d'emprunt et de capitaux propres);
- la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie liées aux activités d'exploitation sont habituellement conservées.

L'entité peut également se poser les questions complémentaires suivantes :

- Les activités de l'établissement à l'étranger sont-elles menées en tant que prolongement des activités de l'entité présentant l'information financière ou sont-elles menées avec un degré d'autonomie important?
- Les transactions avec l'entité présentant l'information financière représentent-elles une

<ul style="list-style-type: none"> Les activités courantes de l'établissement étranger sont-elles reliées à celles de l'entité publiante? 	<p>proportion élevée ou faible des activités de l'établissement à l'étranger?</p> <ul style="list-style-type: none"> Les flux de trésorerie générés par les activités de l'établissement à l'étranger affectent-ils directement les flux de trésorerie de l'entité présentant l'information financière et sont-ils immédiatement disponibles pour lui être remis? Les flux de trésorerie générés par les activités de l'établissement à l'étranger sont-ils suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans que l'entité présentant l'information financière doive mettre des fonds à disposition?
<p>La catégorie d'établissement étranger (intégré ou autonome) devrait toujours rester la même, sauf si les faits et circonstances économiques subissent des changements considérables.</p> <p>Si tel est le cas, le changement doit être comptabilisé sur une base prospective.</p>	<p>Une fois que la monnaie fonctionnelle d'une entité a été déterminée, elle ne peut être modifiée qu'en cas de changement des transactions, événements et conditions sous-jacents.</p> <p>À l'instar des NCECF, ce type de changement doit être comptabilisé sur une base prospective.</p>

Conversion d'un établissement étranger

Les NCECF et les IFRS n'adoptent pas la même approche en ce qui concerne la conversion, en monnaie de présentation, des résultats et de la situation financière d'un établissement étranger.

NCECF	IFRS
<p>Lorsqu'un établissement étranger est intégré ou exerce ses activités dans une économie hyperinflationniste, il doit recourir à la méthode temporelle, selon laquelle :</p> <ul style="list-style-type: none"> les éléments monétaires sont convertis au cours de clôture (cours à la date du bilan); les éléments non monétaires sont convertis aux cours historiques, sauf s'ils sont comptabilisés à la valeur de marché, auquel cas ils sont convertis au cours de clôture; les produits et les charges sont convertis au cours en vigueur à la date où ils sont effectués; les dotations aux amortissements des éléments d'actif convertis aux cours historiques sont converties au même taux de change que ces éléments; les gains ou les pertes de change qui résultent de la conversion d'un élément monétaire ou d'un élément non monétaire comptabilisé à la valeur de marché doivent être pris en compte dans la détermination du résultat net de la période. <p>Cette méthode retient la monnaie de l'entité publiante comme base d'évaluation.</p> <p>Lorsqu'un établissement financier est autonome, il doit recourir à la méthode du cours de clôture (parfois appelée méthode du taux courant), selon laquelle :</p>	<p>Le cas échéant, les résultats et la situation financière de chaque entité individuelle incluse dans des états financiers consolidés doivent être convertis. Ainsi, chaque montant est converti de la monnaie fonctionnelle de l'entité individuelle à la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant de l'information financière.</p> <p>Pour convertir les établissements à l'étranger dont la monnaie fonctionnelle est distincte, on utilise la méthode du cours de clôture, selon laquelle :</p> <ul style="list-style-type: none"> les actifs et les passifs de chaque état de la situation financière présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces états de la situation financière; les produits et les charges de chaque état des résultats (y compris ceux présentés à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions; tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés dans un poste distinct dans les autres éléments du résultat global.

<ul style="list-style-type: none"> • les éléments d'actif et de passif sont convertis au cours de clôture; • les produits et les charges (y compris les dotations aux amortissements) sont convertis au cours en vigueur à la date où ils sont comptabilisés en résultat au cours de l'exercice; • les gains ou les pertes de change qui résultent de la conversion sont comptabilisés sous un poste distinct des capitaux propres. <p>La méthode du cours de clôture retient la monnaie étrangère (la monnaie des états financiers de l'établissement étranger) comme base d'évaluation des opérations et des soldes.</p>	
<p>Lorsque l'entité publiante dispose de sa participation dans un établissement étranger autonome, le montant cumulé des gains et pertes de change présenté sous un poste distinct des capitaux propres doit être comptabilisé dans le résultat net, au titre du gain ou de la perte total réalisé lors de la disposition. De plus, les gains et pertes de change cumulés doivent être traités de la même façon lorsque l'entité publiante dispose :</p> <ul style="list-style-type: none"> • de la totalité ou d'une partie de sa participation dans une filiale qui comprend un établissement étranger et que, de ce fait, elle perd le contrôle de cette dernière; • d'une partie de sa participation dans une entité sur laquelle elle exerce une influence notable, comptabilisée à la valeur de consolidation, et que, de ce fait, elle cesse d'exercer une influence notable; • d'une partie de sa participation dans une entreprise sous contrôle conjoint qui comprend un établissement étranger et que, de ce fait, elle cesse d'exercer un contrôle conjoint sur cette entreprise. <p>Dans le cas où l'entité publiante dispose de la totalité ou d'une partie de sa participation dans une filiale qui comprend un établissement étranger et que, de ce fait, elle perd le contrôle de cette dernière, le montant cumulé des gains et pertes de change qui revient à une participation ne donnant pas le contrôle doit être décomptabilisé, mais ne doit pas être comptabilisé dans le résultat net. Dans le cas d'une disposition partielle sans perte de contrôle, l'entité doit réattribuer aux participations ne donnant pas le contrôle dans l'établissement étranger la quote-part du montant cumulé des gains et pertes de change rattachés à la filiale qui est présenté sous un poste distinct des capitaux propres.</p> <p>Dans tous les autres cas de disposition partielle d'un établissement étranger, seule la quote-part du montant cumulé des gains et pertes de change rattachés à la participation qui est présenté sous un poste distinct des</p>	<p>Lors de la sortie de la totalité des intérêts d'une entité dans un établissement à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change relatifs à cet établissement à l'étranger, comptabilisés dans les autres éléments du résultat global, doit être porté en résultat net au moment de la comptabilisation du profit ou de la perte résultant de la sortie. De plus, les sorties partielles sont également comptabilisées en tant que sorties dans les cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • lorsque la sortie partielle implique la perte de contrôle d'une filiale qui a un établissement à l'étranger, que l'entité conserve ou non une participation ne donnant pas le contrôle dans son ancienne filiale après la sortie partielle; • lorsque les intérêts conservés après la sortie d'une partie des intérêts détenus dans un partenariat ou une entreprise associée qui a un établissement à l'étranger consistent en un actif financier qui englobe un établissement à l'étranger. <p>Lors de la sortie d'une filiale qui a un établissement à l'étranger, le montant cumulé des écarts de change liés à cet établissement à l'étranger qui ont été attribués aux participations ne donnant pas le contrôle doit être décomptabilisé, mais ne doit pas être reclassé en résultat net. Dans le cas d'une sortie partielle, l'entité doit réattribuer la part proportionnelle du montant cumulé des écarts de change comptabilisés dans les autres éléments du résultat global aux participations ne donnant pas le contrôle dans l'établissement à l'étranger.</p> <p>Dans tous les autres cas de sortie partielle d'un établissement à l'étranger, l'entité doit reclasser en résultat net seulement la part proportionnelle du montant cumulé des écarts de change comptabilisés dans les autres éléments du résultat global.</p>

<p>capitaux propres doit être comptabilisée dans le résultat net.</p> <p>La réduction de la valeur comptable d'un établissement étranger autonome en raison de pertes d'exploitation ou d'autres pertes, ou encore par suite d'une dépréciation comptabilisée par l'entité détentrice, ne constitue pas une disposition totale ou partielle. Par conséquent, aucune portion des gains et pertes de change présentés sous un poste distinct des capitaux propres n'est comptabilisée dans le résultat net par suite de la réduction de la valeur comptable de l'établissement étranger.</p>	
--	--

Conversion des opérations en devises

Les NCECF et les IFRS fournissent des indications similaires en ce qui concerne la conversion des opérations en devises. Toutefois, le traitement des gains et des pertes est différent, comme il est indiqué ci-dessous.

NCECF	IFRS
<p>À la date de l'opération, tout élément d'actif ou de passif et tout produit ou charge doit être converti au cours du change en vigueur à cette date.</p>	<p>Comme c'est le cas pour les NCECF, à la date de la transaction, tout élément d'actif ou de passif et tout produit ou charge doit être converti au cours du change en vigueur à cette date.</p> <p>L'IFRIC 22 traite de la question de la date de la transaction aux fins de la détermination du cours de change à appliquer lors de la comptabilisation initiale de l'actif, de la charge ou du produit connexe (ou de la partie d'actif, de charge ou de produit connexe) au moment de la décomptabilisation de l'actif non monétaire ou du passif non monétaire issu du paiement ou de la réception d'une contrepartie anticipée en monnaie étrangère. La date de la transaction est la date de la comptabilisation initiale, par l'entité, de l'actif non monétaire ou du passif non monétaire issu du paiement ou de la réception de la contrepartie anticipée. Si la contrepartie payée ou reçue par anticipation consiste en plusieurs versements, l'entité doit déterminer la date de la transaction pour chacun d'eux. Pour en savoir plus, consultez la publication IFRS en un coup d'œil de BDO sur l'IFRIC 22, Transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée.</p>
<p>À chaque date de clôture :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les éléments monétaires libellés en devises doivent être convertis en fonction du cours de clôture; • les éléments non monétaires comptabilisés à leur valeur de marché doivent être convertis au cours du change en vigueur à la date de clôture; • les éléments non monétaires de l'entité publiante comptabilisés à leur coût historique doivent être convertis au cours du change en vigueur à la date de l'opération. 	<p>Comme c'est le cas pour les NCECF, à chaque date de bilan :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être au cours de clôture; • les éléments non monétaires libellés en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis au cours de change à la date à laquelle cette juste valeur a été évaluée; dans bien des cas (mais pas tous), il s'agit du cours en vigueur à la date du bilan; • les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être

	convertis au cours de change à la date de la transaction.
Les gains ou pertes de change qui résultent de la conversion ou du règlement d'un élément monétaire libellé en devises doivent être pris en compte dans la détermination du résultat net de la période. Toutefois, si l'élément monétaire s'inscrit dans l'investissement net de l'entité publiante dans un établissement étranger autonome, l'entité publiante doit comptabiliser le gain ou la perte de change dans ses états financiers sous un poste distinct des capitaux propres.	Les écarts de change résultant du règlement ou de la conversion d'éléments monétaires doivent être comptabilisés en résultat net de la période pendant laquelle ils surviennent, sauf si l'élément monétaire fait partie de l'investissement net de l'entité présentant l'information financière dans un établissement à l'étranger. Si tel est le cas, l'écart de change doit être comptabilisé dans les états financiers consolidés du groupe sous les autres éléments en résultat global et le cumul des autres éléments du résultat global. Le gain ou la perte de change est reclassé en résultat net uniquement au moment de la sortie, partielle ou complète, de l'investissement net.
Les gains ou pertes de change qui résultent de la conversion ou du règlement d'un élément non monétaire libellé en devises comptabilisé à la valeur de marché doivent être pris en compte dans la détermination du résultat net de la période.	<p>La comptabilisation des gains ou pertes de change découlant d'un élément non monétaire est tributaire de la comptabilisation des gains ou pertes de l'élément non monétaire en soi.</p> <p>Si le gain ou la perte de l'élément non monétaire est porté en résultat net, tout gain et toute perte de change découlant de cet élément sera également porté en résultat net.</p> <p>Si le gain ou la perte de l'élément non monétaire est comptabilisé dans les autres éléments du résultat global, tout gain et toute perte de change découlant de cet élément sera également comptabilisé dans les autres éléments du résultat global.</p>

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

Les NCECF et les IFRS permettent à une entité de présenter ses états financiers dans une monnaie autre que son unité de mesure ou sa monnaie fonctionnelle. On parle alors de monnaie de présentation. Cela dit, il existe des différences entre les NCECF et les IFRS en ce qui concerne la conversion des états financiers d'une entité dans une monnaie de présentation.

NCECF	IFRS
Dans le cas où l'entité présente des états financiers dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle, les NCECF n'indiquent pas comment convertir ces états financiers en monnaie de présentation. Toutefois, nous sommes d'avis qu'il serait acceptable de faire cette conversion selon la méthode du cours de clôture, qui est adoptée par les IFRS.	<p>Pour connaître la méthode de conversion des résultats et de la situation financière d'une entité (y compris à titre comparatif) de la monnaie fonctionnelle en une monnaie de présentation distincte, il faut déterminer si la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste.</p> <p>Si la monnaie fonctionnelle <u>n'est pas</u> la monnaie d'une économie hyperinflationniste, la conversion des résultats et de la situation financière de l'entité en monnaie de présentation se fait selon la méthode du cours de clôture.</p>

Conclusion

Les NCECF et les IFRS partagent certaines similitudes en ce qui concerne les principes de conversion des opérations en devises et des établissements étrangers. Cependant, il existe certaines différences manifestes, notamment en matière de conversion d'une monnaie étrangère en unité de mesure, en monnaie fonctionnelle ou en monnaie de présentation.

Pour obtenir de plus amples directives sur les différences entre les NCECF et les IFRS, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. BDO offre une gamme complète de services en matière de transition des PCGR. Si vous envisagez l'adoption d'une nouvelle norme, découvrez ce que [l'équipe services-conseils en comptabilité](#) de BDO peut faire pour vous aider dans votre transition.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les différences entre les normes, consultez notre série [Comparaison entre les NCECF et les IFRS](#).

L'information présentée dans cette publication est à jour en date du 31 juillet 2020.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se reporter à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans l'obtention préalable de conseils professionnels spécifiques. Pour discuter de ces questions dans le cadre de votre propre situation, veuillez communiquer avec BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, ses associés, employés et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, une société à responsabilité limitée constituée au Canada, est un cabinet membre de BDO International Limited, une société à responsabilité limitée par garantie du Royaume-Uni, et fait partie du réseau international de BDO de cabinets membres indépendants. BDO est la marque de commerce du réseau BDO et de chaque cabinet membre de BDO.